

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CARLA FABIANE SCHÜTZ

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS
IMPORTAÇÕES: um estudo de caso na empresa ABC

São Leopoldo

2018

CARLA FABIANE SCHÜTZ

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS
IMPORTAÇÕES: um estudo de caso na empresa ABC**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Curso
de Ciências Contábeis da Universidade do Vale
do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador: Prof. Ms. Carlos Henrique Tesche

São Leopoldo

2018

Para aqueles que, lá de cima, sei que sentem orgulho das minhas conquistas, meu querido avô paterno, Beno José Schütz, e minha avó materna, Maria Hilária Batista Bonapaz.

AGRADECIMENTOS

O caminho para se chegar até este momento na graduação foi longo e árduo, mas, como na vida nada é fácil, sinto-me honrada em escrever estas singelas palavras em agradecimento a pessoas importantes e especiais em minha vida. Aos meus pais, Antônio Valdemar Schütz e Rosane Teresinha Bonapaz, por serem a minha base, meu porto seguro para os meus momentos de aflições. Obrigada pelos ensinamentos da vida, trago eles comigo e são, sem dúvida, base para o meu crescimento pessoal e profissional; amo vocês.

Ao meu noivo, Luan do Amaral, que está sempre me apoiando e me ajudando com suas palavras que me confortam nas horas de incertezas, e que comemora comigo as minhas vitórias. Obrigada por me permitir compartilhar contigo minhas alegrias, sinto-me honrada em tê-lo ao meu lado; o amor e o respeito que temos um pelo outro é forte e nos fortalece a cada dia; eu te amo.

Ao meu irmão, Daniel Oscar Schütz, que na condição de irmão mais novo, motiva-se e demonstra interesse pelas minhas conquistas. Aos meus avós Orlando Bonapaz e Julita Cecília Schütz, que a minha trajetória profissional seja de muito orgulho para vocês.

Ao meu professor orientador, mestre Carlos Henrique Tesch, que, sabendo da minha vontade de realizar este trabalho com ele, aceitou prontamente que eu fosse sua orientanda; sou muito grata pelas suas contribuições para a realização deste trabalho. Ao meu amigo e colega de trabalho Eliandro Carlos Nasiniak, excelente profissional e responsável por fazer com que eu, cada vez mais, esteja motivada a exercer a profissão que escolhi, apesar dos percursos árdios da profissão; o nosso caráter é que forma o profissional de sucesso.

Às irmãs que a vida me deu, Ana Konzen e Cristiele Cunha, mesmo eu estando longe durante minha jornada acadêmica, sinto o pensamento positivo de vocês; “o que o curso técnico de contabilidade uniu, a vida só fortalece”. Amo vocês.

Aos presentes que a Unisinos me deu nesses anos de curso. Minhas amigas, Suzane, Alessandra, Maria e Natália, obrigada por poder compartilhar com vocês esse período tão importante que é a graduação.

Na vida, é essencial termos fé. O que nos move todos os dias é a vontade de voar mais alto e acreditar que é possível, basta querer e batalhar para as coisas acontecerem.

“O que vale na vida não é o ponto de partida e sim a caminhada. Caminhando e
semeando, no fim terás o que colher.”
(CORALINA, [2018?]).

RESUMO

O planejamento tributário, assim entendido o processo de avaliação de diferentes alternativas legais de tributação com o intuito de identificar a menos onerosa, é o tema deste estudo. De forma mais específica, buscou-se, através de um estudo de caso e pesquisa documental, avaliar como o planejamento tributário consistente na identificação do método de fixação do preço de transferência nas importações de empresa vinculada que resultasse no menor ônus tributário para uma determinada empresa. A legislação dos preços de transferência no Brasil foi introduzida pela Lei n.º 9.430/1996, com o intuito de coibir o superfaturamento nas importações e o subfaturamento nas exportações. Dessa forma, em relação às importações, estabeleceu que, nas operações envolvendo empresas vinculadas ou sediadas em paraísos fiscais, o preço praticado não pode superar os preços-parâmetro apurados a partir dos métodos autorizados pela lei. No caso deste estudo, foram avaliadas importações dos produtos X e Y feitas pela empresa ABC junto a sua controladora sediada na Itália, no ano-calendário 2017. Os nomes dos produtos e da empresa foram trocados para que se preservasse a identidade da organização. A partir de consulta a documentos da escrituração contábil e fiscal da empresa ABC, foram coletados dados que possibilitaram determinar o preço praticado nas importações dos produtos X e Y e o preço-parâmetro com base no método PRL. Ainda, dados obtidos junto à controladora permitiram a apuração do preço-parâmetro pelo método CPL. Comparando os preços praticados com os preços-parâmetro, foram identificados os ajustes (adições ao lucro líquido) necessários para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como resultado, constatou-se que, em relação ao produto X, o preço-parâmetro baseado no método PRL resultaria em menor ônus fiscal, enquanto, para o produto Y, é a utilização do método CPL que implica menor carga tributária para a empresa ABC.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Preço de transferência. Métodos de fixação. Carga tributária. Importação.

ABSTRACT

Tax planning, otherwise known as the process of evaluating different legal alternatives to taxation in order to identify the least costly, is the subject of this study. In a more specific way, a case study and documentary research were sought to evaluate tax planning consisting of identifying the method of fixing the transfer price in the imports of a related company that would result in the lower tax burden for a particular company. Transfer pricing legislation in Brazil was introduced by Law n.º 9.430/1996, in order to curb over-invoicing in imports and under-invoicing in exports. Thus, in relation to imports, it was established that, in operations involving companies linked to or based in tax havens, the price practiced is unable to exceed the parameter prices determined from the methods authorized by law. In the case of this study, imports of products X and Y made by ABC company were evaluated with its parent company based in Italy in calendar year 2017. The names of the products and the company were changed in order to preserve the identity of the organization. Based on the consultation of ABC accounting and tax accounting documents, data was collected to determine the price practiced on imports of the X and Y products and the parameter price based on the PRL method. Also, data obtained from the parent company allowed the determination of the parameter price by the CPL method. Comparing the prices practiced with the parameter prices, the adjustments (additions to the net profit) were identified for the purpose of determining the calculation bases of IRPJ and CSLL. As a result, it was found that, for product X, the parameter price based on the PRL method would result in a lower tax burden, while for product Y, it is the use of the CPL method that implies a lower tax burden for the company ABC.

Keywords: Tax planning. Transfer price. Methods of fixation. Tax Burden. Import.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Importações dos produtos X e Y no ano-calendário 2017.....	47
Tabela 2 – Revendas dos produtos X e Y no ano-calendário 2017.....	47
Tabela 3 – Custos de produção dos produtos X e Y.....	49
Tabela 4 – Bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.....	49
Tabela 5 – Apuração do preço praticado nas importações dos produtos X e Y.....	50
Tabela 6 – Valor líquido das vendas dos produtos X e Y.....	51
Tabela 7 – Apuração do preço-parâmetro dos produtos X e Y pelo método PRL.....	52
Tabela 8 – Apuração do preço-parâmetro dos produtos X e Y pelo método CPL.....	52
Tabela 9 – Comparativo entre o preço praticado e o preço-parâmetro pelo PRL.....	53
Tabela 10 – Cálculo do ajuste pelo método PRL.....	54
Tabela 11 – Comparativo entre o preço praticado e o preço-parâmetro pelo CPL.....	55
Tabela 12 – Cálculo do ajuste pelo método CPL.....	55
Tabela 13 – Comparação entre preço praticado e maior preço-parâmetro.....	56
Tabela 14 – Ajustes totais associados a cada método.....	57
Tabela 15 – IRPJ e CSLL adicional incidente sobre os ajustes do preço de transferência.....	57

LISTA DE SIGLAS

COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPL	Custo de Produção mais Lucro
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
LACS	Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCI	Preço sob Cotação na Importação
PIC	Preços Independentes Comparados
PIS	Programa de Integração Social
PRL	Preço de Revenda menos Lucro
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Contextualização e Apresentação do Tema do Estudo	11
1.2 Definição do Problema de Pesquisa	12
1.3 Objetivos do Estudo	12
1.3.1 Objetivo Geral	12
1.3.2 Objetivos Específicos	12
1.4 Delimitação do Estudo	13
1.5 Relevância do Estudo	13
1.6 Estrutura do Estudo	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 A Contabilidade Tributária e o Planejamento Tributário	15
2.1.1 Definições e Funções da Contabilidade Tributária	15
2.1.2 Conceituando Planejamento Tributário	17
2.1.3 Papel da Contabilidade Tributária na Implementação de Planejamento Tributário	18
2.2 Planejamento Tributário e os Preços de Transferência.....	19
2.2.1 Definições de Preço de Transferência	19
2.2.2 O Preço de Transferência e o Comércio Internacional	20
2.2.3 Objetivos da Introdução de Legislação que trata dos Preços de Transferência no Brasil.....	21
2.2.4 Operações Sujeitas ao Controle dos Preços de Transferência no Brasil	22
2.2.5 Planejamento Tributário na Identificação do Método Menos Oneroso de Fixação do Preço de Transferência	22
2.3 Os Preços de Transferência nas Importações	23
2.3.1 Objetivos da Legislação do Preço de Transferência nas Importações.....	23
2.3.2 Operações de Importação Sujeitas à Legislação do Preço de Transferência.....	24
2.3.3 Definição de Pessoa Vinculada e País com Tributação Favorecida.....	25
2.4 Métodos de Fixação do Preço de Transferência nas Importações	27
2.4.1 Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)	28
2.4.2 Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)	29
2.4.3 Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)	31
2.4.4 Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI)	32
2.5 O IRPJ e a CSLL na Tributação pelo Lucro Real	34
2.5.1 Aspectos Gerais da Tributação pelo Lucro Real	34

2.5.2 Apuração do IRPJ na Tributação pelo Lucro Real	36
2.5.3 Apuração da CSLL na Tributação pelo Lucro Real	37
2.6 Ajustes Decorrentes da Aplicação da Legislação do Preço de Transferência na Importação	39
2.6.1 Definição de Preço Praticado e de Preço-Parâmetro	39
2.6.2 Comparação entre o Preço Praticado e o Preço-Parâmetro	40
2.6.3 Dispensa de Ajuste quando a Diferença for Inferior a 5%	40
2.6.4 Ajuste na Apuração das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL	41
3 METODOLOGIA.....	43
3.1 Classificação da Pesquisa.....	43
3.2 Coleta de Dados	44
3.3 Tratamento dos Dados	45
3.4 Limitações do Método	45
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	46
4.1 Descrição da Situação Analisada e dos Dados Coletados	46
4.2 Apuração do Preço Praticado.....	49
4.3 Apuração do Preço-Parâmetro.....	50
4.3.1 Apuração do Preço-Parâmetro com Base no PRL.....	51
4.3.2 Apuração do Preço-Parâmetro com Base no CPL.....	52
4.4 Ajustes Decorrentes dos Preços de Transferência.....	53
4.4.1 Comparação entre o Preço Praticado e o Preço-Parâmetro com Base no Método PRL..	53
4.4.2 Comparação entre o Preço Praticado e o Preço-Parâmetro com Base no Método CPL..	54
4.4.3 Comparação entre o Preço Praticado e o Maior Preço-Parâmetro	56
4.5 Análise dos Reflexos Tributários relativos ao IRPJ e à CSLL.....	56
5 CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, são apresentados a contextualização e o tema do estudo, definidos o problema de pesquisa e os objetivos, e, ainda, delimitado o estudo, justificada a sua relevância e detalhada a sua estrutura.

1.1 Contextualização e Apresentação do Tema do Estudo

Segundo Oliveira (2013), as empresas brasileiras enfrentam acirrada concorrência, sendo essencial para a obtenção de resultados positivos que consigam reduzir seus custos e despesas, sem redução da qualidade dos produtos e serviços disponibilizados ao mercado. Os tributos, ainda conforme Oliveira (2013), correspondem a um dos itens mais expressivos da estrutura de gastos das empresas, merecendo especial atenção.

Isso ocorre porque no Brasil a carga tributária empresarial, definida por Crepaldi (2012) como sendo o total dos tributos devidos às três esferas do governo (federal, estadual e municipal), é bastante significativa, o que faz com que as empresas tenham a necessidade de identificar alternativas tributárias que se revelem menos onerosas, sem desrespeitar a legislação vigente. Esse processo, denominado planejamento tributário, é o tema deste estudo. Trata-se de tema amplo, aplicável a diversas situações tributárias que afetam o dia a dia das organizações. No presente trabalho, o enfoque é a aplicação de planejamento tributário ao tratamento das importações realizadas por empresa brasileira de companhias a ela vinculadas sediadas no exterior.

Essas operações, nos termos do disposto na Lei n.º 9.430/1996, estão sujeitas a controles dos preços de transferência. Especificamente, em relação às importações, o normativo legal estabelece métodos para determinação do valor máximo aceito para fins tributários nas operações de importação. Sempre que o custo efetivo for superior a esse valor máximo, a diferença deve ser tributada para fins de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) mediante ajustes (adições) ao lucro líquido do período. (BRASIL, 1996).

A Lei n.º 9.430/1996 prevê quatro métodos distintos – Preços Independentes Comparados (PIC); Preço de Revenda menos Lucro (PRL); Custo de Produção mais Lucro (CPL) e Preço sob Cotação na Importação (PCI) – sendo permitido que a empresa brasileira utilize aquele que resulte no menor ajuste possível. (BRASIL, 1996). A identificação e utilização desse método reduz o ônus fiscal da organização, caracterizando planejamento

tributário. Neste estudo, é apresentado um planejamento tributário que tem esse objetivo, aplicável na importação, pela empresa ABC (o nome foi trocado para preservar a identidade da organização que serve como objeto de pesquisa), de produtos sujeitos ao controle da legislação que trata dos preços de transferência.

1.2 Definição do Problema de Pesquisa

O problema de pesquisa pode ser assim definido: qual dos métodos para a fixação do preço de transferência na importação resulta na menor carga tributária para a empresa ABC, no ano-calendário 2017: o PRL ou o CPL?

1.3 Objetivos do Estudo

Na sequência, são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos que se pretende atingir com a realização desta pesquisa.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar o método de fixação do preço de transferência que resulta em menor ônus fiscal para a empresa ABC em relação às importações dos produtos X e Y.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste estudo são os seguintes:

- a) identificar as importações dos produtos X e Y realizadas pela empresa ABC, no ano-calendário 2017, sujeitas à legislação tributária que trata dos preços de transferência;
- b) apurar o preço praticado pela empresa ABC nas importações dos produtos X e Y sujeitas ao controle dos preços de transferência;
- c) calcular o preço-parâmetro para os produtos X e Y com base nos métodos PRL e CPL;
- d) quantificar os reflexos sobre o IRPJ e a CSLL devidos pela empresa ABC e associados a dois dos métodos de fixação do preço-parâmetro;

- e) identificar o método avaliado que resulta em menor carga tributária para a empresa ABC.

1.4 Delimitação do Estudo

Apesar das normas tributárias relativas aos preços de transferência aplicarem-se tanto às importações como às exportações, o presente estudo somente trata de operações de importação. Outra delimitação refere-se ao fato de que, apesar de existirem quatro métodos distintos de fixação do preço de transferência nas importações, em função dos dados obtidos, somente foram avaliados dois desses métodos: o PRL e o CPL, pois são os produtos, em termos de quantidade importada e vendida, mais representativos para a empresa.

E ainda, o estudo foi realizado com a utilização de dados de uma única empresa – a ABC – e somente em relação ao ano-calendário 2017. Apesar de a empresa ABC ter importado diversas mercadorias de sua controladora sediada na Itália, somente foram considerados neste estudo os dados relativos aos produtos X e Y.

1.5 Relevância do Estudo

Para a sociedade em geral e, mais especificamente, para a classe empresarial, a importância deste estudo consiste na demonstração de que métodos distintos de fixação dos preços de transferência nas importações podem resultar em cargas tributárias diferenciadas, permitindo a utilização de planejamento tributário visando a identificar aquele menos oneroso.

Para a empresa ABC, o estudo é relevante por apresentar metodologia que pode ser utilizada anualmente para a identificação do método de fixação do preço de transferência menos oneroso, proporcionando, assim, redução do gasto com tributos e aumento na sua lucratividade.

Para a autora, o estudo também é importante, por proporcionar o aprofundamento em conhecimentos na área tributária, especialmente, em uma área tão específica como é a legislação aplicável aos preços de transferência.

Para a academia este trabalho traz grande relevância, pois é um assunto bem específico e peculiar, no qual é possível a continuação deste estudo.

1.6 Estrutura do Estudo

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos. Neste primeiro, intitulado introdução, é apresentado o tema e definidos o problema de pesquisa e seus objetivos, bem como a delimitação do estudo e a sua relevância.

No segundo capítulo, é apresentado o referencial teórico, resultante da pesquisa bibliográfica sobre o tema do estudo, com ênfase na legislação tributária brasileira que trata dos preços de transferência. No terceiro, é descrita a metodologia utilizada para a realização do trabalho, com destaques para a classificação da pesquisa e a descrição da forma de coleta, tratamento e análise dos dados utilizados. O quarto capítulo apresenta a parte prática, que consiste na análise, sob o aspecto tributário, de métodos de fixação do preço de transferência nas importações dos produtos X e Y, com a identificação do que resulta em menor carga tributária para a empresa ABC.

E, por fim, no quinto capítulo, são destacadas as principais conclusões alcançadas com o desenvolvimento e é respondido o problema de pesquisa. Assim, terminada a apresentação dos aspectos introdutórios do estudo, o próximo capítulo contém o referencial teórico que serviu de suporte para o desenvolvimento prático do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Ferrarezi Junior (2011), o referencial teórico proporciona a fundamentação para a realização de um trabalho científico, sendo construído a partir da pesquisa de teorias e ideias de autores que já se manifestaram sobre o tema de estudo. Neste capítulo, é apresentado o referencial teórico produzido, iniciando-se com a conceituação de contabilidade tributária e de planejamento tributário.

2.1 A Contabilidade Tributária e o Planejamento Tributário

Neste item do estudo, inicialmente, são apresentadas as definições e as principais funções da contabilidade tributária. Em seguida, é destacada uma dessas funções, qual seja, a participação da contabilidade tributária no desenvolvimento de planejamentos tributários.

2.1.1 Definições e Funções da Contabilidade Tributária

A contabilidade tributária é definida por Rezende, Pereira e Alencar (2010) como sendo a área da contabilidade que se dedica ao estudo e ao registro dos reflexos da legislação tributária sobre o patrimônio das entidades. Já Pêgas (2003, p. 7) afirma que ela “[...] representa o ramo da contabilidade cujo objetivo é aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis com a legislação tributária, de forma adequada, simultânea e, principalmente, integrada”.

Na mesma linha, Fabretti (2017) conceitua a contabilidade tributária como sendo a área de conhecimento que mescla conceitos, princípios e normas pertinentes à contabilidade e à legislação tributária, analisando e registrando o impacto dos tributos sobre a situação patrimonial das empresas. Oliveira et al. (2015) afirmam que o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, atendendo a todas as obrigações fiscais e evitando sanções fiscais e legais, é a contabilidade tributária.

Assim, a partir das definições dos autores citados, pode-se conceituar contabilidade tributária como sendo a especialização da contabilidade que, aplicando de forma integrada conhecimentos contábeis e de legislação tributária, gerencia as questões relativas a impostos que afetam o dia a dia das empresas, identificando e apontando o impacto dos tributos sobre o patrimônio dessas entidades.

No que se refere às funções dessa área da contabilidade, Luz (2014) esclarece que, além de atender a todas as obrigações tributárias e fiscais, tem papel de destaque na orientação a respeito da interpretação da legislação e na identificação de planejamentos tributários.

Para Oliveira (2013, p. 5), a função da contabilidade tributária é “[...] o uso de regras e princípios próprios para interpretar e aplicar as normas legais provenientes da legislação tributária e apurar rigorosamente os proventos que devem ser tributados das empresas”. Segundo Fabretti (2017), a contabilidade tributária é responsável pela apuração dos diversos tributos a que as entidades estão sujeitas.

De forma semelhante, Luz (2014, p. 23) defende que a finalidade da contabilidade tributária é a “[...] geração e a distribuição de informações que sejam úteis para o planejamento e o controle de um determinado patrimônio”. Crepaldi (2012) menciona que as funções da contabilidade tributária são a escrituração e o controle das obrigações fiscais, a orientação a respeito de questões tributárias e o desenvolvimento de planejamento do mesmo tipo.

Oliveira et al. (2015) destacam as seguintes funções da contabilidade tributária:

- a) apuração dos tributos a que a empresa está sujeita;
- b) escrituração de documentos e livros fiscais;
- c) cumprimento das obrigações acessórias, como as diversas declarações que as empresas precisam apresentar ao fisco;
- d) orientação fiscal para todos os setores e unidades da empresa;
- e) planejamento tributário a partir do estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal.

Percebe-se, portanto, que os autores citados anteriormente, basicamente, classificam as funções da contabilidade tributária em dois grandes grupos:

- a) responsabilidade pelo atendimento correto e tempestivo de todas as obrigações tributárias da entidade; e
- b) identificação e quantificação do impacto dos tributos sobre o patrimônio empresarial, disponibilizando informações fundamentais no processo de gestão, especialmente no que tange ao planejamento tributário.

Este segundo grupo de atribuições da contabilidade tributária, relacionado ao planejamento tributário, é objeto de aprofundamento e detalhamento na sequência deste estudo.

2.1.2 Conceituando Planejamento Tributário

Oliveira (2013) destaca que, diante da competitividade do mercado em que estão inseridas, as empresas voltam-se para a redução de custos e despesas visando a proporcionar produtos e serviços com preços compatíveis à sua qualidade. Ainda de acordo com Oliveira (2013), especialmente no Brasil, dentre os itens de maior impacto na estrutura de custos e despesas das empresas, estão os tributos, fazendo com que elas busquem constantemente alternativas legais que levem à redução dos gastos tributários. Esse processo é chamado de planejamento tributário.

Também Crepaldi (2012) destaca que, em função da alta carga tributária no Brasil, assim entendida a totalidade dos tributos que constituem encargo para as empresas, a utilização de planejamentos tributários que visam a redução do ônus fiscal de forma lícita é essencial para que as empresas obtenham os resultados necessários para a sua sobrevivência. Andrade Filho (2010, p. 757) menciona que “Planejamento tributário ou “elisão fiscal” envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”.

O planejamento tributário, conforme Sontag, Hofer e Bulhões (2015), é uma forma lícita de reduzir a carga tributária de uma empresa, caracterizando-se pela utilização de procedimentos não vedados pela legislação tributária. Ribeiro e Pinto (2014) enfatizam que o planejamento tributário é uma importante ferramenta de gestão empresarial, na medida em que, mediante identificação e implantação de alternativas legais de tributação menos onerosas, leva a uma economia nos gastos com tributos.

De acordo com Luz (2014, p. 67),

Planejamento tributário é a sistematização da análise de um negócio, visando, de forma lícita, suprimir, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. Como “plano” formulado para fins de racionalização dos efeitos tributários sobre um fato econômico, ele deve **anteceder-se** ao fato gerador, decorrente daí sua licitude.

Crepaldi (2012, p. 95), ao defender que a utilização de planejamento tributário leva à elisão fiscal, apresenta a seguinte definição:

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É a forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma carga fiscal menor, mesmo que esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia

lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeita lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal [...].

Já a adoção de procedimentos ilícitos para a redução de carga tributária leva à evasão ou sonegação fiscal, que é caracterizada da seguinte forma por Andrade Filho (2010, p. 757):

Evasão ou sonegação fiscal, por outro lado, é resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade de multa. Estabelecer uma linha divisória entre a elisão fiscal e a sonegação fiscal é discernir o lícito do ilícito. Esse discernimento nem sempre é fácil, mesmo em tese, porque certos fenômenos estão no limiar entre uma figura e outra. Tudo depende da análise das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto.

Na mesma linha, Crepaldi (2012, p. 95) assinala que “[...] evasão ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal”. Assim, pode-se concluir que o planejamento tributário consistente com a utilização da alternativa legal de tributação que resulte no menor ônus tributário é um procedimento lícito que leva à elisão fiscal. Consequentemente, a sua implantação não sujeita a empresa a riscos, tendo em vista que somente são utilizados procedimentos autorizados ou não vedados pela legislação tributária. Na sequência, é analisado e destacado o papel da contabilidade tributária no desenvolvimento de planejamentos tributários.

2.1.3 Papel da Contabilidade Tributária na Implementação de Planejamento Tributário

Segundo Oliveira (2013, p. 5), “A contabilidade é uma ciência social que desenvolveu processos próprios com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade”. Para Marion (2015), a contabilidade é uma ferramenta que auxilia a administração de uma empresa a tomar decisões. Após a coleta e o registro de dados, transforma-os em relatórios contendo informações que contribuem para a determinação de questões pertinentes à companhia.

A contabilidade tributária apresenta essa mesma característica, na medida em que disponibiliza informações a respeito das consequências das diferentes alternativas legais de tributação sobre o patrimônio da empresa. Diante disso, Oliveira (2013) destaca que a contabilidade e os profissionais desta área têm papel de destaque no desenvolvimento de planejamentos tributários, já que, em função dos conhecimentos de contabilidade e de legislação tributária, são capazes de avaliar as diferentes alternativas admitidas, fornecendo informações que facilitam a tomada de decisão a respeito de qual posicionamento implementar. Ribeiro e Pinto (2014) também destacam que a contabilidade tributária deve participar

ativamente do processo de planejamento tributário por se tratar da área que detém o conhecimento técnico para avaliar de forma correta e apropriada as diferentes opções de tributação. Para Oliveira et al. (2015), mais do que qualquer outro profissional das áreas administrativa ou financeira, é do profissional da contabilidade, por conhecer em profundidade as normas peculiares, o papel mais relevante no gerenciamento das questões tributárias, especialmente, no processo de planejamento tributário.

Destacado o papel e a importância da contabilidade tributária na implantação de planejamentos tributários, no próximo item do estudo, é apresentada uma situação específica, relacionada a operações de importação sujeitas à legislação tributária, que trata dos preços de transferência e que se presta à adoção de planejamento tributário.

2.2 Planejamento Tributário e os Preços de Transferência

O planejamento tributário se caracteriza pela avaliação de diferentes alternativas legais de tributação com o objetivo de identificar aquela que resulta na menor carga tributária. Uma das situações que se presta à utilização de planejamento tributário está relacionada à escolha do método de fixação dos preços de transferência. Neste item do estudo, é detalhada essa situação.

2.2.1 Definições de Preço de Transferência

Segundo Tôrres (2001, p. 162), “Sempre que uma empresa vende um bem ou presta um serviço a outra pessoa, deve ser fixado um preço correspondente; e quando as pessoas envolvidas são “partes vinculadas”, o preço é chamado de “preço de transferência””. Preço de transferência é conceituado por Crepaldi (2012) como o preço praticado na compra e venda de bens, direitos e serviços entre pessoas vinculadas, ou seja, que são relacionadas entre si.

Silva (2014, p. 22) menciona que preço de transferência “É o valor pelo qual são transferidos bens, direitos e serviços entre as atividades e **áreas internas** de uma organização”. E ele ainda esclarece que o preço de transferência também tem sido utilizado para identificar os controles aos quais as operações comerciais ou financeiras entre partes relacionadas estão sujeitas. De forma semelhante, para Shiraishi (2014, p. 17), preço de transferência pode ser definido como “[...] o valor do bem ou serviço transferido/vendido a uma empresa vinculada, localizada em um país distinto daquele em que o bem foi produzido”.

Portanto, a partir das definições apresentadas, pode-se caracterizar preço de transferência como sendo o valor monetário utilizado em operações de movimentação de bens

e serviços entre pessoas vinculadas. Essa movimentação pode se dar entre pessoas de países diferentes, conforme detalhado na sequência.

2.2.2 O Preço de Transferência e o Comércio Internacional

É notório que nos últimos tempos as empresas estão cada vez mais competitivas, ultrapassando as barreiras nacionais e desbravando novos mercados, como explica Tôrres (2001). Em decorrência, há a globalização da economia, com o aumento das transações internacionais.

Conforme defendido por Silva (2014), o preço de transferência ganhou mais destaque à medida que as empresas perceberam que precisavam expandir seus horizontes, não se limitando somente ao mercado nacional. Conseqüentemente, houve expansão das operações internacionais, tanto entre companhias independentes quanto entre as de um mesmo grupo. Silva (2014) também destaca que os preços praticados nas operações entre empresas vinculadas nem sempre condizem com os valores normais praticados no mercado, fazendo com que os países nos quais elas estão domiciliadas sintam a necessidade de estabelecer mecanismos de controle para não ter perdas com a arrecadação de tributos.

Os controles estabelecidos pelos Estados são baseados no princípio *arm's length*. Tôrres (2001, p. 163) afirma que “As transações entre partes vinculadas devem necessariamente respeitar o princípio *arm's length* [...]”, que estabelece que deve prevalecer o preço que seria praticado entre partes independentes. Silva (2014, p. 23) também concorda que os preços praticados entre partes vinculadas não devem ser diferentes dos de mercado adotados entre partes independentes, “[...] preço com base no princípio do *arm's length* (não favoritismo)”.

Shiraishi (2014, p. 29) conceitua o princípio do *arm's length* da seguinte forma:

O princípio *arm's length* determina que o preço praticado, decorrente da comercialização entre empresas do mesmo grupo, deve ser o mesmo se fosse comercializado entre empresas independentes nas mesmas condições ou em condições semelhantes. Caso ocorra um ganho financeiro, decorrente destas transações terem ocorrido entre empresas pertencentes ou mesmo grupo econômico, este ganho deve ser considerado como lucro e tributado.

Oliveira (2015) destaca que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), órgão internacional que disciplina o comércio entre países, recomenda que seus membros tenham legislação para controle dos preços de transferência e utilizem o princípio *arm's length* como norteador para tal. O Brasil, há mais de duas décadas, conta com

legislação que trata dos preços de transferência nas operações internacionais baseada nesse princípio, conforme detalhado no próximo item.

2.2.3 Objetivos da Introdução de Legislação que trata dos Preços de Transferência no Brasil

No Brasil, a legislação que regulamentou o preço de transferência foi introduzida pela Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mais precisamente, pelos artigos 18 a 24 desse dispositivo legal. Higuchi (2014, p. 157) considera que a introdução da legislação que trata do preço de transferência no Brasil “Foi um grande passo para diminuir o superfaturamento nas importações e subfaturamento nas exportações, na maioria das vezes não se tratando de elisões lícitas, mas de fraudes até grosseiras”.

Oliveira (2015) destaca que a legislação brasileira que trata do preço de transferência foi instituída com o objetivo de evitar que as empresas aqui sediadas registrassem custos e despesas superiores aos que efetivamente teriam se a importação de produtos e serviços fosse feita junto a fornecedores independentes, bem como de coibir a tributação de receitas inferiores nas exportações. Segundo Silva (2014, p. 27), o mecanismo estabelecido pela Lei n.º 9.430/1996 sujeita as empresas importadoras e exportadoras a “[...] ajustes aos lucros para fins tributários, quando na importação o custo exceder o preço tabelado (parâmetro) e na exportação a receita for inferior à tabelada (parâmetro)”.

Vale ressaltar que, a partir de janeiro de 2013, com a publicação da Lei n.º 12.712/2012 e da Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) n.º 1.312/2012, os métodos para os cálculos do preço de transferência tiveram alterações. Adiante, serão abordados esses métodos de cálculos.

Portanto, conclui-se que a intenção do governo federal ao legislar em relação ao preço de transferência era evitar a redução, de forma artificial, do lucro tributável das empresas brasileiras, combatendo:

- a) o aumento indevido dos custos e despesas em decorrência do superfaturamento nas importações;
- b) a redução das receitas mediante a prática do subfaturamento nas exportações.

A seguir, são apresentadas as operações do comércio internacional que, de acordo com a legislação brasileira, estão sujeitas aos controles dos preços de transferência.

2.2.4 Operações Sujeitas ao Controle dos Preços de Transferência no Brasil

Segundo Higuchi (2014), as normas para os preços de transferência só se aplicam às operações efetivadas entre:

- a) pessoa jurídica residente no Brasil e pessoa jurídica ou física vinculada residente no exterior, em país não considerado paraíso fiscal; ou
- b) pessoa jurídica residente no Brasil e qualquer pessoa jurídica ou física, vinculada ou não, residente em país considerado paraíso fiscal.

Também Crepaldi (2012, p. 273) destaca que “[...] as operações entre empresas brasileiras e pessoas físicas ou jurídicas vinculadas no exterior” estão obrigadas ao controle de preço de transferência. A Lei n.º 9.430/1996 estabelece que estão sujeitas aos controles da legislação que trata do preço de transferência as operações de importação e exportação que sejam realizadas com pessoa vinculada residente no exterior ou com pessoa residente em país com tributação favorecida (paraíso fiscal). (BRASIL, 1996).

Portanto, somente estão sujeitas à legislação dos preços de transferência as operações que se enquadrarem numa dessas situações. No item 2.3 deste estudo, constam o detalhamento do que são consideradas pessoas vinculadas e o conceito de paraíso fiscal.

2.2.5 Planejamento Tributário na Identificação do Método Menos Oneroso de Fixação do Preço de Transferência

De acordo com a Lei n.º 9.430/1996, nas operações sujeitas ao controle dos preços de transferência, somente são aceitos os custos e despesas que não superam os valores apurados com base nos métodos estabelecidos pela lei, e as receitas tributadas não podem ser inferiores àquelas apuradas com base nesses mesmos métodos. Tanto em relação aos custos e despesas como em relação às receitas, o valor apurado com base nesses métodos é denominado preço-parâmetro. (BRASIL, 1996).

Para Silva (2014, p. 28), preço-parâmetro é o “[...] que servirá de referência na comparação com o preço que foi efetivamente praticado pela empresa”. É elemento fundamental da legislação dos preços de transferência, tanto na exportação quanto na importação.

Para fins fiscais, nos termos da Lei n.º 9.430/1996, o preço-parâmetro será comparado com o preço efetivamente praticado nas operações de importação ou exportação. O preço praticado é aquele constante dos documentos fiscais relativos às operações. (BRASIL, 1996).

Ainda conforme Silva (2014), para fins fiscais, a pessoa jurídica deverá fazer ajustes ao lucro líquido nas seguintes situações:

- a) na exportação: quando o preço-parâmetro apurado com base nos métodos autorizados pela Lei n.º 9.430/1996 for superior ao praticado, significa que o contribuinte reconheceu uma receita menor;
- b) na importação: quando o preço-parâmetro apurado com base nos métodos autorizados pela Lei n.º 9.430/1996 for inferior ao praticado, significa que o contribuinte reconheceu custo ou despesa maior que a permitida.

Os métodos para determinação do preço-parâmetro, tanto na importação como na exportação, são distintos, considerando que a Lei n.º 9.430/1996 autoriza a pessoa jurídica brasileira a optar por aquele que considerar mais apropriado. (BRASIL, 1996). Esta autorização faz com que as operações de importação e exportação sujeitas ao controle dos preços de transferência se prestem à utilização de planejamento tributário, na medida em que cabe avaliar qual dos métodos de fixação do preço-parâmetro resultará no maior valor nas importações e no menor valor nas exportações. Após a escolha, aquele que resultar em menor carga tributária deverá ser implementado, caracterizando, assim, o planejamento tributário.

Nos próximos itens do estudo, todos os aspectos estabelecidos pela Lei n.º 9.430/1996 e as modificações legislativas posteriores são temas de análise. Especialmente, em relação às operações de importação, que são o objeto deste estudo.

2.3 Os Preços de Transferência nas Importações

A Lei n.º 9.430/1996, em seus artigos 18 a 24, estabelece um conjunto de regras relacionadas ao controle fiscal de certas operações de importação e de exportação de bens, direitos e serviços. (BRASIL, 1996). Em função dos objetivos deste trabalho, dá-se início à análise das regras fiscais aplicáveis no caso das importações. Assim, a seguir, além de destacar os objetivos do controle dos preços de transferência nas importações, são apresentadas as operações sujeitas a esse controle e os conceitos de pessoas vinculadas e de países com tributação favorecida.

2.3.1 Objetivos da Legislação do Preço de Transferência nas Importações

Conforme afirmado por Tôrres (2001, p. 166), a partir da edição da Lei n.º 9.430/1996, “[...] os preços de transferência praticados por empresas vinculadas passaram a ser controlados

periodicamente, para fins do Imposto sobre a Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”. Para Silva (2014, p. 19), a Lei n.º 9.430/1996 e suas alterações posteriores têm como “[...] objetivo é controlar os negócios internacionais realizados entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e pessoas vinculadas no exterior, bem como as operações com pessoas, ainda que não vinculadas, localizadas em paraísos fiscais”.

As normas legais aplicáveis às operações sujeitas ao controle dos preços de transferência, nas palavras de Andrade Filho (2014), têm por objetivo bloquear a realização de operações em condições de favorecimento a pessoas vinculadas sediadas no exterior, evitando a erosão das bases de cálculo dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) cobrados das empresas brasileiras. No caso específico das importações, Andrade Filho (2014) esclarece que a Lei n.º 9.430/1996 tem por objetivo evitar a prática de preços artificiais mais elevados que os preços de mercado nas aquisições feitas por empresas brasileiras de pessoas a elas vinculadas ou de pessoas residentes em paraísos fiscais. Higuchi (2015) também aponta que, em relação às importações, o grande objetivo do Brasil ao introduzir legislação regulando os preços de transferências internacionais nas importações de bens, serviços e direitos foi evitar o superfaturamento, dificultando a evasão de divisas e a redução da arrecadação tributária.

Silva (2014) destaca que o controle para evitar o superfaturamento nas importações estabelecido pela Lei n.º 9.430/1996 se dá pela fixação do preço máximo aceito para fins fiscais. Ainda de acordo com Silva (2014), para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na tributação pelo lucro real, só serão dedutíveis custos, despesas e encargos que não excedam os preços determinados com base em métodos definidos pela legislação. Esses métodos são apresentados no próximo item deste estudo. Portanto, verifica-se que, em relação às importações, o principal objetivo da legislação tributária é estabelecer valores máximos para custos e despesas decorrentes de importações, evitando a prática do superfaturamento nessas operações.

2.3.2 Operações de Importação Sujeitas à Legislação do Preço de Transferência

Em conformidade com o artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, estão sujeitos ao controle fiscal dos preços de transferência as operações de importações de pessoas vinculadas sediadas no exterior. Ainda, os artigos 24 e 24-A da Lei n.º 9.430/1996 estabelecem que também se sujeitam ao controle as importações de pessoas sediadas em país que não tribute a renda ou que a tribute com alíquota máxima inferior a 20%, bem como operações realizadas em regime fiscal privilegiado. (BRASIL, 1996).

Com base nesses dispositivos legais, Crepaldi (2012) afirma que as operações de importação sujeitas à legislação do preço de transferência são as seguintes:

- a) empresa brasileira importa de pessoa física ou jurídica vinculada no exterior;
- b) empresa brasileira importa de pessoa não vinculada, residente ou domiciliada em países considerados paraísos fiscais.

Na mesma linha, Silva (2014, p. 23), menciona que o preço de transferência deve ser “[...] utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal”. Assim, na sequência, é apresentada a definição de pessoas vinculadas estabelecida pela legislação tributária e, também, o que caracteriza regime fiscal privilegiado e país com tributação favorecida (paraísos fiscais).

2.3.3 Definição de Pessoa Vinculada e País com Tributação Favorecida

De acordo com o artigo 23 da Lei n.º 9.430/1996, é considerada pessoa vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;
- VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;
- IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;
- X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos. (BRASIL, 1996).

A partir do conceito de pessoa vinculada da Lei n.º 9.430/1996, Shiraishi (2014, p. 52) comenta que essa definição é muito ampla, na medida em que “[...] não somente as empresas coligadas ou controladas devem fazer o controle dos preços de transferência, mas, também, aquelas que possuem uma relação de exclusividade comercial. Outro ponto de destaque é que tanto as pessoas jurídicas quanto as físicas estão abrangidas pela legislação”.

Além de operações com pessoas vinculadas, a Lei n.º 9.430/1996 também estabelece que estão sujeitas à legislação que trata dos preços de transferência as importações de pessoas sediadas em países com tributação favorecida. (BRASIL, 1996).

De acordo com o artigo 24 da Lei n.º 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.727/2008, considera-se país ou dependência com tributação favorecida:

- a) aquele que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, considerada a legislação tributária do referido país;
- b) aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária das pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (BRASIL, 1996).

É importante destacar que, quando a importação se der de pessoa residente em país ou dependência com tributação favorecida, são aplicáveis as normas tributárias de controle dos preços de transferência mesmo que não exista vinculação entre a empresa brasileira e a pessoa estrangeira. Segundo Silva (2014, p. 30), paraísos fiscais (ou países com tributação favorecida) são países ou dependências “[...] onde a lei facilita a aplicação de capitais estrangeiros [...]”, com alíquotas incidentes sobre a renda muito baixas ou até mesmo inexistentes. A listagem dos mais de sessenta países e dependências considerados pela legislação brasileira como sendo de tributação favorecida encontra-se na IN RFB n.º 1.037/2010 e alterações posteriores.

Finalmente, uma terceira situação a que se aplica a legislação de controle dos preços de transferência está relacionada às operações realizadas em regime fiscal privilegiado. De acordo com o artigo 24-A da Lei n.º 9.430/1996, introduzido pela Lei n.º 11.727/2008 e com as alterações advindas da Lei n.º 11.941/2009:

[...] considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

- I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);
- II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:
 - a) sem a exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
 - b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
- III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (BRASIL, 1996).

A IN RFB n.º 1.037/2010, com as alterações posteriores introduzidas pelas Instruções Normativas RFB n.º 1.045/2010, 1.474/2014, 1.658/2016 e 1.683/2016, e pelo Ato Declaratório Executivo RFB n.º 3/2011, em seu artigo 2.º, lista as situações que caracterizam regimes fiscais privilegiados. Portanto, as normas tributárias que tratam dos preços de transferência também alcançam as operações com pessoas com sede ou residência em paraísos fiscais ou assemelhados, como é o caso dos regimes fiscais privilegiados e dos países com tributação favorecida. Terminada a apresentação das operações de importação sujeitas aos preços de transferência, no próximo item deste estudo são apresentados os métodos autorizados pela legislação para apuração do valor máximo aceito como custo, despesa ou encargo para fins tributários.

2.4 Métodos de Fixação do Preço de Transferência nas Importações

Segundo o artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, “Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado [...]” pela legislação. (BRASIL, 1996).

Tôrres (2001, p. 212) menciona que os métodos de controle do preço de transferência na importação têm por objetivo impedir o superfaturamento, assim, os custos, despesas e encargos de bens, serviços e direitos “[...] somente serão dedutíveis na determinação do IRPJ e CSLL até o valor que não exceda ao preço determinado segundo um dos métodos previstos”.

Ainda conforme os artigos 18 e 18-A da Lei n.º 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 12.715/2012, os métodos para determinação do preço aceito para fins fiscais, denominado de preço-parâmetro, são (BRASIL, 1996):

- a) método dos Preços Independentes Comparados (PIC);
- b) método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL);
- c) método do Custo de Produção mais Lucro (CPL);
- d) método do Preço sob Cotação na Importação (PCI).

Na sequência, com base no disposto na Lei n.º 9.430/1996 e na IN RFB n.º 1.312/2012, que regulamentou a matéria, são detalhados esses métodos.

2.4.1 Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

Inicialmente, é apresentado o método dos Preços Independentes Comparados (PIC), que está previsto no inciso I do artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996:

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

Shiraishi (2014, p. 64) menciona que o PIC é o método que “[...] determina que o preço praticado em operações com vinculadas deve ser comparado com o preço praticado com empresas não vinculadas no país ou no exterior”.

Nos termos do artigo 8.º da IN RFB n.º 1.312/2012, o PIC é o método que compara o preço praticado na importação com o preço praticado em operações com bens, serviços ou direitos idênticos ou similares:

I – vendidos pela mesma pessoa jurídica exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
II – adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
III – em operações de compra e venda praticadas entre terceiros não vinculados, residentes ou não residentes. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Shiraishi (2014) observa que uma dificuldade para o uso deste método é quando não existe produto similar, na medida em que, para um produto ser considerado similar, necessita apresentar as mesmas especificações e poder ser substituído a qualquer momento, sem interferir na sua função.

O artigo 9.º, §1.º da IN RFB n.º 1.312/2012 autoriza que preços dos bens, serviços ou direitos sejam ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados por condições do negócio, pela natureza física e pelo conteúdo. Ou seja, o preço-parâmetro determinado por meio do método PIC poderá ser ajustado em relação aos seguintes pontos:

I – prazo para pagamento;
II – quantidades negociadas;
III – obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;
IV – obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;
V – obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI – custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;
VII – acondicionamento;
VIII – frete e seguro; e
IX – custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino do bem. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Ainda de acordo com o artigo 11 da IN RFB n.º 1.312/2012, para determinação do preço-parâmetro com base no método PIC, as operações utilizadas devem:

I – representar, ao menos, 5% do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações, e
II – corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Assim, pode-se completar que, no método PIC, o preço-parâmetro é apurado a partir do preço praticado em operações de compra e venda de produtos idênticos ou similares aos importados entre pessoas não vinculadas, no Brasil ou no exterior.

2.4.2 Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

De acordo com Silva (2014), o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) é baseado no preço de venda, no mercado interno, do produto importado ou do produto no qual foi aplicado o insumo importado. Assim, quando se trata de apuração do preço-parâmetro por meio do método PRL, deve-se observar a finalidade do bem importado.

Conforme o artigo 13 da IN RFB n.º 1.312/2012, o bem importado pode:

- a) ser revendido;
- b) ser aplicado na produção de um ou mais produtos, ou seja, ser uma matéria-prima, ou ainda;
- c) ter parte dele revendida, e a outra parte ser utilizada na produção de outro produto aqui no Brasil. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Portanto, o cálculo do PRL deve ser realizado de forma individual, e de acordo com a sua respectiva finalidade. O método do PRL, conforme o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 12.715/2012, corresponde à:

[...] média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

- a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;
- b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;
- c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;
- d) margem de lucro: a aplicação conforme os percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e
- e) preço-parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c, e a ‘margem de lucro’, calculada de acordo com a alínea d. (BRASIL, 1996).

As margens de lucro, de acordo com o artigo 18, §12, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 12.715/2012, são as seguintes:

I – 40% para os setores de produtos farmoquímicos e farmacêuticos; produtos de 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 de petróleo.

II – 30% para os setores de produtos químicos; vidros e de produtos do vidro; celulose, papel e produtos de papel; e metalurgia.

III – 20% para os demais setores. (BRASIL, 1996).

O § 1.º do artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012 determina que os preços de venda considerados para o cálculo são “[...] os praticados pela própria pessoa jurídica importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados”. Importante ressaltar que as médias aritméticas dos preços de venda devem ser calculadas considerando-se os preços aplicados ao longo de todo o período de apuração do IRPJ e da CSLL, conforme prevê o § 2.º do artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Em relação ao custo médio ponderado dos bens importados, o § 3.º do artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012 estabelece que não integram o custo as seguintes parcelas:

I – o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

- a) não vinculadas; e
 - b) que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparadas por regimes fiscais privilegiados;
- II – os tributos incidentes na importação; e
- III – os gastos com desembaraço aduaneiro. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Já no que tange ao custo total médio ponderado do bem vendido no mercado interno, o § 4.º do artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012 determina que devem ser considerados “[...] todos os encargos necessários a sua composição, inclusive o valor do frete, do seguro, dos tributos incidentes na importação e os gastos com desembaraço aduaneiro”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Portanto, no método PRL, o preço-parâmetro é calculado a partir do preço de venda no mercado interno, do produto importado ou do produto no qual foi aplicado o insumo importado, observando-se os ajustes necessários estabelecidos pela legislação. Ainda para a determinação do preço-parâmetro, são deduzidos do preço de venda os descontos incondicionais concedidos, os tributos incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas e a margem de lucro (20%, 30% ou 40%) estabelecida pela Lei n.º 9.430/1996.

2.4.3 Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)

O método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), nos termos do inciso III do artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, é:

[...] definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. (BRASIL, 1996).

De acordo com Silva (2014, p. 177), o objetivo deste método é definir o custo de aquisição para o importador brasileiro, “[...] que remunere o exportador no exterior com uma margem bruta máxima de vinte por cento sobre o custo médio dos bens, direitos e serviços antes da incidência dos impostos e taxas do país de origem”. Observa-se que os custos incorridos para a produção do bem, serviço ou direito são base para o cálculo do preço-parâmetro por meio do CPL, e, conforme destacado no § 3.º do artigo 15 da IN RFB n.º 1.312/2012, “Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Segundo o § 5.º do artigo 15 da IN RFB n.º 1.312/2012, podem ser considerados como integrantes do custo para fins de determinação do preço-parâmetro no método CPL:

- I – o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;
- II – o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;
- III – o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;
- IV – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;
- V – os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Vale destacar que, para determinar o custo do bem, serviço ou direito adquirido por pessoa jurídica no Brasil, os gastos incorridos pela produtora no exterior devem ser “[...] considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à pessoa jurídica no Brasil”, como prevê o § 6.º do artigo 15 da IN RFB n.º 1.312/2012. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). A margem de lucro máxima de 20% deve ser “[...] aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas cobrados no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela pessoa jurídica no Brasil”, conforme determina o artigo 15, § 8.º da IN RFB n.º 1.312/2012. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Portanto, pode-se concluir que o método CPL tem como base para determinação do preço-parâmetro o custo de produção do produto importado no país de origem, sendo a este custo acrescidos os impostos e taxas incidentes na exportação no país de origem e uma margem de lucro de 20%.

2.4.4 Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI)

O método do Preço sob Cotação na Importação (PCI) está previsto no artigo 18-A na Lei n.º 9.430/1996, e é apresentado “[...] como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas”, sendo de utilização obrigatória na importação de *commodities*. (BRASIL, 1996).

Conforme o § 2.º do artigo 16 da IN RFB n.º 1.312/2012:

Os preços dos bens importados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação desses bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas,

ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de importação de:

- I – pessoas físicas ou jurídicas vinculadas;
- II – residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida;
- ou
- III – pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados.

(RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Consideram-se *commodities*, para fins de aplicação do PCI, os produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB n.º 1.312/2012 e os produtos listados no Anexo I da mesma IN, que estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros (aquelas listadas no Anexo II já mencionado) ou nas instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas listadas no Anexo III da IN RFB n.º 1.312/2012. Nos termos dos § 4.º e 5.º do artigo 16 da IN RFB n.º 1.312/2012, se não houver cotação disponível para o bem no dia da transação, “[...] deverá ser utilizada a cotação imediatamente anterior”, dado que, na “[...] ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data do registro da declaração de importação de mercadoria”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

O valor do prêmio a ser adicionado ou diminuído da cotação para fins de determinação do preço-parâmetro no método PCI é aquele decorrente de avaliação de mercado para se obter o preço pago pelo importador, devendo “[...] ser consideradas, inclusive, as variações na qualidade, nas características e no teor da substância do bem vendido”, conforme o § 6.º do artigo 16 da IN RFB n.º 1.312/2012. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Além do prêmio, o valor da *commodity* poderá ser ajustado relativamente “[...] às diferenças entre o valor suportado pelo vendedor e às especificações de contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros [...]” conforme o § 8.º do artigo 16 da IN RFB n.º 1.312/2012 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012), tais como:

- I – prazo para pagamento;
- II – quantidades negociadas;
- III – influências climáticas nas características do bem importado;
- IV – custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas [...];
- V – acondicionamento;
- VI – frete e seguro; e
- VII – custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembaraço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação [...]. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Portanto, no método PCI, aplicável às importações de *commodities*, o preço-parâmetro é baseado nas cotações dos produtos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente

reconhecidas na data da importação. Finalizada a apresentação dos métodos de fixação dos preços de transferência nas importações, no próximo item deste estudo, são expostos os aspectos gerais relativos à apuração do IRPJ e da CSLL na tributação pelo lucro real.

2.5 O IRPJ e a CSLL na Tributação pelo Lucro Real

Considerando que a empresa-objeto da parte prática do presente estudo é tributada com base no lucro real, neste item do trabalho são detalhadas as normas tributárias aplicáveis à apuração do IRPJ e da CSLL com base nessa sistemática de tributação.

2.5.1 Aspectos Gerais da Tributação pelo Lucro Real

De acordo com Andrade Filho (2007), a expressão *lucro real* é utilizada com um duplo significado: para designar uma das sistemáticas de tributação e como sinônimo de base de cálculo do IRPJ para os contribuintes que utilizam essa sistemática de tributação.

No que se refere à sistemática com base no lucro real, Fabretti (2017) destaca que a sua principal característica é a estreita vinculação com a escrituração contábil, na medida em que esta parte do lucro contábil para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No mesmo sentido, Pêgas (2003) esclarece que, na tributação pelo lucro real, o lucro tributável, que constitui a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é obtido a partir do lucro apurado na contabilidade, que é ajustado em conformidade com o que estabelece a legislação tributária.

Qualquer contribuinte do IRPJ e da CSLL pode optar pela tributação com base no lucro real. Todavia, as pessoas jurídicas que se enquadram em alguma das hipóteses elencadas pelo artigo 14 da Lei n.º 9.718/1998, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 12.249/2010 e pela Lei n.º 12.814/2013, obrigatoriamente são tributadas pelo lucro real. Assim, estão obrigadas à tributação por esse modelo as pessoas jurídicas:

- I – cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) [...];
- II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa [...];

VI – que explorem atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (BRASIL, 1998).

Como regra, o período de apuração do IRPJ e da CSLL para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real é trimestral, conforme determina o artigo 31 da IN RFB n.º 1.700/2017. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017). No lucro real trimestral, Ribeiro e Pinto (2014, p. 145) destacam que a apuração do IRPJ e da CSLL se dá a partir do “[...] levantamento de Balanços ou Balancetes no encerramento de cada trimestre [...]”, ou seja, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro do ano-calendário.

Alternativamente, conforme descrito no artigo 31, § 3.º da IN RFB n.º 1.700/2017, a pessoa jurídica pode optar pelo lucro real anual, com o período de apuração do IRPJ e da CSLL terminando em 31 de dezembro do ano-calendário. Todavia, optando pelo lucro real anual, a empresa está sujeita a antecipações mensais a título de estimativas. As estimativas mensais, conforme os artigos 32 e 47 da IN RFB n.º 1.700/2017, são apuradas com a utilização de bases de cálculo estimadas contadas a partir das receitas auferidas pela pessoa jurídica ou, alternativamente, com base em balanços de suspensão ou redução. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real estão obrigadas, para fins fiscais, à escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (LACS), apresentados à Receita Federal do Brasil por meio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Nos termos do artigo 310 da IN RFB n.º 1.700/2017, o LALUR é dividido em duas partes:

- a) na parte A, serão apresentadas “[...] informações da demonstração do lucro real [...]” (lucro líquido do período de apuração; registros de ajustes do lucro líquido e o lucro real);
- b) na parte B, “[...] serão mantidos os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros [...]”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

De forma semelhante, ainda de acordo com o artigo 310 da IN RFB n.º 1.700/2017, o LACS é desdobrado em:

- a) na parte A, serão apresentadas “[...] informações da demonstração da base de cálculo da CSLL [...]” (lucro líquido do período de apuração; registros de ajustes do lucro líquido e o resultado ajustado);
 - b) na parte B, “[...] serão mantidos os registros de controle de bases de cálculo negativas da CSLL a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do resultado ajustado de períodos futuros [...]”.
- (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Na sequência, são detalhados os ajustes ao lucro líquido estabelecidos pela legislação tributária para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

2.5.2 Apuração do IRPJ na Tributação pelo Lucro Real

O lucro real, como sinônimo de base de cálculo do IRPJ, é definido pelo artigo 247 do Decreto n.º 3.000/1999, que trata do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), como sendo “[...] o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”. (BRASIL, 1999). Portanto, o ponto de partida para determinação da base de cálculo do IRPJ no lucro real é o lucro líquido antes do IRPJ e após a CSLL do período de apuração, levantado com base nas normas e preceitos estabelecidos pela legislação comercial.

As adições ao lucro líquido, nos termos do artigo 62 da IN RFB n.º 1.700/2017, são:

- I – os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e
- II – os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do lucro real ou do resultado ajustado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Já o artigo 63 da IN RFB n.º 1.700/2017 estabelece que podem ser excluídos do lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ:

- I – os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e
- II – os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Por fim, o artigo 64 da IN RFB n.º 1.700/2017 estabelece que “O lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado [...]”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Na definição do IRPJ devido, a base de cálculo deverá ser multiplicada pela alíquota. Conforme prevê o artigo 29 da IN RFB n.º 1.700/2017, a alíquota do IRPJ é de 15%. Ainda nos termos deste mesmo dispositivo legal, a pessoa jurídica também está sujeita à incidência do adicional de IRPJ à alíquota de 10%, aplicável sobre a parcela da base de cálculo que exceder o valor da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

2.5.3 Apuração da CSLL na Tributação pelo Lucro Real

Na tributação pelo lucro real, a base de cálculo da CSLL, também denominada de resultado ajustado, “[...] é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL”, conforme estabelece o artigo 61, § 1.º, da IN RFB n.º 1.700/2017. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017). Assim, para determinação da base de cálculo da CSLL, o ponto de partida é o lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL, apurado com observância das leis comerciais e de acordo com a escrituração contábil da pessoa jurídica.

Para determinação da base de cálculo da CSLL, de acordo com o artigo 62 da IN RFB n.º 1.700/2017, devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I – os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e

II – os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do lucro real ou do resultado ajustado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

O artigo 63 da IN RFB n.º 1.700/2017 estabelece que poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I – os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e

II – os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Ainda, conforme o parágrafo único do artigo 64 da IN RFB n.º 1.700/2017:

O lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL, poderá ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado [...]. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Para determinação da CSLL devida em cada período de apuração na tributação pelo lucro real, a base de cálculo deve ser multiplicada pela alíquota. A alíquota da CSLL está prevista no artigo 30 da IN RFB n.º 1.700/2017 e corresponde a:

I – 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1.º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 20% (vinte por cento), nos casos de:

- a) pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização;
- b) bancos de qualquer espécie e agências de fomento;
- c) distribuidoras de valores mobiliários;
- d) corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
- e) sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
- f) sociedades de crédito imobiliário;
- g) administradoras de cartões de crédito;
- h) sociedades de arrendamento mercantil; e
- i) associações de poupança e empréstimo.

II – 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1.º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 17% (dezesete por cento), no caso de cooperativas de crédito; e

III – 9% (nove por cento), no caso de:

- a) administradoras de mercado de balcão organizado;
- b) bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
- c) entidades de liquidação e compensação;
- d) empresas de fomento comercial ou *factoring*; e
- e) demais pessoas jurídicas. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Portanto, para as pessoas jurídicas em geral, a alíquota da CSLL aplicada à base de cálculo para determinação da CSLL devida é de 9%. Concluída a apresentação das regras tributárias aplicáveis na determinação do IRPJ e da CSLL na tributação pelo lucro real, no próximo item deste estudo são apresentados ajustes específicos ao lucro líquido decorrentes da aplicação da legislação do preço de transferência.

2.6 Ajustes Decorrentes da Aplicação da Legislação do Preço de Transferência na Importação

Em função do controle fiscal dos preços de transferência, quando o preço praticado nas importações for maior do que o preço-parâmetro, haverá a necessidade de proceder ajustes na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esses ajustes são detalhados neste item do estudo.

2.6.1 Definição de Preço Praticado e de Preço-Parâmetro

Tôrres (2001) define como preço-parâmetro o preço apurado por algum dos métodos de fixação do preço de transferência, e preço praticado como sendo o preço real praticado pela empresa na importação. No mesmo sentido, Silva (2014) define preço-parâmetro como sendo o preço apurado por um dos métodos do preço de transferência, conforme define a legislação brasileira, considerando que este preço servirá de referência na comparação com o preço real praticado pela empresa na importação.

De acordo com Perin (2007, p. 86), “[...] o preço praticado é a média ponderada anual dos preços pelos quais a pessoa jurídica brasileira efetivamente comprou um determinado produto”. Nepomuceno (2003, p. 22) esclarece que “[...] o custo ou preço praticado pela empresa nas importações é a média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou determinado produto, durante o ano-calendário, devendo ser calculado, obrigatoriamente, produto a produto”.

Nos termos dos artigos 5.º e 6.º da IN RFB n.º 1.312/2012, os preços praticados são aqueles que constam dos documentos de aquisição, sendo apurados considerando as quantidades e os valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame. Ou seja, o preço praticado corresponde ao preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil nas operações de importação sujeitas ao controle dos preços de transferência. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Verifica-se, portanto, que o preço-parâmetro é o valor obtido a partir dos métodos estabelecidos pela legislação tributária para as importações, e o preço praticado é aquele escriturado pela importadora do bem, direito ou serviço.

2.6.2 Comparação entre o Preço Praticado e o Preço-Parâmetro

De acordo com Peres (2002, p. 133), “[...] não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos decorrentes de importações que excederem o preço determinado por um dos métodos previstos na lei”. Nesse sentido, o artigo 5.º, § 1.º, da IN RFB n.º 1.312/2012 estabelece que o preço praticado deve ser comparado com o preço-parâmetro, visto que, nos casos em que o preço praticado for superior ao preço-parâmetro, a diferença deve ser tributada para fins de IRPJ e de CSLL. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Tôrres (2001), na mesma linha, alerta que se o preço que constar nos documentos de aquisição da importadora brasileira for superior ao definido por um dos métodos (preço-parâmetro), a diferença de valor será considerada custo ou despesa indedutível, e terá que ser acrescentada no resultado tributável da empresa importadora. Importante destacar que, para efeitos de comparação com o preço-parâmetro, conforme parágrafo único do artigo 6.º da IN RFB n.º 1.312/2012, “[...] o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela pessoa jurídica vinculada [...] será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Portanto, sempre que o preço-parâmetro for inferior ao preço praticado, a diferença entre eles constitui custo ou despesa indedutível para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

2.6.3 Dispensa de Ajuste quando a Diferença for Inferior a 5%

Todavia, nos casos em que a diferença entre o preço-parâmetro e o preço praticado for inferior a 5%, é dispensado qualquer ajuste na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso porque o artigo 51 da IN RFB n.º 1.312/2012 “[...] considera satisfatória a comprovação, nas operações com pessoas jurídicas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5% (cinco por cento), para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Portanto, o artigo 51 da IN RFB n.º 1.312/2012 fixa uma margem de tolerância de 5%, dentro da qual, ainda que o preço praticado nas importações seja superior ao preço-parâmetro, será aceito pela autoridade fiscal, ficando a empresa dispensada de efetuar ajustes para fins

tributários. Importante destacar, ainda, que essa dispensa somente se aplica às operações de importação de pessoas vinculadas, não sendo autorizada caso a importação seja feita de pessoa domiciliada em paraíso fiscal.

2.6.4 Ajuste na Apuração das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL

Em conformidade com o artigo 5.º, § 1.º, da IN RFB n.º 1.312/2012:

[...] o valor resultante do excesso de custos, despesas ou encargos, considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados de patrimônio líquido e a crédito de:

I – conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II – conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Em se tratando da importação de bens classificáveis no ativo não circulante e que tenha gerado despesas ou custos com depreciação, amortização ou exaustão, a parcela correspondente ao excesso do preço de aquisição na importação deve ser contabilizada a débito de conta do patrimônio líquido e a crédito da conta de resultado em que a depreciação, amortização ou exaustão foi escriturada, conforme estabelece o § 2.º do artigo 5.º da IN RFB n.º 1.312/2012. Ainda, o artigo 5.º, § 6.º, da IN RFB n.º 1.312/2012 esclarece que, se o preço praticado for inferior ao preço-parâmetro, “[...] nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado”. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Portanto, no que tange aos ajustes na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativamente às importações sujeitas aos controles da legislação do preço de transferência, tem-se que:

- a) se o preço praticado for maior que o preço-parâmetro, é obrigatório o ajuste na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondente à diferença entre eles;
- b) se o preço praticado for menor que o preço-parâmetro, não é feito qualquer ajuste na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Finalizando, é importante destacar que a IN RFB n.º 1.312/2012, em vez de determinar que os ajustes relativos às despesas e aos custos indedutíveis sejam feitos por meio de adições ao lucro líquido no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), estabeleceu que os ajustes devem ser feitos mediante registros contábeis, aumentando o lucro líquido do período de

apuração e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com a apresentação das regras tributárias aplicáveis aos ajustes decorrentes da aplicação da legislação do preço de transferência nas importações, encerra-se o referencial teórico do presente trabalho. No próximo capítulo, são destacados os aspectos metodológicos do estudo.

3 METODOLOGIA

Para Ferrarezi Junior (2011), a metodologia é a descrição dos métodos utilizados para se atingir os objetivos do estudo e responder ao problema de pesquisa. De forma semelhante, Acevedo e Nohara (2013, p. 18) citam “[...] que ter um método significa alcançar o objetivo da pesquisa segundo algumas regras predefinidas”.

Neste capítulo, é descrita a metodologia utilizada no presente estudo, com destaque para a classificação da pesquisa, a forma de coleta, o tratamento dos dados e as limitações do método utilizado.

3.1 Classificação da Pesquisa

As pesquisas podem ser classificadas em relação a diversos critérios. O primeiro deles a ser utilizado neste estudo é a categorização do trabalho em relação aos seus fins. Quanto a isso, Vergara (2016) distribui as pesquisas em seis categorias: exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada e intervencionista.

Analisando as características de cada uma, conclui-se que a mais adequada ao estudo realizado é a aplicada. Vergara (2016) afirma que essa modalidade tem finalidade prática, sendo motivada pela necessidade de resolver problemas concretos. Boaventura (2011, p. 56) destaca que a pesquisa aplicada “[...] gera conhecimentos úteis à solução de problemas sociais”.

O estudo realizado tem esse enfoque prático, voltado para a identificação da sistemática de fixação do preço de transferência na importação que resulta na menor carga tributária para a empresa ABC. Pretende-se resolver um problema concreto, qual seja, reduzir o ônus tributário da empresa ABC na mais absoluta legalidade, caracterizando, assim, uma pesquisa aplicada.

O segundo critério utilizado é a forma de abordagem do problema de pesquisa. Em relação a esse ponto, Beuren (2003) classifica as pesquisas em qualitativas e quantitativas. Enquanto a modalidade quantitativa se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos na coleta e no tratamento dos dados, buscando descobrir a relação entre variáveis, a qualitativa consiste na análise mais profunda em relação ao fenômeno estudado. Diante dessa diferenciação, a presente pesquisa foi classificada como qualitativa, na medida em que, além de não utilizar qualquer instrumento estatístico, buscou analisar com maior nível de profundidade os métodos de fixação dos preços de transferência, especialmente em relação aos seus reflexos sobre a carga tributária.

O terceiro e último critério utilizado trata dos procedimentos técnicos utilizados. Em relação a esse aspecto, a pesquisa foi classificada como documental e estudo de caso. A pesquisa documental, conforme Gil (2017, p. 28), tem por característica a utilização de “[...] fonte documental quando o material consultado é interno à organização [...]”. No estudo realizado, os dados foram coletados a partir de consulta à escrituração contábil e fiscal da empresa ABC, ou seja, materiais internos à organização.

De acordo com Vergara (2016), o estudo de caso tem caráter de profundidade e detalhamento, estando circunscrito a uma ou a poucas unidades. A pesquisa realizada tem essa característica, pois se restringe à avaliação da questão dos preços de transferência para uma única empresa.

3.2 Coleta de Dados

A maior parte dos dados necessários para o desenvolvimento da parte prática do estudo, foi coletada a partir de consulta à escrituração contábil e fiscal da empresa ABC relativa ao ano-calendário 2017. De forma mais específica, a partir das notas fiscais de entrada, das declarações de importação, do livro-registro de entradas, do livro-registro de estoques e da escrituração contábil digital, foram obtidos dados referentes às importações dos produtos X e Y durante o ano-calendário 2017.

Também foram coletadas informações alusivas às vendas dos produtos importados (X e Y) no mercado interno, sendo consultadas notas fiscais de saídas e a escrituração contábil digital. Ainda foram acessados relatórios internos da empresa ABC contendo planilhas de custos das importações dos produtos X e Y e de suas vendas efetuadas no ano-calendário 2017.

Na escrituração contábil fiscal, especialmente na parte A do e-LALUR e do e-LACS, foram obtidos dados relativos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela empresa ABC no ano de 2017. Finalmente, também foram colhidos dados relacionados aos custos de fabricação dos produtos X e Y pela controladora da empresa ABC na Itália. O acesso a eles se deu mediante planilha fornecida pela controladora.

Importante destacar que, por solicitação da empresa, os dados monetários coletados foram multiplicados por um número muito próximo a um, de conhecimento exclusivo da autora, para manter o sigilo e preservar a empresa ABC. Tomou-se o cuidado, naturalmente, de aplicar o multiplicador de forma consistente a todos os dados, evitando distorções.

3.3 Tratamento dos Dados

Os dados referentes às importações dos produtos X e Y foram dispostos em planilhas e serviram para cálculo do preço praticado pela empresa ABC nessas operações. Para apuração dos preços-parâmetro, com base nos métodos PRL e CPL, foram utilizadas as informações relativas às vendas dos produtos X e Y e aos custos de fabricação dos produtos pela controladora na Itália.

Por fim, para avaliação dos reflexos tributários da adoção dos dois métodos em relação ao IRPJ e à CSLL, foram utilizados os dados relativos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2017 apuradas pela empresa ABC. Portanto, as informações coletadas não foram submetidas a qualquer tratamento estatístico, sendo somente dispostas em tabelas para facilitar os diversos cálculos e a análise dos resultados obtidos.

3.4 Limitações do Método

A maior limitação decorrente da metodologia aplicada neste estudo é o fato de que os resultados e conclusões a que se chegou com a realização da pesquisa somente são válidos para a empresa ABC e para os produtos-objeto da análise. Ainda que o mesmo método possa ser aplicado por outras empresas e a outros produtos importados pela empresa ABC, como é característico das pesquisas aplicadas e dos estudos de caso, não é possível a extensão das conclusões válidas para o caso concreto analisado. Finalizada a descrição da metodologia utilizada na realização do estudo, no próximo capítulo, são apresentados e analisados os dados que foram obtidos junto à empresa ABC, desenvolvendo-se a parte prática do trabalho.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, são apresentados os resultados da aplicação de dois métodos de apuração do preço de transferência na importação – o PRL e o CPL – com o intuito de identificar aquele que resulta na menor carga tributária para a empresa ABC. Inicia-se com a apresentação da companhia e dos produtos importados considerados para fins da análise.

4.1 Descrição da Situação Analisada e dos Dados Coletados

Os dados utilizados para o desenvolvimento da parte prática deste estudo foram coletados junto a uma empresa multinacional de médio porte localizada na Região Metropolitana de Porto Alegre, no Rio Grande do Sul. Com o intuito de preservá-la, neste estudo, ela foi denominada ABC, e os produtos por ela importados foram chamados de X e Y. Ainda, com o mesmo intuito, os valores monetários coletados foram multiplicados por um número muito próximo a um, de conhecimento exclusivo da autora da pesquisa.

A empresa ABC faz parte de um grupo econômico internacional com unidades em diversos países, estando sob controle de companhia sediada na Itália. Atua no Brasil há mais de vinte anos, desenvolvendo atividades de industrialização e comercialização de produtos químicos. Grande parte dos produtos revendidos no Brasil são importados pela ABC da controladora na Itália. Dessa forma, essas operações de importação sujeitam-se aos controles dos preços de transferência. Em menor escala, também importa matéria-prima utilizada na fabricação de suas mercadorias.

Os produtos X e Y, selecionados para o desenvolvimento do estudo – mais representativos para a empresa – são importados da controladora e revendidos no Brasil. Em outras palavras, trata-se da importação de produtos prontos que não sofrem qualquer processo de industrialização no Brasil.

Em consulta à escrituração contábil e fiscal da ABC, foram coletados dados relativos às importações dos produtos X e Y no ano-calendário 2017. Os dados de cada uma das operações de importação são apresentados na Tabela 1, que contempla as quantidades físicas importadas e os valores monetários correspondentes, incluindo o montante pago ao fornecedor, os gastos com seguro e transporte internacional, o Imposto de Importação e as despesas aduaneiras associadas às importações. No início do ano-calendário 2017, não havia estoque dos itens X e Y, mas, em 31 de dezembro do mesmo ano, o estoque do produto X era de 4.728 kg, e do produto Y, de 1.500 kg.

Tabela 1 – Importações dos produtos X e Y no ano-calendário 2017

Data da importação	Produto importado	Quantidade importada em kg	Valor pago ao fornecedor	Imposto de Importação	Frete e seguro internacionais	Outras despesas aduaneiras
30/01/2017	X	4.620	R\$ 19.332,76	R\$ 2.779,87	R\$ 523,48	R\$ 1.322,15
01/03/2017	X	9.600	R\$ 42.012,54	R\$ 6.023,42	R\$ 1.012,01	R\$ 3.557,51
15/05/2017	X	1.200	R\$ 5.642,46	R\$ 808,81	R\$ 134,81	R\$ 419,26
22/05/2017	X	8.400	R\$ 40.109,58	R\$ 5.725,62	R\$ 787,86	R\$ 2.835,47
04/09/2017	X	7.200	R\$ 35.523,36	R\$ 5.112,89	R\$ 997,27	R\$ 1.692,18
08/12/2017	X	1.200	R\$ 5.905,44	R\$ 853,37	R\$ 190,09	R\$ 1.058,77
TOTAL ANO	X	32.220	R\$ 148.526,14	R\$ 21.303,98	R\$ 3.645,52	R\$ 10.885,34
11/01/2017	Y	1.200	R\$ 3.345,41	R\$ 482,89	R\$ 103,95	R\$ 342,06
04/04/2017	Y	4.800	R\$ 13.451,62	R\$ 1.951,81	R\$ 489,91	R\$ 1.209,92
02/05/2017	Y	7.200	R\$ 20.495,35	R\$ 3.006,62	R\$ 980,72	R\$ 2.870,56
26/06/2017	Y	3.600	R\$ 10.463,94	R\$ 1.518,08	R\$ 379,50	R\$ 886,06
02/08/2017	Y	6.000	R\$ 17.854,55	R\$ 2.590,66	R\$ 650,19	R\$ 1.503,60
01/09/2017	Y	6.000	R\$ 18.190,99	R\$ 2.644,19	R\$ 696,18	R\$ 4.567,00
06/10/2017	Y	3.600	R\$ 11.035,76	R\$ 1.608,78	R\$ 455,50	R\$ 766,98
02/11/2017	Y	3.600	R\$ 11.426,14	R\$ 1.663,51	R\$ 456,13	R\$ 668,07
TOTAL ANO	Y	36.000	R\$ 106.263,76	R\$ 15.466,54	R\$ 4.212,08	R\$ 12.814,25

Fonte: Escrituração fiscal da empresa ABC e notas fiscais de entradas.

Também foram coletados dados relativos às revendas, no mercado interno, dos produtos X e Y ao longo do ano-calendário 2017. Na Tabela 2, são apresentados esses dados, destacando-se, para cada operação de venda, a data, a quantidade física, o valor total e os tributos incidentes sobre as vendas (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS). É importante salientar que, em relação a essas vendas, não foram pagas comissões a vendedores, nem concedidos descontos incondicionais.

Tabela 2 – Revendas dos produtos X e Y no ano-calendário 2017

Data da venda	Produto	Quantidade em kg	Valor total de venda	ICMS na venda	IPI na venda	PIS na venda	COFINS na venda
26/01/2017	X	1.200	R\$ 16.435,80	R\$ 2.572,56	R\$ 2.143,80	R\$ 235,82	R\$ 1.086,19
27/01/2017	X	1.200	R\$ 21.790,20	R\$ 3.410,64	R\$ 2.842,20	R\$ 312,65	R\$ 1.440,05
10/02/2017	X	1.200	R\$ 17.470,80	R\$ 2.734,56	R\$ 2.278,80	R\$ 250,67	R\$ 1.154,59
10/02/2017	X	480	R\$ 5.851,20	R\$ 203,52	R\$ 763,20	R\$ 83,95	R\$ 386,69
17/03/2017	X	1.200	R\$ 16.435,80	R\$ 2.572,56	R\$ 2.143,80	R\$ 235,82	R\$ 1.086,19
27/03/2017	X	1.200	R\$ 17.388,00	R\$ 2.721,60	R\$ 2.268,00	R\$ 249,48	R\$ 1.149,12

(continua)

(conclusão)

Data da venda	Produto	Quantidade em kg	Valor total de venda	ICMS na venda	IPI na venda	PIS na venda	COFINS na venda
29/03/2017	X	1.200	R\$ 14.793,60	R\$ 514,56	R\$ 1.929,60	R\$ 212,26	R\$ 977,66
02/04/2017	X	1.200	R\$ 14.462,40	R\$ 503,04	R\$ 1.886,40	R\$ 207,50	R\$ 955,78
05/04/2017	X	1.200	R\$ 16.435,80	R\$ 2.572,56	R\$ 2.143,80	R\$ 235,82	R\$ 1.086,19
12/05/2017	X	1.320	R\$18.079,38	R\$ 2.829,82	R\$ 2.358,18	R\$ 259,40	R\$ 1.194,82
30/05/2017	X	660	R\$ 9.039,68	R\$ 1.414,91	R\$ 1.179,08	R\$ 129,70	R\$ 597,41
11/06/2017	X	1.200	R\$ 18.105,60	R\$ 2.833,92	R\$ 2.361,60	R\$ 259,78	R\$ 1.196,54
20/06/2017	X	264	R\$ 3.615,88	R\$ 565,96	R\$ 471,64	R\$ 51,88	R\$ 238,97
28/06/2017	X	1.200	R\$ 18.630,00	R\$ 2.916,00	R\$ 2.430,00	R\$ 267,30	R\$ 1.231,20
09/07/2017	X	1.200	R\$ 18.478,20	R\$ 2.892,24	R\$ 2.410,20	R\$ 265,13	R\$ 1.221,17
18/07/2017	X	264	R\$ 3.615,88	R\$ 565,96	R\$ 471,64	R\$ 51,88	R\$ 238,97
27/07/2017	X	1.200	R\$ 17.815,80	R\$ 2.788,56	R\$ 2.323,80	R\$ 255,62	R\$ 1.177,39
31/07/2017	X	264	R\$ 3.615,88	R\$ 565,96	R\$ 471,64	R\$ 51,88	R\$ 238,97
08/08/2017	X	1.200	R\$ 17.443,20	R\$ 2.730,24	R\$ 2.275,20	R\$ 250,27	R\$ 1.152,77
18/08/2017	X	1.200	R\$ 14.628,00	R\$ 508,80	R\$ 1.908,00	R\$ 209,88	R\$ 966,72
24/08/2017	X	264	R\$ 3.615,88	R\$ 565,96	R\$ 471,64	R\$ 51,88	R\$ 238,97
29/08/2017	X	1.200	R\$ 17.567,40	R\$ 2.749,68	R\$ 2.291,40	R\$ 252,06	R\$ 1.160,98
01/09/2017	X	528	R\$ 7.231,75	R\$ 1.131,92	R\$ 943,27	R\$ 103,76	R\$ 477,92
16/09/2017	X	264	R\$ 3.615,88	R\$ 565,96	R\$ 471,64	R\$ 51,88	R\$ 238,97
27/09/2017	X	132	R\$ 1.967,33	R\$ 307,92	R\$ 256,61	R\$ 28,22	R\$ 130,02
23/10/2017	X	1.200	R\$ 17.677,54	R\$ 2.766,93	R\$ 2.305,80	R\$ 253,64	R\$ 1.168,27
30/10/2017	X	660	R\$ 9.039,68	R\$ 1.414,91	R\$ 1.179,06	R\$ 129,70	R\$ 597,41
07/11/2017	X	264	R\$ 3.615,88	R\$ 565,96	R\$ 471,64	R\$ 51,88	R\$ 238,97
14/11/2017	X	264	R\$ 3.615,88	R\$ 565,96	R\$ 471,64	R\$ 51,88	R\$ 238,97
28/11/2017	X	1.200	R\$ 16.987,80	R\$ 2.658,96	R\$ 2.215,80	R\$ 243,74	R\$ 1.122,67
29/11/2017	X	1.200	R\$ 15.207,34	R\$ 528,96	R\$ 1.983,60	R\$ 218,20	R\$ 1.005,02
02/12/2017	X	132	R\$ 1.807,93	R\$ 282,97	R\$ 235,81	R\$ 25,94	R\$ 119,48
10/12/2017	X	132	R\$ 1.807,93	R\$ 282,97	R\$ 235,81	R\$ 25,94	R\$ 119,48
TOTAL ANO	X	27.492	R\$ 387.889,32	R\$ 52.807,03	R\$ 50.594,30	R\$ 5.565,41	R\$ 25.634,52
24/06/2017	Y	1.200	R\$ 9.784,20	R\$ 1.531,44	R\$ 1.276,20	R\$ 140,38	R\$ 646,61
31/07/2017	Y	8.400	R\$ 68.489,40	R\$ 10.720,08	R\$ 8.933,40	R\$ 982,67	R\$ 4.526,26
14/08/2017	Y	9.500	R\$ 77.458,25	R\$ 12.123,90	R\$ 10.103,25	R\$ 1.111,36	R\$ 5.118,98
20/08/2017	Y	3.200	R\$ 26.091,20	R\$ 4.083,84	R\$ 3.403,20	R\$ 374,35	R\$ 1.724,28
06/09/2017	Y	2.200	R\$ 17.937,70	R\$ 2.807,64	R\$ 2.339,70	R\$ 257,37	R\$ 1.185,45
13/10/2017	Y	4.800	R\$ 39.136,80	R\$ 6.125,76	R\$ 5.104,80	R\$ 561,53	R\$ 2.586,43
08/12/2017	Y	5.200	R\$ 42.398,20	R\$ 6.636,24	R\$ 5.530,20	R\$ 608,32	R\$ 2.801,97
TOTAL ANO	Y	34.500	R\$ 281.295,75	R\$ 44.028,90	R\$ 36.690,75	R\$ 4.035,98	R\$ 18.589,98

Fonte: Escrituração fiscal e notas fiscais de saídas da Empresa ABC.

Foram coletados, ainda, dados relativos ao custo de fabricação na Itália, dos produtos X e Y, durante o ano-calendário 2017. Conforme apresentado na Tabela 3, os dados obtidos referem-se ao custo de produção (insumos, mão de obra direta e demais fatores) relativamente

às quantidades físicas exportadas para a empresa ABC. Saliente-se que, na Itália, não houve a incidência de qualquer tributo sobre os produtos exportados para o Brasil.

Tabela 3 – Custos de produção dos produtos X e Y

Custos	Produto X	Produto Y
Insumos	R\$ 68.327,29	R\$ 58.338,86
Mão de obra	R\$ 44.895,08	R\$ 33.119,85
Demais custos	R\$ 30.962,13	R\$ 22.841,29
Total dos custos de produção	R\$ 144.184,50	R\$ 114.300,00
Quantidade física produzida e exportada	32.220 kg	36.000 kg

Fonte: Relatórios de custos da controladora na Itália.

Finalmente, foram obtidos dados relativos à tributação da companhia ABC para fins de IRPJ e CSLL. No ano-calendário 2017, a ABC foi tributada pelo lucro real anual, tendo apurado as bases de cálculo apresentadas na Tabela 4. Destaca-se que os dados apresentados nesta tabela não contêm ajustes relativos à legislação dos preços de transferência decorrentes das importações dos produtos X e Y.

Tabela 4 – Bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

Tipo de dados	IRPJ	CSLL
Lucro líquido antes de IRPJ e CSLL	R\$ 0,00	R\$ 474.008,13
Lucro líquido antes de IRPJ e após CSLL	R\$ 428.197,40	R\$ 0,00
Adições	R\$ 80.810,73	R\$ 35.000,00
Exclusões	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Compensações, prejuízos e bases de cálculo negativas	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Base de cálculo	R\$ 509.008,13	R\$ 509.008,13

Fonte: Escrituração contábil e fiscal da empresa ABC.

Dessa forma, é concluída a apresentação dos dados coletados. No próximo item, é feita a apuração do preço praticado nas importações dos produtos X e Y no ano-calendário 2017 pela empresa ABC.

4.2 Apuração do Preço Praticado

Conforme previsto nos artigos 5.º e 6.º da IN RFB n.º 1.312/2012, o preço praticado é aquele que consta dos documentos de importação, devendo ser consideradas as quantidades e os valores correspondentes a todas as operações de importação praticadas no período em

análise. Portanto, o preço praticado corresponde ao preço médio dos bens adquiridos pela empresa domiciliada no Brasil nas operações que estão sujeitas ao preço de transferência. O parágrafo 4.º do artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012 determina que, para apuração do preço praticado na importação, devem ser considerados o preço pago ao fornecedor no exterior, o valor do frete e do seguro internacional, os tributos incidentes na importação que não são recuperáveis e todos os demais gastos aduaneiros na importação. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Considerando os dados coletados e apresentados na Tabela 1, foi apurado o preço praticado nas importações dos produtos X e Y. O demonstrativo dessa apuração consta da Tabela 5.

Tabela 5 – Apuração do preço praticado nas importações dos produtos X e Y

	Produto X	Produto Y
Valor total das importações (A)	R\$ 184.360,98	R\$ 138.756,63
Quantidade total importada (B)	32.220 kg	36.000 kg
Preço praticado (A / B)	R\$ 5,72	R\$ 3,85

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da Tabela 1.

Assim, em relação ao produto X, foram importados, no ano-calendário 2017, 32.220 kg, com encargo total de R\$ 184.360,98. Consequentemente, o preço unitário praticado nas importações da mercadoria X é R\$ 5,72.

Para o produto Y, o valor total das importações do ano de 2017 foi R\$ 138.756,63, tendo sido adquiridos 36.000 kg. Dessa forma, o preço unitário praticado nas importações desse item é R\$ 3,85. Concluída a apuração do preço praticado, na próxima subseção, são apresentados os preços-parâmetro apurados com base nos métodos PRL e CPL.

4.3 Apuração do Preço-Parâmetro

De acordo com o artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, os métodos para o cálculo do preço-parâmetro nas operações de importação sujeitas ao controle dos preços de transferência são os seguintes: PIC, PRL, CPL e PCI. (BRASIL, 1996). O artigo 4.º da IN RFB n.º 1.312/2012 esclarece que o contribuinte importador pode optar por qualquer um dos métodos, sendo esta escolha feita para cada um dos produtos sujeitos à legislação dos preços de transferência. Em outras palavras, a opção por um dos quatro métodos pode ser feita pelo contribuinte de forma individualizada para cada produto. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

O preço-parâmetro, apurado com base nos métodos estabelecidos pela legislação, corresponde ao valor máximo do custo do produto importado para fins tributários. A partir dos dados coletados junto à empresa ABC, foi possível estabelecer o preço-parâmetro com base nos métodos PRL e CPL, conforme detalhado na sequência.

4.3.1 Apuração do Preço-Parâmetro com Base no PRL

O método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) é definido no inciso II do artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, correspondendo à “[...] média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados [...]”, diminuídos os descontos incondicionais, os tributos sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas e uma margem de lucro definida pela legislação, conforme o setor econômico da empresa. (BRASIL, 1996). No caso específico da ABC, que importa e comercializa produtos químicos, a margem é de 30%, de acordo com o artigo 18, § 12, da mesma lei. (BRASIL, 1996).

Para a apuração do preço-parâmetro pelo método PRL, foram analisadas as vendas dos produtos X e Y realizadas no ano-calendário 2017, no mercado interno, e que constam da Tabela 2. A partir desses dados, para cada uma das mercadorias, foi quantificado o valor líquido das vendas, deduzindo do preço cobrado do cliente os valores referentes aos tributos sobre as vendas (IPI, ICMS, PIS e COFINS), conforme demonstrativo apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 – Valor líquido das vendas dos produtos X e Y

	Produto X	Produto Y
Total das vendas – bruto (A)	R\$ 387.889,32	R\$ 281.295,75
ICMS (B)	R\$ 52.807,03	R\$ 44.028,90
IPI (C)	R\$ 50.594,30	R\$ 36.690,75
PIS (D)	R\$ 5.565,41	R\$ 4.035,98
COFINS (E)	R\$ 25.634,52	R\$ 18.589,98
Valor líquido das vendas (A-B-C-D-E)	R\$ 253.288,06	R\$ 177.950,14

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da Tabela 2.

Observa-se, conforme a Tabela 6, que, no ano-calendário 2017, o total líquido das vendas do produto X foi de R\$ 253.288,06 e, para o produto Y, foi de R\$ 177.950,14. Dividindo-se o valor líquido das vendas pela quantidade física de cada produto vendida no período e deduzindo a margem de lucro de 30%, chega-se ao preço-parâmetro com base no PRL. O demonstrativo desse cálculo consta da Tabela 7.

Tabela 7 – Apuração do preço-parâmetro dos produtos X e Y pelo método PRL

	Produto X	Produto Y
Total das vendas – líquido (A)	R\$ 253.288,06	R\$ 177.950,14
Margem de lucro de 30% (B)	R\$ 75.986,42	R\$ 53.385,04
Preço-parâmetro total (C = A-B)	R\$ 177.301,64	R\$ 124.565,10
Quantidade vendida (D)	27.492 kg	34.500 kg
Preço-parâmetro unitário (E = C/D)	R\$ 6,45	R\$ 3,61

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados das Tabelas 2 e 6.

Assim, com base no método PRL, o preço-parâmetro unitário para o produto X é de R\$ 6,45, e para o produto Y, é de R\$ 3,61, conforme indicado na Tabela 7. Finalizada a apuração do preço-parâmetro com base no PRL, a seguir, será desenvolvida sua apuração baseada no método CPL.

4.3.2 Apuração do Preço-Parâmetro com Base no CPL

O método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), conforme o inciso III do artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996, corresponde ao custo médio ponderado de produção do bem importado, acrescido de impostos e taxas cobrados na exportação no país onde foi produzido e de uma margem de lucro de 20%. (BRASIL, 1996).

A partir dos dados fornecidos pela controladora da empresa ABC, fabricante dos bens-objeto desta análise, cujos custos de produção estão apresentados na Tabela 3, foi possível apurar o preço-parâmetro com base no CPL. Importante destacar que, na Itália, país no qual os produtos são fabricados, não há incidência de tributos sobre as exportações. Assim, na Tabela 8, é apresentado o demonstrativo de apuração do preço-parâmetro com base no método CPL para os produtos X e Y, considerados os custos de produção e a margem de lucro de 20% estabelecida pela Lei n.º 9.430/1996.

Tabela 8 – Apuração do preço-parâmetro dos produtos X e Y pelo método CPL

	Produto X	Produto Y
Total dos custos de produção (A)	R\$ 144.184,50	R\$ 114.300,00
Margem de lucro de 20% (B = A x 20%)	R\$ 28.836,90	R\$ 22.860,00
Total CPL (C = A+B)	R\$ 173.021,40	R\$ 137.160,00
Quantidade física produzida (D)	32.220 kg	36.000 kg
Preço-parâmetro unitário (E = C/D)	R\$ 5,37	R\$ 3,81

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da Tabela 3.

De acordo com o demonstrativo constante da Tabela 8, com base no método CPL, o preço-parâmetro unitário para o produto X é de R\$ 5,37, e para o produto Y, é de R\$ 3,81. No próximo item deste trabalho, são comparados os preços apurados pelos métodos PRL e CPL com os preços praticados para identificar eventuais ajustes necessários na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela empresa ABC no ano-calendário 2017.

4.4 Ajustes Decorrentes dos Preços de Transferência

Após o cálculo dos preços-parâmetro com base nos métodos PRL e CPL, é preciso realizar a comparação desses preços com o praticado, para identificar se há ou não ajustes dos preços de transferência para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois assim determina o artigo 5.º da IN RFB n.º 1.312/2012. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). Em decorrência dessa comparação, podem ser verificadas duas situações distintas:

- a) conforme o § 1.º do artigo 5.º da IN RFB n.º 1.312/2012, se o preço praticado na aquisição do produto, pela importadora no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, esta diferença apurada entre os preços é considerada indedutível para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou seja, devem ser realizados, via escrituração contábil, lançamentos de ajustes aumentando o lucro líquido;
- b) segundo o § 6.º do artigo 5.º da IN RFB n.º 1.312/2012, se o preço praticado na aquisição for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário precisa ser realizado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

4.4.1 Comparação entre o Preço Praticado e o Preço-Parâmetro com Base no Método PRL

A partir da comparação entre o preço praticado, calculado e apresentado na Tabela 5, e o preço-parâmetro com base no método PRL, apresentado na Tabela 7, foi elaborado o demonstrativo dos ajustes necessários com relação aos produtos X e Y.

Tabela 9 – Comparativo entre o preço praticado e o preço-parâmetro pelo PRL

Método do Preço de Venda menos Lucro (PRL)	Produto X	Produto Y
Preço praticado unitário	R\$ 5,72	R\$ 3,85
Preço-parâmetro unitário	R\$ 6,45	R\$ 3,61
Ajuste unitário	Não tem ajuste	R\$ 0,24

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 5 e 7.

De acordo com a Tabela 9, o preço praticado do produto X é R\$ 5,72, e o preço-parâmetro é R\$ 6,45. Consequentemente, como o praticado é menor, não é preciso fazer ajuste para fins tributários. Já para o produto Y, o preço praticado é R\$ 3,85, e o preço-parâmetro é R\$ 3,61. Portanto, o praticado é maior, sendo necessário efetuar ajuste unitário de R\$ 0,24, aumentando o lucro líquido e, consequentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Importante frisar que este ajuste se dá na escrituração contábil, mediante registro a crédito de conta de resultado.

O artigo 51 da IN RFB n.º 1.312/2012 dispensa o contribuinte de fazer ajustes quando a diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro for de até 5%. No caso do produto Y, a diferença corresponde a 6,23% do praticado, ou seja, é preciso realizar o ajuste. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). Também deve ser considerado que, no ano-calendário 2017, a empresa ABC importou 36.000 kg do produto Y e, desses, vendeu 34.500 kg, restando 1.500 kg em estoque em 31 de dezembro de 2017. Logo, o ajuste que deverá efetuar para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é obtido mediante a multiplicação do valor unitário do ajuste (R\$ 0,24) pela quantidade vendida em 2017, conforme a Tabela 10.

	Produto Y
Valor do ajuste unitário (A)	R\$ 0,24
Quantidade vendida no ano-calendário 2017 (B)	34.500 kg
Valor total do ajuste (A x B)	R\$ 8.280,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 2 e 9.

Desse modo, se for utilizado o método PRL para apurar o preço-parâmetro dos produtos X e Y, a empresa ABC deve aumentar em R\$ 8.280,00 o lucro líquido para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referente ao ano de 2017.

4.4.2 Comparação entre o Preço Praticado e o Preço-Parâmetro com Base no Método CPL

O preço praticado (Tabela 5) também foi comparado com o preço-parâmetro determinado com base no método CPL (Tabela 8), conforme apresentado na Tabela 11.

Tabela 11 – Comparativo entre o preço praticado e o preço-parâmetro pelo CPL

Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)	Produto X	Produto Y
Preço praticado unitário	R\$ 5,72	R\$ 3,85
Preço-parâmetro unitário	R\$ 5,37	R\$ 3,81
Ajuste unitário	R\$ 0,35	R\$ 0,04

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 5 e 8.

Analisando os dados da Tabela 11, constata-se que o preço praticado para o produto X é R\$ 5,72, e o preço-parâmetro pelo método CPL é R\$ 5,37, sendo necessário ajuste para fins fiscais, pois o preço praticado é R\$ 0,35 superior ao preço-parâmetro. O mesmo acontece para o produto Y, na medida em que o preço praticado é R\$ 3,85, e o preço-parâmetro é R\$ 3,81, havendo a necessidade de ajuste unitário de R\$ 0,04.

Para o produto X, o ajuste unitário (R\$ 0,35) corresponde a 6,12% do preço praticado (R\$ 5,72), enquanto, para o produto Y, o ajuste unitário (R\$ 0,04) é 1,03% do preço praticado (R\$ 3,85). Consequentemente, em função da margem de divergência de 5% admitida pelo artigo 51 da IN RFB n.º 1.312/2012, somente o produto X estaria sujeito a ajustes para fins fiscais. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). Considerando que no ano de 2017 foram importados da empresa vinculada 32.220 kg do produto X e que, em 31 de dezembro de 2017, o estoque relativo ao produto era de 4.728 kg, somente é necessário efetuar o ajuste correspondente aos 27.492 kg do produto X vendidos em 2017, conforme demonstrado na Tabela 12.

Tabela 12 – Cálculo do ajuste pelo método CPL

	Produto X
Valor do ajuste unitário (A)	R\$ 0,35
Quantidade vendida no ano-calendário 2017 (B)	27.492 kg
Valor total do ajuste (A x B)	R\$ 9.622,20

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 2 e 11.

Assim, utilizando o método CPL para apurar o preço-parâmetro dos produtos X e Y, a empresa ABC teria que computar R\$ 9.622,20 no lucro líquido para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes ao ano de 2017.

4.4.3 Comparação entre o Preço Praticado e o Maior Preço-Parâmetro

Segundo o disposto no artigo 4.º da IN RFB n.º 1.312/2012, a empresa que se valer de mais de um método para apuração do preço-parâmetro pode utilizar, no caso de importações, aquele que resulta em maior valor. Além disso, o mesmo dispositivo legal autoriza que a definição do método de fixação do preço-parâmetro pode ser feita produto a produto. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Assim, no caso da empresa ABC, verifica-se que, para o produto X, o método que resultou no maior preço-parâmetro é o PRL, enquanto que, para o produto Y, foi o método CPL (*vide* Tabelas 8 e 9). Levando em conta, ainda, a margem de divergência de 5%, verifica-se que a empresa ABC não precisa fazer nenhum ajuste relativo aos preços de transferência se considerar, para o produto X, o método PRL e, para o Y, o método CPL, conforme demonstrativo da Tabela 13.

Tabela 13 – Comparação entre preço praticado e maior preço-parâmetro

	Produto X	Produto Y
Preço praticado unitário	R\$ 5,72	R\$ 3,85
Preço-parâmetro unitário – método PRL	R\$ 6,45	
Preço-parâmetro unitário – método CPL		R\$ 3,81
Ajuste unitário	Nenhum	Nenhum

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 5, 8 e 9.

Portanto, de acordo com os dados da Tabela 13, considerados o método PRL, para o produto X, e o método CPL, para o produto Y, a empresa ABC não precisa efetuar nenhum ajuste relativo aos preços de transferência para fins de IRPJ e CSLL. É importante destacar, mais uma vez, que em relação ao produto Y o ajuste não é necessário por ser inferior a 5% do preço praticado. Após a comparação dos preços praticados e preços-parâmetro pelos métodos PRL e CPL, no próximo item deste trabalho, são demonstrados os efeitos sobre a carga tributária da empresa ABC em função da utilização desses dois métodos.

4.5 Análise dos Reflexos Tributários relativos ao IRPJ e à CSLL

Para facilitar a análise, na Tabela 14, foi feita a consolidação dos ajustes necessários na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL associados aos dois métodos de fixação do preço de transferência – PRL e CPL – utilizados.

Tabela 14 – Ajustes totais associados a cada método

	Produto X		Produto Y		Total do ajuste	
	PRL	CPL	PRL	CPL	PRL	CPL
a) Preço praticado	R\$ 5,72	R\$ 5,72	R\$ 3,85	R\$ 3,85	-	-
b) Preço-parâmetro	R\$ 6,45	R\$ 5,37	R\$ 3,61	R\$ 3,81	-	-
c) Ajuste unitário (a - b)	R\$ 0,00	R\$ 0,35	R\$ 0,24	R\$ 0,00	-	-
d) Quantidade vendida (em kg)	27.492	27.492	34.500	34.500	-	-
Ajuste total (c x d)	R\$ 0,00	R\$ 9.622,20	R\$ 8.280,00	R\$ 0,00	R\$ 8.280,00	R\$ 9.622,20

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 5, 7 e 8.

Analisando os dados da Tabela 14, é possível identificar que, se a empresa ABC optar pelo método PRL para os dois produtos, o ajuste tributário total relativo à aplicação da legislação do preço de transferência será de R\$ 8.280,00. Se ela optar pelo método CPL para ambos, o ajuste total será de R\$ 9.622,20.

Entretanto, se optar pela utilização do preço-parâmetro determinado com base no método PRL, para o produto X, e com base no método CPL, para o Y, a ABC não precisará efetuar nenhum ajuste para fins de IRPJ e CSLL (*vide* Tabela 13). No caso das importações, o ajuste corresponde à parcela do custo do produto não aceita para fins tributários. Consequentemente, o valor deve ser escriturado a crédito de contas de resultado, aumentando o lucro líquido e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No ano-calendário 2017, a empresa ABC foi tributada pelo lucro real anual, tendo apurado, sem considerar os ajustes decorrentes do preço de transferência, bases de cálculo de IRPJ e CSLL de R\$ 509.008,13. Assim, esteve sujeita à incidência de IRPJ à alíquota de 15% – e mais o adicional de IRPJ de 10% sobre a parcela da base de cálculo que ultrapassou R\$ 240.000,00 – e de CSLL à alíquota de 9%. Diante disso, havendo a necessidade de efetuar ajustes decorrentes do preço de transferência sobre o total do ajuste, seriam aplicadas as alíquotas de 25% (15% mais adicional de 10%) para o IRPJ e de 9% para a CSLL. Na Tabela 15, é apresentado o demonstrativo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os ajustes, no caso de a empresa ABC utilizar os métodos PRL e CPL para os dois produtos.

Tabela 15 – IRPJ e CSLL adicional incidente sobre os ajustes do preço de transferência

	PRL	CPL
a) Total do ajuste	R\$ 8.280,00	R\$ 9.622,20
b) IRPJ (a x 15%)	R\$ 1.242,00	R\$ 1.443,33
c) Adicional de IRPJ (a x 10%)	R\$ 828,00	R\$ 962,22
d) CSLL (a x 9%)	R\$ 745,20	R\$ 866,00
Total carga tributária (b + c + d)	R\$ 2.815,20	R\$ 3.271,55

Fonte: Elaborada pela autora com base na Tabela 14.

De acordo com a Tabela 15, caso a empresa ABC aplique o método PRL aos dois produtos importados, o reflexo será um aumento de carga tributária de R\$ 2.815,20. Se o método CPL for aplicado aos dois produtos, o aumento do ônus fiscal será de R\$ 3.271,55. Portanto, nessa comparação entre os dois métodos, o que resulta em menor carga tributária para a empresa ABC é o PRL.

Todavia, considerando que a opção pelo método de fixação do preço-parâmetro pode ser feita individualmente para cada produto, caso a empresa ABC utilize o método PRL para o produto X e o método CPL para o produto Y, não estará sujeita a qualquer ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Consequentemente, não haverá qualquer acréscimo de carga tributária em decorrência da aplicação da legislação do preço de transferência.

Assim, no caso analisado, a menor carga tributária para a empresa ABC procede da utilização do método PRL para o produto X e do método CPL para o produto Y. Terminada a análise dos resultados, no próximo capítulo, são apresentadas as principais conclusões a que se chegou com a realização deste estudo.

5 CONCLUSÃO

No contexto em que foi utilizado no presente estudo, o preço de transferência corresponde ao preço praticado nas importações e exportações em operações entre pessoas vinculadas ou envolvendo pessoa domiciliada em paraíso fiscal. No Brasil, especificamente, em relação às importações, a Lei n.º 9.430/1996 implantou mecanismos de controle dos preços de transferência, buscando evitar a prática do superfaturamento com a consequente redução de tributos pagos no país. Para tal, foram estabelecidos diferentes métodos de fixação do valor máximo aceito para fins fiscais relativamente aos produtos e serviços importados. Esses valores máximos são denominados preços-parâmetro. Sempre que o preço praticado for superior ao preço-parâmetro, a diferença deve ser tributada, mediante registro contábil a crédito de conta de resultado, aumentando o lucro líquido e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. (BRASIL, 1996).

Para a determinação do preço-parâmetro, a legislação estabelece quatro diferentes métodos – PIC, PRL, CPL e PCI –, autorizando a utilização daquele que resultar no maior valor. Assim, a situação se enquadra em planejamento tributário, visando a identificar o método de fixação de preço-parâmetro que resulte no menor ônus fiscal. No presente estudo, foram avaliados dois desses métodos – PRL e CPL, especificamente – para as importações dos produtos X e Y por parte da empresa ABC de sua controladora sediada na Itália.

Analisando os documentos fiscais relativos às importações realizadas pela empresa ABC no ano-calendário 2017, constatou-se que foram importados 32.220 kg do produto X, totalizando (somatório do valor pago ao fornecedor, do frete e do seguro internacional, dos gastos aduaneiros e do Imposto de Importação) o valor de R\$ 184.360,98, e 36.000 kg do produto Y, com valor total de R\$ 138.756,63. É importante destacar que parte dos produtos importados não foi revendida no mesmo ano, restando em estoque, em 31 de dezembro de 2017, 4.728 kg do produto X e 1.500 kg do Y.

A partir das quantidades físicas importadas e do valor total gasto com essas importações, verificou-se que o preço unitário praticado em 2017 pela empresa ABC foi de R\$ 5,72 para o produto X e de R\$ 3,85 para o produto Y. Com base no método PRL, os preços-parâmetro unitários foram de R\$ 6,45, para o produto X, e de R\$ 3,61, para o Y. Conseqüentemente, para o X, não foi necessário qualquer ajuste ao lucro líquido, na medida em que o preço-parâmetro (R\$ 6,45) é superior ao preço praticado (R\$ 5,72).

Todavia, em relação ao produto Y, o preço-parâmetro (R\$ 3,61) é inferior ao preço praticado (R\$ 3,85), exigindo um ajuste unitário de R\$ 0,24. Considerando, ainda, que no ano

de 2017 foram importados e revendidos 34.500 kg do produto Y, o ajuste total é de R\$ 8.280,00. Aplicando-se sobre o ajuste total as alíquotas do IRPJ (15%), do adicional de IRPJ (10%) e da CSLL (9%), tem-se que, relativamente ao item Y, com a utilização do método PRL, haveria um aumento de R\$ 2.815,20 na carga tributária da empresa ABC.

Com base no método CPL, foi apurado preço-parâmetro unitário de R\$ 5,37 para o produto X e R\$ 3,81 para o Y. Assim, para a mercadoria Y, seria exigível ajuste unitário de R\$ 0,04, tendo em vista que o preço praticado foi de R\$ 3,85. Todavia, em função do ajuste não superar 5% do preço praticado, com a utilização do método CPL, a empresa ABC não está sujeita a qualquer ajuste em relação ao produto Y.

Entretanto, para o item X, em que o preço-parâmetro (R\$ 5,37) é inferior ao preço praticado (R\$ 5,72), o ajuste unitário é de R\$ 0,35. Considerando que em 2017 foram importados e revendidos 27.492 kg do produto X, o ajuste total corresponde a R\$ 9.622,20. Desse modo, o aumento da carga tributária para a empresa ABC seria de R\$ 3.271,55, em função da aplicação das alíquotas do IRPJ, inclusive adicional, e da CSLL sobre o valor do ajuste total.

Portanto, se aos dois produtos for aplicado o mesmo método, o aumento de carga tributária associado ao PRL será de R\$ 2.815,20, e o associado ao CPL será de R\$ 3.271,55. Porém, a legislação tributária admite, para produtos distintos, a aplicação de métodos diferentes para determinação dos preços-parâmetro. Ou seja, a empresa ABC pode utilizar o método PRL, para o produto X, e o CPL, para o Y. Assim procedendo, não haverá a necessidade de qualquer ajuste e não haverá qualquer aumento na carga tributária com IRPJ e CSLL.

Dessa forma, respondendo ao problema de pesquisa, tem-se que, em relação aos produtos e operações de importação analisados, o método PRL é o que resulta em menor ônus tributário relativamente ao produto X, e o método CPL, em menor carga tributária em relação ao item Y. Tal conclusão evidencia a importância do planejamento tributário, pois a avaliação de diferentes métodos de fixação do preço de transferência nas importações possibilita, na mais absoluta legalidade, uma redução do ônus tributário da empresa ABC no ano-calendário 2017.

Considera-se importante destacar que o estudo proporcionou à autora um enriquecimento do conhecimento da legislação tributária de regência dos preços de transferência na importação, por possibilitar a sua aplicação a uma situação concreta. A título de sugestão, recomenda-se que a empresa ABC adote o planejamento tributário apresentado, avaliando anualmente diferentes métodos de fixação do preço de transferência nas importações e utilizando aquele que se revelar menos oneroso sob o aspecto tributário.

REFERÊNCIAS

- ACEVEDO, Claudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan. **Como fazer monografias: tcc, dissertações e teses**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Livro eletrônico.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa: monografia, dissertação, tese**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BRASIL. **Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.
- BRASIL. **Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 8 set. 2017.
- BRASIL. **Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.
- CORA, Coralina. **[Frases e pensamentos]**. Porto, [2018?]. Disponível em: <<https://www.pensador.com/frase/MTA2Nw/>>. Acesso em: 11 mai. 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro eletrônico.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- FERRAREZI JUNIOR, Celso. **Guia do trabalho científico: do projeto à redação final: monografia, dissertação e tese**. 1. ed. São Paulo: Contexto, 2011. Livro eletrônico.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2014**. 39. ed. São Paulo: IR Publicações, 2014.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015**. 40. ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

LUZ, Érico Eleuterio da. **Contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Intersaberes, 2014. Livro eletrônico.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NEPOMUCENO, F. **Preço de transferência**. 1. ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Livro eletrônico.

OLIVEIRA, Luís Martins de, CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.

OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. **Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda**. São Paulo: Noeses, 2015.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **O preço de transferência e a harmonização tributária no Mercosul**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

PERIN, Daniel A. Prática do controle dos preços de transferência nas importações. In: BORGES, Alexandre Siciliano; FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Manual dos preços de transferência no Brasil: celebração dos 10 anos de vigência da lei**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 85-106.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB n.º 1.037, de 4 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>>. Acesso em: 23 set. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=39257>>. Acesso em: 8 set. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da

contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 16 out. 2017.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Livro eletrônico.

SHIRAIISHI, Pâmela Kimi. **Preços de transferência**: os impactos da nova metodologia de cálculo trazida pela Lei 12.715 de 2012 (Utilização do método preço revenda menos lucro – PRL). 2014. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/1596/1/Pamela%20Kimi%20Shiraishi.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2017.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Manual do preço de transferência**: aspectos teóricos e práticos. 2. ed. São Paulo: IOB, 2014.

SONTAG, Anderson Giovane; HOFER, Elza; BULHÕES, Ronaldo. Planejamento tributário: um estudo aplicado a uma empresa paranaense. **Revista Inovação, Projetos e Tecnologias**, São Paulo, SP, v. 3, n. 2, jul./dez. 2015. Disponível em: <http://www6.uninove.br/ojs/journaliji/index.php/ipotec/article/view/44/pdf_32>. Acesso em: 21 mar. 2017.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Livro eletrônico.