

O TRANSFER PRICING E A APLICAÇÃO DAS REGRAS BRASILEIRAS NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

Bruno de Brum Maciel

Júlia Lopes Rodrigues

Filipe Martins da Silva

Resumo: O tema do presente estudo é de extrema relevância para o cenário tributário mundial no que se refere a tributação sobre renda, com a globalização em processo de constante evolução esta discussão para que a tributação não seja tão onerosa a ponto de prejudicar o desenvolvimento dos negócios. Quando as empresas utilizam de artifícios para evitar a tributação sobre a renda, há a necessidade de serem criados mecanismos para evitar este desvio, surgindo assim o *Transfer Pricing* (TP). O TP é regido pela Lei 9.430/96 e Instrução normativa 1.870/19 e são regras utilizadas para neutralizar os efeitos fiscais de possíveis manipulações nas transações de importação e exportação realizadas entre empresas vinculadas no exterior. Para isso foi definido o seguinte objetivo geral: apresentar impacto do TP em uma indústria brasileira que possui coligada no exterior. A metodologia aplicada no estudo é descritiva, quanto ao seu objetivo; qualitativa, quanto a sua abordagem; com aplicação de um estudo de caso, quanto ao seu procedimento. O objetivo do TP é evitar que não haja sonegações em operações de importação e exportação entre empresas sediadas em paraíso fiscal. Ao apresentar a movimentação de uma empresa da empresa em estudo, foi necessário realizar ajustes nos produtos, pois a operação realizada ao longo do período não está dentro do estipulado pela lei do TP para esse tipo de operação, pois existe falta de compatibilidade entre os valores gerados no Brasil e o valor de competitividade.

Palavras-chave: *Transfer Pricing*, Exportação, Importação, Preço.

Abstract: The theme of this study is extremely relevant to the world tax scenario with regard to income taxation, with globalization in a process of constant evolution, this discussion so that taxation is not so onerous to the point of harming business development. When companies use artifices to avoid income taxation, there is a need to create mechanisms to avoid this deviation, giving rise to Transfer Pricing (TP). The TP is governed by Law 9,430/96 and Normative Instruction 1,870/19 and are rules used to neutralize the tax effects of possible manipulations in import and export transactions carried out between related companies abroad. For this, the following general objective was defined: to present the impact of TP on a Brazilian industry that has an affiliate abroad. The methodology applied in the study is descriptive, regarding its purpose; qualitative, as to its approach; with application of a case study, as to its procedure. The objective of the TP is to avoid tax evasion in import and export transactions between companies headquartered in a tax haven. When presenting the movement of a company of the company under study, it was necessary to carry out assistance in the products, as the operation carried out over the period is not within the

stipulated by the TP law for this type of operation, as there is a lack of compatibility between the values generated in Brazil and the value of competitiveness.

Keywords: Transfer Pricing, Export, Import, Price.

1 INTRODUÇÃO

As operações de venda para o exterior e a importação sempre foram um sinal de alerta para o poder público, tendo em vista a complexibilidade das informações pertinentes a exportação e importação, além da falta de transparência dos dados para verificações e análises junto à países do exterior. Isso retrata o cenário em que os empreendedores possam usar as operações de forma legal para melhor planejar seu sistema tributário, e, de maneira lícita realizar os procedimentos no qual favoreçam seus ganhos nas operações.

As empresas que realizam movimentações de mercadorias e serviços para o exterior são obrigadas pela legislação a destacar de acordo com algumas exigências e requisitos presentes na lei 9.430/96 que rege o *Transfer Pricing* a demonstrar os cálculos de formação de preços e aplicações de margem para preço de venda, sendo assim, demonstrando transparência das informações para possível questionamento sobre o recolhimento tributário.

De acordo com a lei 9.430/96, os requisitos adotados para que as empresas sejam enquadradas na obrigatoriedade de realizar o cálculo de *Transfer Pricing*, tem como bases as verificações de percentuais sobre o resultado da empresa e o quanto essas operações representam sobre o total realizado no período de apuração da empresa.

Entendendo que a empresa está obrigada a demonstrar o cálculo de suas operações realizadas com empresas no exterior, sejam elas enquadradas na lista de paraísos fiscais ou realizadas em empresas do grupo, como coligadas, cabe à empresa identificar qual o método disponibilizado pelo órgão que regulamenta o procedimento de auditoria referente ao transfer pricing, esta dentro da sua capacidade de realizar o cálculo e justificar, sendo capaz de apresentar as documentações necessárias para comprovação dos dados informados.

Dentro do *Transfer Pricing* existe uma legislação específica, tratando sobre as adversidades e particularidades do cálculo, como no caso das commoities, trazendo para as empresas que devem demonstrar suas operações com mais confiança e capacidade técnica de acertividade no calculo, para isso existem métodos disponibilizados, tanto para exportação quanto para importação.

Com base no exposto, foi definida a seguinte questão problema: qual o impacto do Transfer Pricing em uma indústria brasileira que possui coligada no exterior. Para responder à questão problema foi definido o seguinte objetivo geral: apresentar impacto do Transfer Pricing em uma indústria brasileira que

possui coligada no exterior. Para atender o objetivo geral foram definidos três objetivos específicos: (1) Calcular o *Transfer Pricing*; (2) Explicar o processo de cálculo do *Transfer Pricing* no método CAP; e (3) Demonstração o cálculo de Ajuste do *Transfer Pricing* pelo método CAP.

A metodologia aplicada no estudo é descritiva, quanto ao seu objetivo; qualitativa, quanto a sua abordagem; com aplicação de um estudo de caso, quanto ao seu procedimento. A coleta de dados se dará através de uma entrevista feita com uma consultora da Filial localizada na Índia e por meio de documentos fornecidos, como planilhas de cálculo utilizadas. A escolha do tema justifica-se, pois, a tributação é um fator relevante quando se refere a investimentos, visando que as empresas têm como objetivo reduzir as despesas tributárias. A transferência de preços passa a ser um instrumento de grande valia para esse controle de custos e preços conforme a posição de interesse da empresa ou do grupo envolvido no processo.

A pesquisa está dividida em cinco seções: à primeira é a introdução onde serão apresentados os conteúdos desenvolvidos; a segunda o referencial teórico cujo abordamos os principais conceitos sobre o TP; à terceira seção refere-se à metodologia que descreve os procedimentos usados para obter os resultados apresentados; à quarta a apresentação do estudo e por fim, à quinta com as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentados os conceitos de Coligada, controlada e vinculada que serão cruciais para o entendimento do *Transfer Pricing*, além do conceito de TP e a apresentação de seus métodos para a importação e para a exportação.

2.1 COLIGADAS, CONTROLADAS E VINCULADAS

De acordo com os Art. 1.097 e 1.099 do código civil consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Pelas determinações dos artigos 1.098 a 1.100 do Código Civil, temos as seguintes características que definem empresas controladas as sociedades: (1) A sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores; (2) A sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Segundo a Lei nº 9.430/96 (art. 23), Lei nº 10.451/02 (Art. 4º) e IN RFB nº 1.312/12 (art. 2º)

consideram-se vinculadas á pessoa jurídica domiciliada no Brasil, a filial, sucursal ou matriz quando domiciliada no exterior, a pessoa física (PF) ou jurídica (PJ), residente ou domiciliada no exterior caracterizada como controladora, controlada, coligada, interligada ou associada, a PF, domiciliada no exterior, que for parente ou afim até o 3º grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou controladores, a interposta pessoa.

Para que uma empresa seja considerada coligada, basta que a investidora tenha influência significativa, e, para que haja controle, basta que a investidora tenha a preponderâncias nas decisões de acordo com as definições que constam nos incisos do art. 243 da Lei n. 6.404/76, transcritos a seguir:

Art. 243 (...) § 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009).

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (...)

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009).

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009). (BRASIL, 1976)

2.2 TRANSFER PRICING

Conforme a OCDE (2017), os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência constituírem um dos métodos de determinação dos preços de Plena Concorrência entre entidades de diferentes países, onde o Preço de Transferência estão de acordo com com as Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais emitidas pela OCDE “os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços aa empresas associadas.

Martins (2018) acrescente que o Preço de Transferência refere-se a transações efetuadas entre apurado nas transações com terceiros não relacionados, cujas normas objetivam regular as operações praticadas entre pessoas sediadas e domiciliadas no país e pessoas vinculadas residentes e domiciliadas no exterior, pois o preço praticado entre partes relacionadas pode ser influenciado por outras regras que não as de oferta e procura pertinentes aos negócios pactuados entre partes independentes. Segundo Peres (2002), os contribuintes que promovem operações nas quais se considera praticado o Preço de Transferência devem demonstrar que este é o praticado no mercado.

O *Transfer Pricing* é regido pela Lei 9.430/96 e Instrução normativa 1.870/19, surgiu, pois as empresas acabam tendo negociações, seja referente a importações ou exportações com empresas coligadas ou situadas em paraísos fiscais, tais paraísos têm tributações diferentes, o que faz o governo ficar atento para que não haja transações com o intuito de sonegação, o *Transfer Pricing* surgiu justamente para evitar

os preços artificiais passíveis de manipulação de transações entre as empresas. Estão sujeitas ao *Transfer Pricing* todas as pessoas jurídicas ou físicas que realizem operações de importação ou exportação entre empresas coligadas ou com sede em paraíso fiscal.

Segundo Braga (2017), complementado por Thorstensen e Mathias (2019), o *Transfer Pricing* são regras utilizadas para neutralizar os efeitos fiscais de possíveis manipulações de importação e exportação realizadas entre empresas vinculadas, assim denominadas as empresas que participam, direta ou indiretamente, da administração ou capital de outra empresa localizada em país diverso ou empresas sediadas em paraíso fiscal. Entre os países considerados pela IN 1.037/2010 estão Hong Kong, Líbano, Maldivas, Panamá e Polinésia Francesa.

O cálculo do *Transfer Pricing* está de acordo com os métodos e normas sugeridos pela Organização para a Cooperação e desenvolvimento Econômico (OCDE), mas todos os países tem autonomia para integrar a lei modelo em sua legislação tributária da melhor forma, mas, conforme Sousa, Argentino e Tomaszewski (2017), o Brasil não é país-membro da OCDE mas participa do grupo, portanto não está submetido às regras da OCDE para fins de cálculo do preço de transferência, portanto adota um método de apuração diferente do que é praticado no restante do mundo.

2.3 MÉTODOS DE CÁLCULO DO TP

O Preço Parâmetro é regulado pelo artigo 4º da IN nº 1.312/12, onde é informado que ele consiste em ser o preço apurado por meio dos métodos de preços de transferência, constantes da legislação brasileira, que servirá de referência na comparação com o preço praticado pela empresa, para fins de cálculo será considerado sempre o período anual, ainda que a empresa apure o lucro real trimestral ou lucro real mensal acumulado e estão sujeitas ao cálculo do preço parâmetro as importações e exportações de bens, serviços e direitos, juros pagos ou creditados e juros auferidos de operações financeiras.

Para determinar esse Preço Parâmetro deve-se observar o artigo 6º da IN nº 1.312/12, que determina que ele deve-se apoiar no preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos, considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticada durante o período-base de apuração. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço-parâmetro, diverja, em até 5%, para mais, do preço praticado na importação e para commodities que o preço-parâmetro diverja, em até 3%, nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa, seja no cálculo do IRPJ ou na CSLL.

A Lei 9.430/96 e a Instrução normativa 1.870/19, da legislação brasileira, estabelecem os seguintes métodos de cálculo de preço a serem praticados nas operações de compra e venda de bens, serviços ou direitos, realizados por pessoa física, jurídica residente ou domiciliada no Brasil, cujo método escolhido

pela empresa deverá ser aplicado consistentemente por todo o período-base de apuração. A seguir, no Quadro 01, serão apresentados os métodos da aplicação do *Transfer Pricing* para importação.

Quadro 01 – Métodos para Importação

<p>PIC – Preços independentes comprados</p>	<p>Definido como a média aritmética ponderada dos preços dos 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.</p>
<p>CPL – Custo de produção mais lucro</p>	<p>Definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado.</p>
<p>PRL – Preço de revenda menos lucro</p>	<p>ata-se da média aritmética ponderada dos preços de venda dos bens, serviços ou direitos, na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, a margem de lucro utilizada para apuração será de acordo com o setor econômico da empresa, a saber: utiliza de 40% para: Produtos farmacêuticos, fotográficos, cinematográficos, produtos derivados e extração de petróleo. Se utiliza 30% para: Produtos químicos, vidro, celulose e papel. Se utiliza 20% para os demais setores.</p>
<p>PCI – Preço sob cotação na importação</p>	<p>nsideram-se commodities para fim de aplicação do PCI, os produtos listados no anexo I, bem como os demais produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB N° 1.312/12.</p>

Fonte: Adaptado da Lei 12.715/12 e IN 1.312/12

Como observado no Quadro 01, 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, ajustado para mais ou para menos do prêmio médio de mercado na data da transação. A seguir, no Quadro 02, serão apresentados os métodos da aplicação do *Transfer Pricing* para exportação.

Quadro 02 – Métodos para Exportações

<p>PVEX – Preço de venda nas exportações</p>	<p>Trata-se da média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o período-base e em condições de pagamentos semelhantes.</p>
<p>PVA – Preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro</p>	<p>Trata-se da média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamentos semelhantes, diminuídos, dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado.</p>
<p>PVV – Preço de venda a varejo no país de destino, diminuído do lucro;</p>	<p>Trata-se da média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamentos semelhantes, diminuído dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no varejo.</p>
<p>CAP – Custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro</p>	<p>Trata-se da média aritmética dos custos de aquisição ou de produção de bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições, de acordo com o artigo 33 da IN 1.312/12. Integram o custo de aquisição os valores de frete e seguros pegos pela pessoa jurídica relativamente aos bens, serviços e direitos exportados, porém devem ser excluídos o imposto sobre Produtos industrializados (IPI), ressarcimento da Cofins e da Contribuição Para o PIS/Pasep ligados aos bens exportados.</p>
<p>PECEX – Preço sob cotação na exportação</p>	<p>Consideram-se commodities para fim de aplicação do PECEX, os produtos listados no anexo I, bem como os demais produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB Nº 1.312/12. Os preços dos bens exportados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes o domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidos, ajustados para mais ou para</p>

	menos do prêmio médio de mercado, na data da transação.
--	---

Fonte: Adaptado da Lei 12.715/12 e IN 1.312/12

De acordo com o Quadro 02, as operações de exportação não estão sujeitas ao preço de transferência quando a PJ comprovar haver apurado lucro líquido antes da provisão da CSLL e IRPJ, decorrentes das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 10% do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos procedentes, tal dispensa somente se aplica na hipótese da receita líquida de exportação para pessoas jurídicas vinculadas não ultrapassar 20% do total da receita líquida de exportação. A receita líquida das exportações não exceder a 5% do total da receita líquida no mesmo período.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para Lakatos e Marconi (2021), a pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais, significa encontrar respostas para as questões propostas utilizando métodos científicos. Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas.

Segundo Prodanov e Freitas (2013), a Metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade.

Quanto ao objetivo, esta pesquisa é descritiva, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador. Uma das características mais significativas das pesquisas descritivas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário e a observação sistemática.

Quanto a abordagem a pesquisa classifica-se como qualitativa, pois serão aplicados dados já existentes para que, posteriormente seja realizada uma análise de acordo com os resultados obtidos. Raupp e Beuren (2013) explicam que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

O procedimento realizado foi um estudo de caso, que consiste em coletar e analisar informações sobre determinado indivíduo, uma família, um grupo ou uma comunidade, a fim de estudar aspectos variados de sua vida, de acordo com o assunto da pesquisa. Gil (2008) complementa afirmando que as pesquisas com esse tipo de natureza estão voltadas mais para a aplicação imediata de conhecimentos em

uma realidade circunstancial, relevando o desenvolvimento de teorias. São necessários alguns requisitos básicos para sua realização, entre os quais, severidade, objetivação, originalidade e coerência.

A coleta de dados será via entrevista não estruturada e será realizada uma análise descritiva, de acordo com Prodanov e Freitas (2013) tal análise descritiva observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador. Procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características, causas, relações com outros fatos. Assim, para coletar tais dados, utiliza-se de técnicas específicas, dentre as quais se destacam a entrevista, o formulário, o questionário, o teste e a observação.

A coleta de dados também foi realizada por meio de análise de documentos forenses, como planilhas de cálculo e notas fiscais, pois, segundo Bourguignon (2019, p. 96) o procedimento que possibilita coletar dados em documentos que registrem informações consideradas autênticas e que expressem diferentes formas de manifestação destas informações.

Através da pesquisa serão apresentados os métodos e aplicações do preço de transferência ou *Transfer Pricing* para transações de importação e exportação, o estudo de caso será baseado em cálculos reais do ano de 2019 da empresa Alfa SA, sendo uma empresa do ramo industrial, localizada na cidade de Gravataí/RS, além de uma coleta de dados que será feita através de uma entrevista não estruturada realizada com uma consultora industrial da fábrica da empresa em estudo, sediada na Índia, com o objetivo de explicar os cálculos do TP, métodos e justificativas de sua aplicação.

Não foi autorizado mencionar nenhum dado, informações ou descrição da atividade sobre a empresa, fora as informações que já estão informadas no estudo, devido a sigilo de dados. Os valores também foram alterados, porém todos mantêm a mesma proporção da realidade.

4 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO

O estudo de caso foi desenvolvido com base nas informações de uma empresa do ramo industrial tecnológico, considerando as operações de venda, na qual a empresa está sujeita, obrigatoriamente, a demonstrar o cálculo do *Transfer Pricing* em situações em operação se enquadra em um dos requisitos descritos na legislação, como por exemplo, realizar operações de importação ou exportação entre empresas coligadas. Os dados coletados têm como base informações constantes em notas fiscais, cálculos de custos e métricas auditadas.

No estudo destacado foi realizado o cálculo do TP utilizando o método CAP (Custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro), quando aplicado realiza verificações de preços para validação dos valores utilizados na operação de exportação com pessoas jurídicas sediadas em outro país ou em um país que esteja classificado na lista de paraísos fiscais.

Para justificar os cálculos realizados e o motivo da empresa ser obrigada a realizar o TP, foi elaborada uma entrevista não estruturada com uma consultora que participou do planejamento da fábrica sediada na Índia. Na entrevista foi questionado qual a média salarial dos funcionários na Índia, a consultora informou que é 12.000 rúpias, o que equivale entre um quarto e um terço do custo da mão de obra no Brasil.

A Índia não consegue produzir todos os itens ainda por uma questão de estratégia da sua holding no Brasil, optou-se por não ter todos os recursos lá, uma vez que a compra de alguns equipamentos não é economicamente viável num primeiro momento. Exemplo, robô de injeção (para injeção de partes plásticas volumosas) – máquina com investimento superior a 1 milhão de reais na época em que foi adquirida. A linha de montagem de placas também é um investimento que, após 4 anos da inauguração da fábrica na Índia, se tornou uma probabilidade instalação. Além do despendimento monetário significativo, há outras questões relacionadas à criticidade dos itens como é o caso das placas. Toda vez que um módulo ou item mais delicado tem seu processo produtivo transferido para a Índia, a equipe responsável passa algumas semanas na planta internacional auxiliando na transferência de tecnologia e manufatura.

Hoje, a Índia já é capaz de produzir 70% do total de um ATM o que equivale a quase todas as partes que compõem o mecanismo dispensador de cédulas – o coração do ATM – e montá-lo. A transferência dos 3 módulos do mecanismo levou cerca de 2 anos. As partes compreendem, eixos usinados, injeção de plásticos, partes metálicas e acabamentos.

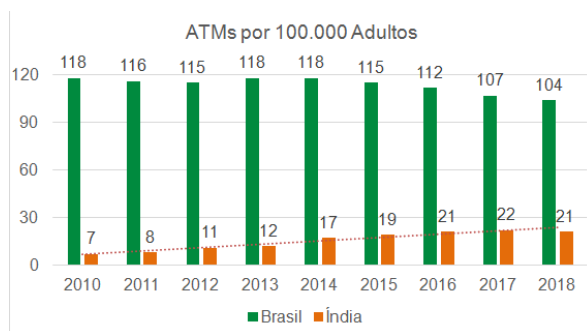
A Índia não produz a carcaça dos quatro cassetes que fazem parte do mecanismo, isto é, caixa, tampa e base são importadas da sua holding no Brasil, conforme mencionado na questão anterior. A planta indiana possui área própria de solda, contando com 12 baias e um robô; de pintura a pó; corte de chapas; usinagem; injeção de pequenos itens plásticos e processo químico de banhos. Além das partes produzidas na Índia, e as importadas do Brasil, há a compra de outros itens, cuja maior parte é vendida pelos países asiáticos e Estados Unidos.

A comercialização de ATMs na Índia está em vantagem crescente se comparada ao Brasil. Isto porque, há pouco tempo boa parte da população indiana não possuía conta bancária, os bancos estavam engatinhando nas tecnologias de automação e há grande incentivo por parte do governo de que a população tenha sua renda no banco uma vez que é constante o trabalho contra o Black Money na Índia.

No que tange ao produto em si, a fabricação de um caixa eletrônico na Índia é significativamente mais simples, uma vez que ataques não são comuns como ocorre no Brasil. Além da segurança que não exige uma máquina tão robusta quanto à máquina vendida no Brasil, a única diferença de um cliente (banco) para outro na Índia é a cor do painel. Isso facilita muito a produção, pois toda a estrutura da máquina é padrão, sendo somente a pintura customizada. Bem diferente dos clientes no Brasil que exigem

diferentes características do produto a cada edital. Atualmente, 50% dos ATMs no mundo estão concentrados em 5 países (EUA, Brasil, Índia, China e Japão), como apresentado na Figura 01:

Figura 01 – ATM’S por 100.000 Adultos no Brasil e na Índia



Fonte: Adaptado de Fraga (https://www.theglobaleconomy.com/rankings/ATM_machines/ e <https://www.finextra.com/pressarticle/78452/number-of-atms-worldwide-drops-for-the-first-time-as-demand-for-cash-decreases>)

Dentre as informações apresentadas no estudo, observa-se que as operações de vendas, são operações realizadas para empresa do grupo sediada na Índia, levando em questão todas as diferenças de tributações entre Brasil e Índia, é possível observar que os valores para as operações brasileiras destoam muito para os valores passíveis de competitividade na Índia, isso se dá pelo fato cultural, de poder público e riquezas do país. Os itens foram selecionados pelos maiores valores de ajuste, que representam 80% do valor de ajuste total da empresa Alfa AS. O ajuste foi calculado mediante aplicação do método CAP, sendo o preço praticado menor do que o preço parâmetro exigido pelo método CAP.

Primeiramente, será demonstrado o Preço Praticado, que se refere ao valor fidedigno aos dados de valor e quantidade destacados em nota fiscal. A seguir, o Quadro 03 apresentará o Preço Praticado nos produtos escolhidos para o estudo, pois os seis produtos estudados representam 80% da movimentação total da empresa que contém o cálculo do TP em operações de exportação.

Quadro 03 – Demonstração do Preço Praticado no método CAP

Código Item	Descrição Item	Nome Cliente	Soma de Quantidade	Preço Praticado
A	MODULO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	1150	R\$ 25.886.809,51
B	PRESENTER	Empresa do Grupo, sediada na Índia	1723	R\$ 13.100.631,60
C	MODULO DE DUPLA	Empresa do Grupo, sediada na Índia	1723	R\$ 3.424.635,72
D	APARELHO PARA COMANDO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	4150	R\$ 4.561.937,70
E	APARELHO PARA COMANDO 1	Empresa do Grupo, sediada na Índia	2425	R\$ 6.135.021,32
F	TECLADO CRIPTOGRÁFICO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	3420	R\$ 6.238.461,28
		Total	14591	R\$ 59.347.497,13

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

No Quadro 03 é apresentada a média de valor destacado em nota fiscal de venda dos seis produtos escolhidos para análise, que serão utilizados para a formação das métricas do método CAP, de acordo com a legislação, considerando o período de apuração janeiro a dezembro de 2019, conforme IN RFB nº 1.312/12. A seguir, será apresentado, no Quadro 04, o Custo Contábil do Produto, que destaca as regras da média ponderada móvel com adaptações ao método CAP.

Quadro 04 – Demonstração do Custo Contábil do Produto no método CAP

Código Item	Descrição Item	Nome Cliente	Soma de Custo Total	Soma de Custo Total + 15%	Soma de Custo + 15% Unitário Médio
A	MODULO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 28.358.516,56	R\$ 32.612.294,04	R\$ 28.358,52
B	PRESENTER	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 14.755.068,18	R\$ 16.968.328,41	R\$ 9.848,13
C	MODULO DE DUPLA	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 5.198.130,22	R\$ 5.977.849,75	R\$ 3.469,44
D	APARELHO PARA COMAND	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 5.535.212,54	R\$ 6.365.494,42	R\$ 1.533,85
E	APARELHO PARA COMAND	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 6.282.997,66	R\$ 7.225.447,31	R\$ 2.979,57
F	TECLADO CRIPTOGRAFICO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 6.228.971,71	R\$ 7.163.317,46	R\$ 2.094,54
		Total	R\$ 66.358.896,87	R\$ 76.312.731,40	R\$ 48.284,05

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Em relação ao Quadro 04 é retratado o custo total que se dá pelo custo unitário multiplicado pela quantidade, cujo se refere ao custo médio do ano de 2019 de fabricação, que se utiliza como método de cálculo a média ponderada móvel, conforme exigido pela legislação brasileira.

Ao adicionar 15 % ao custo total informado, é encontrado o preço parâmetro permitido para realizar a operação, ou seja, a legislação permite um adicional de 15% de margem exigido pela legislação para demonstração da operação realizada no exterior, ou seja, a margem de lucro. Tal critério é determinado pelos órgãos responsáveis pela regulação das movimentações.

Em relação ao custo unitário médio é atribuído o cálculo do custo unitário médio mais 15%, dividido pela quantidade informada em nota fiscal de venda utilizada na operação de exportação.

O Quadro 05 será apresentado o Safe Harbour, que consiste em ser a métrica utilizada para medir o percentual de isenção de ajuste dos valores.

Quadro 05 – Demonstração do Safe Harbour no método CAP

Código Item	Descrição Item	Nome Cliente	Preço Médio Interno	Preço Unitário Praticado na Exportação	Preço Mercado Externo/Preço Mercado Interno
A	MODULO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ -	R\$ 22.510,27	0%
B	PRESENTER	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ -	R\$ 7.603,38	0%
C	MODULO DE DUPLA	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ -	R\$ 1.987,60	0%
D	APARELHO PARA COMANDO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ -	R\$ 1.099,26	0%
E	APARELHO PARA COMANDO 1	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ -	R\$ 2.529,91	0%
F	TECLADO CRIPTOGRAFICO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ -	R\$ 1.824,11	0%
		Total	R\$ -	R\$ 37.554,53	0%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Conforme observado no Quadro 05 é apresentado o Safe Harbour, que se trata do preço médio interno, que neste caso é zero pois não há venda destes itens no mercado interno. Este método leva em consideração os dados extraídos das notas fiscais de venda do produto no mercado interno, realizando uma análise comparativa informações do preço praticado no mercado interno e no externo.

O preço unitário praticado na exportação refere-se dos dados extraídos de nota fiscal de venda realizada no mercado externo, sendo os mesmos utilizados para realizar a comparação com as vendas do mercado interno. Já o percentual de verificação se dá pelo do valor praticado no mercado externo junto dividido pelo valor praticado no mercado interno, cujo, neste caso é zero. A seguir é apresentado a Margem de Divergência no Quadro 06. A margem de divergência refere-se à divergência entre o preço praticado e o referencial, indicando se terá que ser feito ajuste.

Quadro 06 – Demonstração da Margem de Divergência do método CAP

Código Item	Descrição Item	Nome Cliente	Margem de Divergência	Preço Referencial	Preço Referencial-Preço Praticado	Preço Praticado/Preço Referencial
A	MODULO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 1.417,93	R\$ 26.940,59	R\$ 4.430,32	591%
B	PRESENTER	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 492,41	R\$ 9.355,72	R\$ 1.752,34	574%
C	MODULO DE DUPLA	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 173,47	R\$ 3.295,97	R\$ 1.308,37	426%
D	APARELHO PARA COMANDO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 76,69	R\$ 1.457,16	R\$ 357,90	533%
E	APARELHO PARA COMANDO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 148,98	R\$ 2.830,59	R\$ 300,68	632%
F	TECLADO CRIPTOGRAFICO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	R\$ 104,73	R\$ 1.989,81	R\$ 165,70	648%

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

No Quadro 06 é apresentada a Margem de divergência que se refere a divergência entre o preço praticado e o preço referencial, ela é considerada satisfatória caso o preço-parametro (conforme descrito no Quadro 04) divirja em até 5% para mais em relação ao preço praticado na exportação. Nesta hipótese nenhum ajuste será exigido. O preço referencial refere-se ao preço parâmetro (custo unitário médio + 15%) subtraído do valor encontrado no cálculo de 5% da margem de divergência, esse resultado incide no valor referencial para margem permitida por legislação.

O Preço Referencial subtraído do Preço Praticado consiste no preço praticado unitário deduzido do preço referencial que seria um novo parâmetro já com a aplicação da margem de divergência. O preço praticado/Preço referencial é a margem que ultrapassou o valor do preço praticado com a aplicação do novo parâmetro. Como no Quadro 06 todas as margens são maiores que 5% todos os itens sofreram ajustes. O Quadro 07 apresenta e analisa a finalização do método, medindo o quanto a operação respeitou os limites impostos pelo método CAP.

Quadro 07 – Demonstração de Ajuste do método CAP

Código Item	Descrição Item	Nome Cliente	Valor do Ajuste Unitário	Valor do Ajuste
A	MODULO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	-R\$ 5.848,25	-R\$ 6.725.484,54
B	PRESENTER	Empresa do Grupo, sediada na Índia	-R\$ 2.244,75	-R\$ 3.867.696,81
C	MODULO DE DUPLA	Empresa do Grupo, sediada na Índia	-R\$ 1.481,84	-R\$ 2.553.214,03
D	APARELHO PARA COMANDO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	-R\$ 434,59	-R\$ 1.803.556,72
E	APARELHO PARA COMANDO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	-R\$ 449,66	-R\$ 1.090.425,99
F	TECLADO CRIPTOGRÁFICO	Empresa do Grupo, sediada na Índia	-R\$ 270,43	-R\$ 924.856,18

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

No Quadro 07, o valor de ajuste unitário, refere-se ao custo médio destacado para demonstrar o valor de ajuste por unidade realizada na operação, o valor do ajuste é composto pelo custo unitário médio multiplicado pela quantidade total de operações realizadas para determinado cliente no exterior.

É possível observar nos quadros apresentados todas as fases para realização do cálculo do TP referente ao método CAP aplicado na exportação, as validações de preços praticados, custos apurados e margens de isenções e todos os critérios para a formação do resultado com ajuste ou não na operação. Demonstrando assim um resumo sobre os maiores itens que sofrerão ajuste pelo não cumprimento do procedimento conforme exigência do método, ou seja, foi aplicado o método da IN 1.312/12, pois foi acrescido aos valores dos produtos o valor de margem de lucro de 15%, além dos impostos e contribuições cobrados no Brasil.

Dessa forma, foi aplicado a teoria apresentada por Thorstensen e Mathias (2019), o *Transfer Pricing*, pois ao aplicar o método esse método de cálculo, foi possível deixar a formação do preço transparente, e com isso, demonstrando seus efeitos fiscais e permitindo exportar para Índia, sem risco de haver problemas tributários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou apresentar o fluxo de operações de vendas realizadas com países do exterior com sede em paraíso fiscal ou empresas do mesmo grupo, e que tais transações, justamente por ser um mercado rico em detalhes tributários, e por consequência, de fácil manipulação de dados se a empresa não tiver um olhar atento dos órgãos responsáveis por mapear possíveis manobras dentro do processo que movimenta as empresas atualmente.

Primeiramente foi apresentada a movimentação de uma empresa do ramo industrial que realiza exportações para uma coligada, para, posteriormente demonstrar as movimentações dos seis produtos que ela comercializa, sendo que eles representam 80% do total.

Os produtos utilizados tiveram um parecer negativo dentro das operações, visto que nos seis itens

calculados tiveram ajustes a realizar, ou seja, a operação realizada ao longo do período não está dentro do estipulado por lei para esse tipo de operação.

Esses ajustes são justificáveis pela falta de compatibilidade entre os valores gerados no Brasil e o valor de competitividade. Por exemplo, o método de cálculo de um custo no Brasil é superior ao valor calculado na Índia, pois os países são completamente diferentes em suas tributações também por questões culturais, isso acaba gerando uma diferença enorme em relação ao tratamento do preço de transferência para Índia, pois se enviado o produto com a exigência Brasileira, o preço na Índia fica impraticável e fora do preço de competição de mercado.

A Matriz sediada no Brasil trata a vinculada na Índia como um investimento, visto que a Índia está em constante crescimento e evolução tecnológica, além da venda de ATM'S estar em constante evolução sendo muito bem aceita no mercado. O principal objetivo do TP é fazer com que não haja sonegações nem evasão de divisas nas operações de importação e exportação entre empresas vinculadas ou empresas sediadas em paraíso fiscal.

O presente tema apresentado é de suma importância para o cenário tributário mundial no que se refere à tributação sobre renda, com a globalização em processo de constante evolução nos casos de importação e exportação para empresas vinculadas ou empresas sediadas em paraíso fiscal cresce constantemente, logo, cresce a obrigação de ser apresentado o cálculo do TP, visto que ele ainda não é muito conhecido no cenário tributário e devido a sua complexidade é um tema que é relevante para termos de estudo. Ressalta-se que existem poucos estudos recentes em relação ao *Transfer Pricing* no Brasil, sendo que muitas das referências terem mais de cinco anos. Estudos mais recentes são encontrados na literatura internacional mas relacionados aos métodos aplicados em países membros da OCDE.

Sugestões para estudos futuros são demonstrar os demais métodos de cálculo apresentados na legislação do TP, visto que apresentamos apenas o estudo de caso da exportação com o método CAP, outro ramo muito interessante seria o estudo de planejamentos para minimizar os impactos dos ajustes e ou impostos na apresentação do cálculo do TP.

REFERÊNCIAS

BOURGUIGNON, Jussara Ayeres. O Projeto de Pesquisa e os Procedimentos Metodológicos para Coleta e Análise dos Dados na Pesquisa Social e Qualitativa. **Revista Humanidades em Perspectivas**. Curitiba. v. 01, n. 01, p. 88-107, jan/jun. 2019. Disponível em: <https://revistasuninter.com/revista-humanidades/index.php/revista-humanidades/article/view/9/30> . Acesso em: 27 set. 2020.

BRAGA, Renata Nogueira. Efeitos da adoção das IFRS sobre o tax avoidance. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 28, n. 75, p. 407-424, 2017. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772017000300407&script=sci_arttext&tlng=pt . Acesso em: 12 set. 2020.

BRASIL, IN RFB nº 1.312/12 – Receita da fazenda, de 28 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=39257>. Acesso em: 12 set. 2020.

BRASIL, IN RFB nº 1.870/19– Receita da fazenda, de 29 de janeiro de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=98350&visao=anotado>. Acesso em: 11 out. 2020.

BRASIL, LEI nº 10.406/02– Planalto, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 03 out. 2020.

BRASIL, LEI nº 10.451/02 – Planalto, de 10 de maio de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110451.htm. Acesso em: 12 set. 2020.

BRASIL, LEI nº 10.673/02 – Planalto, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm Acesso em: 19 set. 2020.

BRASIL, LEI nº 12.715/12 – Planalto, de 17 de setembro de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm. Acesso em: 19 set. 2020.

BRASIL, LEI nº 6.404/76 – Planalto, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 11 out. 2020.

BRASIL, LEI nº 9.430/96 – Planalto, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm. Acesso em: 12 set. 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos De Metodologia Científica**. São Paulo, Editora: Atlas, 9. Edição, 2021.

MARTINS, Helena Isabel Azevedo. **Acordos prévios sobre preços de transferência: uma forma dissimulada de atribuição de Auxílios de Estado?**. 2018. 248f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal) - Escola de Direito, Universidade do Minho, Minho, 2018.

OCDE (2017), **OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinacional Enterprises and Tax Administrations 2017**. OCDE Publishing, 2017.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **O preço de transferência ea harmonização tributária no Mercosul**. Editora Lumen Juris, 2002.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. p. 11-25.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-96.

RIBEIRO, Maria de Fatima; **Os preços de transferência nos tratados internacionais**. 2019. 28f. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11219/9979>.

SOUSA, Flávia Kfour de; ARGENTINO, Lúcio Breno Pravatta; TOMASCZESKI, Tiago Hodecker. **Transfer Pricing questões controversas na aplicação das regras Brasileiras**. 12. ed. São Paulo: Editora Almedina Brasil, 2017.

THORSTENSEN, Vera; MATHIAS, Maria Isabel da Cunha; **A OCDE e a questão do Transfer Pricing**. 20. Ed. São Paulo, 2019. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/28462>. Acesso em: 26 set. 2020.