



INCONSISTÊNCIAS NA APLICAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS: UMA ANÁLISE DOS PROCESSOS FISCAIS BRASILEIROS

Beatriz Martins Julio

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina
beatrizjuliom@gmail.com

Joice Denise Schafer

Doutora em Administração Financeira
Universidade Federal de Santa Catarina
schafer.joice@gmail.com

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo identificar, a partir dos acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Processos Fiscais (CARF), as inconsistências na aplicação de preços de transferências envolvendo partes relacionadas brasileiras e constatar a efetividade da nova legislação na redução das não conformidades levantadas. O estudo caracteriza-se como descritivo, com abordagem qualitativa, realizado por meio de uma coleta de dados documental, com base nos processos fiscais da primeira seção de julgamento do CARF, com data de julgamento e publicação de 2023. A busca inicial resultou em 138 processos fiscais, no entanto, uma análise aprofundada permitiu identificar que apenas 16 deles efetivamente discutiam inconsistências relacionadas ao preço de transferência. O resultado revelou, ainda, que a maior parte das não conformidades do preço de transferência se concentram nas operações de importação entre empresas relacionadas e na aplicação do preço de revenda menos lucro (PRL). No que se refere às não conformidades mencionadas nos processos, a ausência de adição de ajuste da aplicação de métodos de preço de transferência ao lucro líquido foi a principal divergência identificada. Conclui-se, assim, que embora a nova legislação de preço de transferência possa contribuir indiretamente para a redução de algumas inconsistências tributárias, a maior parte das não conformidades identificadas neste estudo não serão diretamente solucionadas com a implementação da nova legislação.

Palavras-chave:

Preço de transferência, Empresas relacionadas, Processos fiscais.

1 INTRODUÇÃO

O preço de transferência pode ser compreendido como “o montante pelo qual se dá a transferência de bens ou serviços entre subsidiárias da mesma organização” (Schafer et al., 2019, p. 235). Desde 1996, o Brasil possui legislação própria sobre o assunto, que contempla metodologias específicas para o cálculo do preço de transferência nas importações e exportações de bens e/ou serviços entre subsidiárias, afim de assegurar uma distribuição justa dos lucros entre os países envolvidos na operação. Estes métodos podem impactar de forma distinta o lucro das subsidiárias, logo, o valor de arrecadação de tributos sobre o lucro, como o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos países envolvidos na operação (Schafer et al., 2018).

Desde 2018, no entanto, a Receita Federal do Brasil (RFB) vem trabalhando em conjunto com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para a adequação da legislação brasileira ao padrão internacional (OCD & RFB, 2023). Um estudo preliminar da OCDE e da RFB (2019, p. 03) acerca da legislação brasileira de preço de transferência revelou, por um lado a “simplicidade no cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e a simplicidade da administração tributária”, por outro, as fragilidades na

estrutura brasileira que levam a erosão da base e transferência de lucros (BEPS) e à dupla tributação. Os achados da pesquisa desenvolvida pela OCDE (2019) são reforçados pelo estudo de Costa, Martinez e Klann (2022) que aponta o preço de transferência como um dos 10 temas relacionados ao Imposto de Renda com o maior número de acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Processos Fiscais (CARF) entre os anos de 2016 e 2020.

Com o objetivo de adequar a legislação brasileira ao padrão internacional e reduzir as inconsistências tributárias relacionadas ao preço de transferência, em 2023, foi publicada a Lei nº 14.596/2023, que segue na íntegra os métodos e princípios sugeridos pela OCDE. Diante deste contexto, esta pesquisa tem como objetivo identificar, a partir dos acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Processos Fiscais (CARF), as inconsistências na aplicação de preços de transferências envolvendo partes relacionadas brasileiras e constatar a efetividade da nova legislação na redução das não conformidades levantadas.

A pesquisa justifica-se pela relevância da temática no contexto tributário atual, tanto no que se refere à mudança de legislação, quanto ao número significativo de processos fiscais. Como já destacado, a temática figura como a 7ª mais comum entre os processos fiscais relacionados ao Imposto de Renda (Costa et al., 2022). Quando analisadas as publicações acadêmicas acerca da temática, no entanto, é possível perceber que as pesquisas são bastante incipientes (Rathke, 2020). As discussões dos últimos anos têm se restringido aos métodos empregados (Schafer et al., 2019), o impacto da legislação do preço de transferência nos resultados das empresas (Giacomelli & Aguiar, 2017; Schafer et al., 2018; Martinez & Oliveira, 2020) e na transferência dos lucros (Rathke et al., 2021). Observa-se, portanto, uma lacuna no que se refere a pesquisas que analisem as inconsistências fiscais relacionadas ao tema.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Em 1948, para a administração do Plano Marshall e a reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial, surgiu a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCDE), que em 1961 foi transformada na OCDE. A OCDE tem por objetivo promover o bem-estar global, aconselhando governos sobre políticas que apoiam o crescimento resiliente, inclusivo e sustentável (OCDE, 2023). Neste sentido a Organização propôs o “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” para auxiliar os países na definição de um preço justo (*arm’s length* ou preço parâmetro) para a transferência de bens e serviços entre partes relacionadas, evitando assim, a transferência de lucro para paraísos fiscais, bem como a bitributação das empresas. Para a organização, o princípio *arm’s length* (OECD, 2022) preconiza que empresas relacionadas, que façam parte do mesmo grupo, ou tenham influência sobre a outra, devem operar da mesma maneira que empresas independentes, que não possuam nenhum vínculo, em circunstâncias similares, para obter o mesmo resultado do mercado, sem que outros fatores interfiram na transação.

O Guidelines proposto pela OCDE passou a ser empregado como regulamentação a pelos países membros da organização e para outros, que optaram por adotá-lo como referência para o desenvolvimento de legislação sobre este tema. O Brasil, por sua vez, optou pelo desenvolvimento de legislação própria. A Lei nº 9.430/1996, que deu início a regulamentação do preço de transferência no Brasil, embora tenha tomado como base o princípio *arm’s length* e o guia proposto pela OCDE, apontava métodos menos flexíveis, com percentuais fixos a serem aplicados diante da escolha do método de preço de transferência por parte das empresas.

A legislação brasileira definiu por meio da Lei nº 9.430/1996 (Brasil, 1996), três métodos de cálculo de preço de transferência para importação, sendo eles o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), e quatro métodos para

exportação, o Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx), o Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), o Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV) e o Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), sendo que as empresas poderiam optar pela adoção de um deles ao realizar operações com empresas vinculadas.

Em 2012 a legislação de preço de transferência foi atualizada por meio da Lei nº 12.715/2012 (Brasil, 2012). No que se refere aos métodos de preço de transferência, a lei de 2012, além de manter os métodos anteriores, adicionou uma nova possibilidade a ser aplicada para a importação de bens e serviços, o Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI), e outra para exportação, o Método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX). A Lei nº 12.715/2012 trouxe ainda, uma explicação sobre o conceito de preço parâmetro - termo equivalente ao arm's length desenvolvido pela OCDE na legislação brasileira -, quando aplicado ao método PRL, sendo que, no caso de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final deveria ser a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL.

A partir de 2020, foi iniciado o processo de estudo e adequação da legislação de preço de transferência, afim de alinhá-la ao padrão internacional da OCDE. No ano de 2023, foi aprovada a Lei nº 14.596/2023 (Brasil, 2023), regulamentada pela Instrução Normativa RFB Nº 2.161/2023, que estabeleceu os cinco métodos previstos pela OECD como diretrizes para o cálculo do preço de transferência no Brasil. Diferentemente da legislação anterior, a Lei nº 14.596/2023 define apenas cinco métodos, que são aplicados tanto para importação, quanto para a exportação de bens e serviços entre empresas relacionadas. Além disso, a nova legislação possibilita que outros métodos sejam utilizados, desde que a metodologia alternativa adotada produza resultado consistente com aquele que seria alcançado em transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas. Os métodos de cálculo do preço de transferência das legislações citadas (Lei nº 9.430/1996, Lei nº 12.715/2012 e Lei nº 14.596/2023) estão relacionados de forma comparativa no Quadro 1.

Quadro 1

Métodos de preço de transferência estabelecidos na legislação brasileira

Lei nº 9.430/96 e Lei nº 12.715/2012		Lei nº 14.596/2023
Importação	Exportação	Importação e Exportação
PIC: 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.	PVEx: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria pessoa jurídica, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.	PIC: consiste em comparar o preço ou o valor da contraprestação da transação controlada com os preços ou os valores das contraprestações de transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas.
PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos: a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições	PVA: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço,	PRL: consiste em comparar a margem bruta que um adquirente de uma transação controlada obtém na revenda subsequente realizada para partes não relacionadas com as margens brutas obtidas em transações comparáveis realizadas

sobre as vendas; e c) das comissões e corretagens pagas;	cobrados no referido país, e de margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre o preço de venda no atacado.	entre partes não relacionadas
CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.	PVV: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% (trinta por cento) sobre o preço de venda no varejo.	MCL: consiste em comparar a margem de lucro bruto obtida sobre os custos do fornecedor em uma transação controlada com as margens de lucro bruto obtidas sobre os custos em transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas
PCI: definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas	CAP: definido como a média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.	MLT: consiste em comparar a margem líquida da transação controlada com as margens líquidas de transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas, ambas calculadas com base em indicador de rentabilidade apropriado
	PECEX: definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.	MDL: consiste na divisão dos lucros ou das perdas, ou de parte deles, em uma transação controlada de acordo com o que seria estabelecido entre partes não relacionadas em uma transação comparável, consideradas as contribuições relevantes fornecidas na forma de funções desempenhadas, de ativos utilizados e de riscos assumidos pelas partes envolvidas na transação.
		Outros métodos

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação aos objetivos, este estudo possui característica descritiva, já que “tem a finalidade de descrever certas características de um fenômeno ou de um grupo sociocultural. Visa descobrir associações entre variáveis.” (Mattos, 2020, p. 49), uma pesquisa descritiva é aquela que leva como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Quanto ao procedimento utilizado, tem característica documental, que é definido como a pesquisa que tem como característica “tomar como fonte de coleta de dados apenas documentos, escritos ou não, que constituem o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ter sido feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.” (Marconi; Lakatos, 2017, p. 193). Quanto à abordagem, o estudo caracteriza-se como qualitativo, possibilitando desenvolver e interpretar os conceitos através de fatos e análises aprofundadas (Soares, 2019).

A coleta de dados se deu, como fonte de primeira mão, pela análise dos processos de preço de transferência do CARF. A amostra da pesquisa é composta pelas empresas com acórdãos sobre preço de transferência com data de julgamento e publicação de 2023, disponíveis na página eletrônica do CARF (disponíveis na página online do Conselho (<https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/>), da primeira seção de julgamento, que de acordo com a Receita Federal do Brasil (2024) é a responsável pela apreciação dos seguintes tópicos:

- I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
- II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- III - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;
- IV - demais tributos, quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova;
- V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional);
- VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos acima referidos; e
- VII - tributos, empréstimos compulsórios, anistias e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

Esta escolha justifica-se, uma vez que o preço de transferência praticado entre empresas relacionadas localizadas em diferentes países, tende a afetar os tributos incidentes sobre o lucro. Assim, entende-se que os acórdãos relacionados à temática serão julgados pela seção responsável pelos tópicos de IRPJ e CSLL, que são tributos incidentes sobre o lucro.

Com a busca pelo termo “preço de transferência” e uso dos filtros mencionados acima houve um retorno de 142 resultados, porém com 4 acórdãos duplicados. Portanto, a amostra deste estudo contém um total de 138 documentos fiscais. Afim de direcionar as análises dos acórdãos foram definidas as categorias e dados a serem identificados e analisados nos documentos, conforme Quadro 2.

Quadro 2

Critérios para a análise

Categoria	Dados	Fontes
Perfil das empresas	- Nome da empresa; - Estado; - Porte; - Setor; - Tipo	- Conselho Administrativo de Processos Fiscais (CARF) - Receita Federal
Métodos de preço de transferência	Metodologias do preço de transferência	- Lei 9.430/96; - Lei 12.715/2012; - Lei 14.596/2023;
Não-conformidades dos processos fiscais	- Ajustes de cálculo; - Aplicação do método; - Erro de cálculo; - Omissão de receitas; - Outros.	Costa, Martinez e Klann (2022)

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Na sequência, são apresentados os resultados levantados na pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este tópico compreende a apresentação dos resultados da pesquisa, que são divididos conforme as categorias estabelecidas no tópico de Metodologia da Pesquisa. São elas: perfil das empresas, métodos de preço de transferência e não-conformidade dos processos fiscais.

4.1 Perfil das Empresas

Foram analisados integralmente 138 processos fiscais. Após a conclusão das análises foi possível observar que 122 deles não tratavam efetivamente de processos centrados no preço de transferência, mas de assuntos relacionados, ou apenas faziam alguma menção à legislação ou ao tema no decorrer do processo. Destaca-se que um dos processos, o acórdão 10508.720349/2014-18, que envolve a empresa ME Comercio De Cacau LTDA, referia-se, inicialmente, a uma possível divergência no preço de transferência, porém a conclusão foi que essa menção era imprópria e que o assunto não tinha qualquer relação com o caso. Os tópicos abordados nos 122 processos que não estavam centrados no tema deste estudo são apresentados no Quadro 3. Cabe destacar que estes não foram considerados para as análises seguintes da pesquisa. Para fins de entendimento do Quadro 3, é necessário considerar que um acórdão pode abordar mais do que uma temática.

Quadro 3

Assuntos abordados nos processos fiscais que não tinham o preço de transferência como tema central

Assunto	Aparições
Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)	83
Normas Gerais de Direito Tributário	34
Processo Administrativo Fiscal	28
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	20
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)	7
Contribuição para o PIS/PASEP	5
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	5
Simples Nacional	5
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	5
Normas de Administração Tributária	4
Representação Processual	1
Outros Tributos ou Contribuições	1
Pagamento de Imposto no Exterior	1

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Assim, as análises dos processos que têm como temática principal o preço de transferência em 2023 ficou limitada a 16 acórdãos. Da amostra estudada, a empresa Ford Motor Company Brasil LTDA foi citada duas vezes, dessa forma os processos correspondem a 15 diferentes empresas. Os achados da pesquisa contrariam, neste sentido, os resultados de Costa, Martinez e Klann, (2022), que apontam o preço de transferência como um dos 10 temas relacionados ao Imposto de Renda com o maior número de acórdãos no CARF. A pesquisa realizada pelos autores apontou um total de 208 acórdãos centrados no preço de transferência entre 2016 e 2020, o que levaria a uma média de 52 processos por ano. Essa divergência pode se dar por uma redução no número de processos nos últimos anos, ou pela metodologia aplicada pelos autores, que avaliou o conteúdo dos processos de forma automatizada com o auxílio das ferramentas como *scikit-learn* e *NLTK* (*Natural Language*

Toolkit), duas das principais bibliotecas para machine learning e *NLP (Natural Language Processing)* disponíveis para a linguagem *Python*.

No que se refere ao porte das organizações citadas nos processos, todas estão enquadradas pela Receita Federal em “demais”, que são aquelas que excedem a receita anual de R\$ 4.800.000,00, não se enquadrando como microempresa ou empresa de pequeno porte. Em relação à localização, nove empresas estão registradas em São Paulo e duas em Minas Gerais. Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Bahia e Amazonas também são listados, com uma empresa. Quanto ao tipo da empresa, dez são matrizes e cinco são filiais. Os setores de cada empresa variaram entre alimentício, como *fast food* e sucos, automobilístico, como automóveis e suas peças, equipamentos eletroeletrônicos, aeronaves, máquinas de obra, materiais de construção, peças de aço, recipientes de vidro, sementes e tintas.

A relação entre cada empresa e suas características pode ser visualizada no Quadro 4.

Quadro 4

Perfil das empresas

Setor	Empresa	Estado	Tipo
Aeronaves	Embraer Empresa Brasileira De Aeronáutica SA	SP	Filial
Alimentício	Arcos Dourados Comercio De Alimentos SA	SP	Matriz
	Sucocitrico Cutrale LTDA	SP	Matriz
Artigos ópticos	Multi Optica Distribuidora LTDA	RS	Filial
Automobilístico	Ford Motor Company Brasil LTDA	BA	Filial
	Mercedes-Benz Do Brasil LTDA	SP	Matriz
	Meritor Do Brasil Sistemas Automotivos LTDA	SP	Filial
Equipamentos eletroeletrônicos	Weg Equipamentos Elétricos SA	SC	Matriz
	Samsung Eletronica Da Amazonia LTDA	AM	Matriz
Máquinas de obra	Caterpillar Brasil LTDA	SP	Matriz
Materiais de construção	Onduline Do Brasil LTDA	MG	Matriz
Peças de aço	Usinas Siderurgicas De Minas Gerais SA - Usiminas	MG	Matriz
Recipientes de vidro	Verallia Brasil SA	SP	Matriz
Sementes	Corteva Agriscience Do Brasil LTDA	SP	Matriz
Tintas	Akzo Nobel LTDA	SP	Filial

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

São Paulo é o estado onde está localizado o maior número de empresas com acórdãos sobre preço de transferência. Cabe destacar, no entanto, que de acordo com o Portal da Indústria, o estado apresenta o maior percentual de estabelecimentos industriais no Brasil, com 25,5% do total nacional (Portal da Indústria, 2021). Na mesma lista, o estado Minas Gerais aparece com a concentração de 13% das indústrias brasileiras, Santa Catarina com 9,6% e Rio Grande do Sul com 9,4%. Isso indica uma similaridade entre o número de processos fiscais sobre preço de transferência e os estados com maior concentração de indústrias. As indústrias por trabalharem com a transformação de materiais, tendem a utilizar com maior frequência a transferência de bens e serviços. Cabe destacar, ainda, que a Bahia é o oitavo estado na lista de concentração industrial, enquanto o Amazonas é o vigésimo terceiro. Vale salientar, no entanto, que a Zona Franca de Manaus possui incentivos fiscais especiais para as empresas, inclusive isenção dos impostos de importação e exportação.

4.2 Métodos de preço de transferência

Quanto aos métodos de preço de transferência citados nas divergências de cada acórdão, é possível observar que o método mais frequente foi o PRL, citado em nove processos, que é utilizado nas importações de bens e serviços e se refere a aplicação do preço de revenda menos o lucro de 20%. Em seguida aparecem o CPL, que corresponde a aplicação de uma margem de lucro de 20% sobre o custo de produção, citado em cinco processos, e o PIC (preços independentes comparados) com três processos vinculados. Os achados estão em linha com o estudo de Schafer, Gasparetto e Ferreira (2019) e Costa, Martinez e Klann, (2022). O primeiro estudo, aplicado junto a empresas importadoras e exportadoras, aponta o PRL como o método de preço de transferência mais utilizado pelas empresas brasileiras nas operações de importação com empresas vinculadas (65%), seguidos pelo CPL (17,5%) e PIC (17,5%). Com isso, é possível associar um maior número de processos vinculados ao PRL com o maior uso por parte das empresas importadoras. Costa, Martinez e Klann, (2022), por sua vez, ao buscar pelas principais palavras e expressões nos acórdãos de preço de transferência selecionados no estudo, considerando o período de 2016 a 2020, identificaram o PRL como quarto termo mais comum, atrás apenas de “preço”, “preços” e “método”.

No Quadro 5 são apresentados os métodos elencados nos processos fiscais, bem como a empresa citada e a divergência identificada.

Quadro 5

Métodos e Divergências

Método de Preço de Transferência	Empresa	Divergência
CPL	Ford Motor Company Brasil LTDA	Método adotado pelo contribuinte não foi aceito
PIC	Usinas Siderurgicas De Minas Gerais S/A - Usiminas	Falta de comprovação da identidade ou similaridade dos produtos utilizados como parâmetro para ajuste da base de cálculo da CSLL conforme o PIC.
PRL	Akzo Nobel LTDA	Presunção de omissão de receitas da atividade da pessoa jurídica, devido a diferenças na quantidade de produtos importados em estoque
	Caterpillar Brasil LTDA	Preço de transferência calculado sem a inclusão dos valores do frete, seguro e impostos relativos a importações.
	Multi Optica Distribuidora LTDA	Cálculo dos preços de transferência realizado pelo contribuinte foi realizado por grupo de produtos, sem individualização.
	Verallia Brasil S/A	Presunção de omissão de receitas da atividade da pessoa jurídica, devido a falta de comprovação da efetividade das operações que teriam dado origem à obrigação com controlada sediada na Argentina
PECEX	Sucocitrico Cutrale LTDA	Falta de ajuste de preços de transferência quanto ao duty e ao frete na exportação para empresas vinculadas domiciliadas no exterior.
CPL e PRL	Ford Motor Company Brasil LTDA	Divergências nos preços de transferências calculados, apurando ajustes adicionais
	Meritor Do Brasil Sistemas Automotivos LTDA	Subtraído do preço líquido de vendas a parte do custo que não corresponde à matéria prima para a base de cálculo. Substituição de determinados itens, que foram originariamente ajustados e informados na DIPJ/2012 pelo método PRL, para o método CPL
	Samsung Eletronica Da Amazonia LTDA	Falta de adição ao lucro das parcelas dos custos dos insumos importados que excedem ao preço parâmetro de

		transferência.
PIC e PRL	Arcos Dourados Comercio De Alimentos S/A	Inconsistências na aplicação do método PIC e inexistência de ajustes pelo método PRL, alegado mais vantajoso
PIC, PRL e CPL	Mercedes-Benz Do Brasil LTDA	Divergências nos preços de transferências calculados, apurando ajustes adicionais

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

É possível visualizar no Quadro 5, que, com exceção do PECEX, todos os demais métodos citados nos processos de preço de transferência se referiam aos métodos aplicados na importação de bens e serviços, uma vez que a Lei nº 9.430/96 e a Lei nº 12.715/2012 apresentavam diferentes métodos para cálculo do preço parâmetro nas importações e exportações. O único método de exportação citado nos processos analisados foi, portanto, o PECEX, que foi citado no caso da empresa Sucocitrico Cutrale LTDA.

Cabe destacar, ainda, que quatro processos fiscais não mencionaram nenhum método de preço de transferência, uma vez que a divergência identificada não estava relacionada ao método empregado. Estes processos, bem como a discussão acerca das inconsistências listadas no Quadro 5, são apresentados no tópico “4.3 Não-conformidades dos processos fiscais”.

4.3 Não-conformidades dos processos fiscais

Em relação aos métodos de importação, o método PRL, teve divergências como presunção de omissão de receitas, não inclusão de frete, seguro e impostos na margem de cálculo, não individualização dos produtos no cálculo, ajustes adicionais que não foram adicionados no lucro do período, custo que não corresponde à matéria prima subtraído do preço líquido de vendas para a base de cálculo, substituição indevida do método PRL para o CPL após já informado na Declaração de Informações Econômicas-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a apropriação indevida de custos em transferência de lucros para o exterior e inconsistências na aplicação do método.

As inconsistências relacionadas ao método CPL foram o método não aceito devido a falta de documentação e divergências em valores dos documentos, falta de adição ao lucro de ajuste da aplicação de métodos e das parcelas dos custos dos insumos importados que excedem ao preço parâmetro de transferência, custo que não corresponde à matéria prima subtraído do preço líquido de vendas para a base de cálculo e, também a substituição indevida do método após informação para a DIPJ.

No que se refere ao PIC foram identificados a falta de comprovação da similaridade dos produtos utilizados como parâmetro, a apropriação indevida de custos gerada a partir da transferência de lucros para o exterior, inconsistências na aplicação do método e ausência de adição de ajuste da aplicação de métodos de preço de transferência ao lucro líquido do período.

No método PRL, três dos nove acórdãos apresentaram como divergência a não adição de ajustes no lucro líquido do período, e outros três possuíram erro na base de cálculo, um com a não inclusão de valores, outro com o cálculo por grupo de produtos e o último ao retirar os custos que não correspondem à matéria prima da base de cálculo. Dois acórdãos citaram a presunção de omissão de receitas da atividade, além disso, outros dois processos trazem problemas nos métodos, sendo um a substituição do método após já informado na DIPJ e o outro a apropriação indevida de custos e inconsistências na aplicação do método.

Já no CPL, também foi identificado que três dos cinco documentos fiscais abordaram o erro no lucro líquido, após as empresas não adicionarem valores de ajustes realizados, os outros dois acórdãos tiveram como divergência o método adotado, uma com a falta de documentação necessária para o método e outra por substituir o método após já informado,

além de retirar os custos que não correspondem à matéria prima da base de cálculo. No método PIC os três acórdãos tratam sobre divergências diferentes, não possuindo um padrão, pois um trata sobre falta de comprovação, o outro sobre apropriação indevida de custos e o último sobre o cálculo de ajustes adicionais que não foram adicionados no lucro do período.

No único acórdão focado em divergências na aplicação do preço de transferência empregado na exportação para empresas vinculadas, que se refere a aplicação do PECEX, ocorreu a falta de ajuste de preços de transferência quanto ao duty (responsabilidade por todas as despesas e riscos associados ao transporte das mercadorias desde o local de origem até o local de destino) e ao frete na exportação. As divergências identificadas nos quatro processos fiscais que não mencionaram nenhum método de preço de transferência são evidenciadas no Quadro 6.

Quadro 6

Divergências sem menção a métodos de preço de transferência

Empresa	Divergência
Corteva Agriscience Do Brasil Ltda	Não adição ao lucro líquido dos valores referentes ao ajuste de preço de transferência.
Embraer Empresa Brasileira De Aeronáutica S/A	Descumprido as regras de preço de transferência quanto aos juros mínimos referentes aos contratos de mútuo com pessoas jurídicas vinculadas.
Onduline Do Brasil Ltda	Não adição ao lucro líquido dos valores referentes ao ajuste de preço de transferência.
Weg Equipamentos Elétricos S/A	Lucros auferidos no exterior não considerados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Nos casos evidenciados no Quadro 6, as divergências variaram entre a não adição de ajustes adicionais no cálculo do lucro líquido do período, descumprimento das regras quanto aos juros mínimos nos contratos de mútuo com pessoas jurídicas vinculadas e lucros auferidos no exterior fora da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Portanto, dois dos quatro processos tratam sobre a não adição dos ajustes de preço de transferência no cálculo do lucro líquido, enquanto apenas um trata sobre erro na base de cálculo do IRPJ e CSLL e um sobre erro nas regras de juros mínimos permitidos do preço de transferência.

A análise das divergências apontada pelos 16 processos que foram base do estudo, permitiram identificar a ausência de adição de ajuste da aplicação de métodos de preço de transferência ao Lucro Líquido do período como a inconsistência mais comum, aparecendo em cinco acórdãos, dois relacionados aos métodos PRL e CPL, dois com método não identificado e um com os métodos PRL, CPL e PIC. Este ajuste se refere à divergência entre o valor praticado pelas empresas e o preço parâmetro, ou seja, o valor aceitável pela Receita Federal Brasileira, para fins de cálculo dos tributos sobre o lucro, para empresas do Lucro Real. Além dessa inconsistência, erros na base de cálculo, presunção de omissão de receitas e divergências na escolha dos métodos também foram citados mais de uma vez nos acórdãos.

Por fim, cabe destacar, que embora a nova legislação de preço de transferência, Lei nº 14.596/2023, alinhe a legislação brasileira com os padrões internacionais, ela tende a não impactar diretamente as principais inconsistências identificadas nos processos fiscais, uma vez que mesmo diante da nova legislação as empresas que realizarem operações entre partes relacionadas localizadas em países diferentes deverão realizar os ajustes do preço praticado nas operações para o preço parâmetro estabelecido de acordo com as metodologias de cálculo da nova legislação. Além disso, erros no cálculo do preço parâmetro podem continuar ocorrendo, embora possam ser reduzidos devido a uma maior padronização na forma de

cálculo, com a maior parte dos países, que atualmente seguem as normativas da OCDE. A omissão de receitas e as divergências na escolha dos métodos, por sua vez, estão relacionadas exclusivamente com a integridade e controles das organizações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo identificar, a partir dos acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Processos Fiscais (CARF), as inconsistências na aplicação de preços de transferências envolvendo partes relacionadas brasileiras e constatar a efetividade da nova legislação na redução das não conformidades levantadas. Para isso, foi realizada uma pesquisa no CARF pelos acórdãos com ano de sessão e publicação em 2023 da primeira seção de julgamento, encontrando 142 processos fiscais, com 4 repetições, o que resultou na análise de 138 processos. Deles, 122 não tinham o preço de transferência como pauta principal, o que demonstra que apesar de o assunto estar entre os 10 temas relacionados ao Imposto de Renda com o maior número de acórdãos no CARF entre 2016 e 2020, de acordo com Costa, Martinez e Klann, (2022), a quantidade de resultados não corresponde com o tema pesquisado.

A análise dos dados foi feita com os 16 acórdãos que tiveram como assunto central o preço de transferência, indicando o perfil de cada empresa citada, qual método de cálculo ela utiliza e quais divergências apresentaram. Quanto ao perfil das empresas, os setores automobilístico, alimentício e de equipamentos eletroeletrônicos possuem as maiores porcentagens de aparições. Os estados de São Paulo, Bahia, Santa Catarina e Rio Grande do Sul são os com maior aparição, o que é possível relacionar com a lista de estados que mais apresentam indústrias no país, onde eles são os quatro primeiros.

Por meio das análises foi possível identificar que os processos fiscais se concentram fortemente sobre operações de importações de bens e serviços para o Brasil, entre empresas relacionadas. O método PRL aparece em um maior número de processos (9), seguido pelo CPL (5) e PIC (3). O método PCI, aplicado na importação de *commodities*, não foi citado em nenhum dos processos de 2023. Apenas um acórdão tratava da inconsistência de preços de transferência em exportações, com a utilização do método PECEX.

No que se refere às não conformidades mencionadas nos processos, a ausência de adição de ajuste da aplicação de métodos de preço de transferência ao lucro líquido do período foi a principal divergência constante nos acórdãos (5), aparecendo em dois acórdãos com os métodos PRL e CPL, dois com método não identificado e um com os métodos PRL, CPL e PIC. Erros na base de cálculo, presunção de emissão de receitas e divergências na escolha dos métodos também foram citados mais de uma vez nos acórdãos. Assim, conclui-se que embora a nova legislação de preço de transferência (Lei nº 14.596/2023) possa contribuir indiretamente para a redução de algumas inconsistências ao padronizar as regras de preços de transferência brasileiras com o padrão internacional, a maior parte das não conformidades identificadas não serão diretamente solucionadas com a implementação da nova legislação.

Com isso, para auxiliar na redução das inconsistências identificadas, as empresas podem adotar medidas de prevenção, como a capacitação da equipe ou contratação de especialistas tributários qualificados, utilização de sistemas automatizados e monitoramento da legislação vigente. Além disso, a legislação poderia ser feita com maior clareza, para entendimento e acessibilidade do usuário, com o lançamento de normativas que auxiliam neste processo.

Este estudo apresenta limitações no que se refere ao período de análise, de apenas um ano, isso pode limitar a generalização dos resultados para outros períodos ou seções de julgamento, além de potencialmente excluir casos relevantes que não foram julgados ou publicados nesse período específico. Assim, sugere-se que estudos futuros sejam desenvolvidos considerando períodos mais amplos de análise e busquem compreender o

efeito da nova legislação (Lei nº 14.596/2023) como uma possível influência nas práticas futuras de preço de transferência.

REFERÊNCIAS

- Brasil. (1996). Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.
- Brasil. (2012). Lei nº 12.715 de 17 de setembro 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.
- Brasil. (2023). Lei nº 14.596 de 14 de junho de 2023. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); altera as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.973, de 13 de maio de 2014, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e revoga dispositivos das Leis nºs 3.470, de 28 de novembro de 1958, 4.131, de 3 de setembro de 1962, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 12.766, de 27 de dezembro de 2012, e 14.286, de 29 de dezembro de 2021, e do Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.
- Brasil. (2023). Instrução Normativa RFB Nº 2161, de 28 de setembro de 2023. Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências.
- Costa, F. de C. L., Martinez, A. L., & Klann, R. C. (2023). Clusterização de precedentes de IRPJ no CARF. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 17, e197181. <https://doi.org/10.1590/1980-5361e197181>
- Giacomelli, J. G. C., & Aguiar, H. (2017). Preço de transferência e seus impactos contábeis e fiscais dentro de uma empresa de filtros automobilísticos na importação e exportação de mercadorias. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(49), 101-114.
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2017). *Fundamentos de metodologia científica* (8ª ed.). Atlas.
- Martinez, A. L., & Oliveira, M. R. (2020). Preços de transferência: Análise do método PRL à luz das margens brutas apuradas pelas empresas brasileiras de capital aberto. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 11(2), 1-15.
- Mattos, S. M. N. de. (2020). *Conversando sobre metodologia da pesquisa científica*. Editora Fi.
- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). (2022). *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2022*. OECD Publishing.
- OCDE, & Receita Federal do Brasil (RFB). (2019). *Preços de transferência no Brasil: Convergência para o padrão OCDE*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>. Acesso em: 18 de abril de 2024.
- OCDE, & Receita Federal do Brasil (RFB). (2023). *O Novo Sistema de Preços de Transferência no Brasil*. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf>. Acesso em: 18 de abril de 2024.

- Portal da Indústria. (2021). Participação no Número de Estabelecimentos Industriais do Brasil - %. <https://perfildaindustria.portaldaindustria.com.br/ranking?cat=3&id=3711>. Acesso em: 18 de abril de 2024.
- Rathke, A. A. T. (2020). Profit shifting in Brazil and the impact of tax havens. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32, 95-108.
- Rathke, A. A. T., Rezende, A. J., & Watrin, C. (2021). The impact of countries' transfer pricing rules on profit shifting. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(1), 22-49.
- Schafer, J. D., Gasparetto, V., & Ferreira, L. F. (2019). Preço de transferência fiscal em empresas exportadoras brasileiras: Um enfoque contingencial. *Revista Eletrônica de Negócios Internacionais*, 14(3), 235-250.
- Schafer, J. D., Gasparetto, V., Schnorremberger, D., & Lunkes, R. J. (2018). Preço de transferência: Legislação dos países da América do Sul e implicações nas importações de bens e serviços. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 3-19.
- Soares, S. de J. (2019). Pesquisa científica: Uma abordagem sobre o método qualitativo. *Revista Ciranda*, 1(3), 168-180.

Verifique o código de autenticidade 18930838.80895284.163575.8.8930838808952841635758 em <https://eventos.unochapeco.edu.br/>



VI International Conference in Management and Accounting - ICMA
IX Congresso de Gestão e Controladoria da Unochapecó - COGECONT
VII Congresso de Ciências Contábeis da FURB
IX Congresso de Iniciação Científica

CERTIFICADO

18930838.80895284.163575.8.8930838808952841635758

Certificamos que o trabalho intitulado **INCONSISTÊNCIAS NA APLICAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS: UMA ANÁLISE DOS PROCESSOS FISCAIS BRASILEIROS** de autoria de Beatriz Martins Julio e Joice Denise Schäfer, foi aprovado no evento **VI International Conference in Management and Accounting (ICMA)**, realizado em 28/10/2024 a 30/10/2024, na modalidade e **Iniciação Científica (Exclusivo para Trabalhos de Graduação)** área temática **Contabilidade Societária e Auditoria**.

Blumenau, novembro de 2024

Marcia Zanievicz da Silva
Coordenadora Geral do Congresso
FURB

Paulo Roberto da Cunha
Coordenador Geral do Congresso
FURB

Sady Mazzioni
Coordenador Geral do Congresso
UNOCHAPECÓ

Micheli Lunardi Aparecida
Comitê Científico do Congresso
FURB

Cristian Baú Dal Magro
Comitê Científico do Congresso
UNOCHAPECÓ



Verifique o código de autenticidade 18930833.80895284.163575.8.8930833808952841635758 em <https://eventos.unochapeco.edu.br/verificar-autenticidade>

VI International Conference in Management and Accounting - ICMA
IX Congresso de Gestão e Controladoria da Unochapecó - COGECONT
VII Congresso de Ciências Contábeis da FURB
IX Congresso de Iniciação Científica



CERTIFICADO

18930833.80895284.163575.8.8930833808952841635758

Certificamos que a submissão intitulada **INCONSISTÊNCIAS NA APLICAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS: UMA ANÁLISE DOS PROCESSOS FISCAIS BRASILEIROS** foi apresentada por **Beatriz Martins Julio**, no evento **VI International Conference in Management and Accounting (ICMA)**, apresentado na Modalidade **Iniciação Científica (Exclusivo para Trabalhos de Graduação)** e Área Temática **Contabilidade Societária e Auditoria**.

Blumenau, novembro de 2024

Marcia Zanievicz da Silva
Coordenadora Geral do Congresso
FURB

Paulo Roberto da Cunha
Coordenador Geral do Congresso
FURB

Sady Mazzioni
Coordenador Geral do Congresso
UNOCHAPECÓ

Micheli Lunardi Aparecida
Comitê Científico do Congresso
FURB

Cristian Baú Dal Magro
Comitê Científico do Congresso
UNOCHAPECÓ



Verifique o código de autenticidade 18930832.80895284.6.8.89308328089528468 em <https://eventos.unochapeco.edu.br/documentos/imprimir?i=18930832.80895284.6.8.89308328089528468&cc=1D0818A2-FACE-4149-A6A6-74B6383329C8>



VI International Conference in Management and Accounting - ICMA
IX Congresso de Gestão e Controladoria da Unochapecó - COGECONT
VII Congresso de Ciências Contábeis da FURB
IX Congresso de Iniciação Científica

CERTIFICADO

18930832.80895284.6.8.89308328089528468

Certificamos que **Beatriz Martins Julio**, participou do evento **VI International Conference in Management and Accounting (ICMA)** realizado em **28/10/2024 a 30/10/2024**, contabilizando carga horária total de **28 horas**.

Blumenau, novembro de 2024

Marcia Zanievíc da Silva
Coordenadora Geral do Congresso
FURB

Paulo Roberto da Cunha
Coordenador Geral do Congresso
FURB

Sady Mazzioni
Coordenador Geral do Congresso
UNOCHAPECÓ

Micheli Lunardi Aparecida
Comitê Científico do Congresso
FURB

Cristian Baú Dal Magro
Comitê Científico do Congresso
UNOCHAPECÓ

