

Os Preços de Transferência (PT) são ferramentas estratégicas que, se usadas dentro de um grupo económico, podem ser um factor de diferenciação face à concorrência. Contudo, a problemática dos PT abarca ainda questões fiscais, não podendo a sua fixação ser arbitrária e dirigida apenas para o lucro.

Abordagem contabilística e fiscal dos Preços de Transferência

Por Helena Maria Canha

A problemática dos Preços de Transferência (PT) centra-se, essencialmente, na capacidade de valorização dos fluxos de trabalho, entre departamentos ou divisões, numa dada organização. O problema atinge a afectação dos custos e relaciona-se com o grau de descentralização vigente. Quando bens ou serviços são transferidos de um sector para outro na mesma empresa, a avaliação de desempenho de cada um dos sectores é um dos problemas levantados pelos PT internos.

Estes problemas são levantados porque há transferências dentro de um “mercado interno” na própria organização (ou também entre filiais) e há que fixar preços para valorizar essas transacções.

Por norma, os PT são abordados numa perspectiva de custos e proveitos, mas não se cingem apenas a isto, pois têm um papel fundamental tanto nos sistemas de controlo de gestão de uma empresa como permitem motivar e avaliar o desempenho dos centros prestadores, dos centros utilizadores e dos seus responsáveis.

Os PT têm ainda implicações fiscais, não podendo ser fixados sem que se cumpram certos critérios definidos na lei.

Contexto organizacional

O tema dos PT remonta a um estudo efectuado na década de 50 pela Nacional Association of Accountants (NAA), onde é feita

uma abordagem microeconómica. Segundo a NAA, o objectivo dos PT era o controlo do investimento em capital ⁽¹⁾.

As grandes alterações a nível tecnológico têm contribuído para o surgimento de novas técnicas de contabilidade de gestão, com o aparecimento do ABC (Activity Based Costing), JIT (Just in Time), custo-alvo, TQM/TQC (Total Quality Management/Total Quality Control), etc.

Na década de 80, a matéria dos PT despertou interesses nos EUA e na Europa, como prática do dia-a-dia das empresas.

Os PT são influenciados pelos factores organizacionais, onde se focam mais as empresas descentralizadas e o contexto empresarial onde as empresas vivem.

Várias tendências foram-se desenrolando até aos nossos dias. Passou a ser então habitual, em empresas multinacionais, também como instrumento de evasão fiscal.

Definição

Com o crescimento dos grupos económicos, estes adoptam estruturas descentralizadas, motivadas pelas regras do comércio internacional e pela procura de rentabilidade, onde se verificam trocas entre as várias unidades de produção. Parte da produção de uma unidade é transferida para outra unidade pertencente ao mesmo grupo. Muitas vezes, há certas unidades que prestam serviços a várias outras e lhes são comuns, como por



Helena Maria Canha

- Licenciada em Contabilidade e Administração – Ramo Auditoria
- Pós-Graduada em Fiscalidade
- Mestranda em Contabilidade e Auditoria

exemplo os serviços de informática, contabilidade e jurídico. Os custos inerentes deverão ser repartidos por quem deles beneficiar. A avaliação de desempenho de cada unidade funcional tem que ser medida, qualquer que seja o objectivo e estratégia das empresas.

Assim, «Preço de Transferência é o preço cobrado quando um segmento da companhia fornece bens ou serviços a outro segmento» ⁽²⁾. Na opinião de outros autores, «o preço de transferência gera uma receita para a unidade vendedora e um custo de aquisição para a unidade compradora, afectando o resultado operacional de ambas. Os resultados operacionais podem ser utilizados para avaliar o desempenho de cada subunidade e motivar os gerentes» ⁽³⁾ no interesse da companhia como um todo.

«O PT funciona então como um instrumento para avaliar os fluxos entre centros de responsabilidade (...)» ⁽⁴⁾, tendo como base a fixação do custo de um produto ou de um serviço, permitindo aumentar a eficiência da produção em conformidade com os objectivos da empresa e avaliação de desempenho de cada departamento.

Bases teóricas dos preços de transferência

Características - A fixação dos PT deve ser feita de forma a que obedeçam a certas características:

- Simplicidade: devem ser fixados de uma forma simples e objectiva para poderem ser compreendidos pelos responsáveis dos departamentos de uma maneira fácil;
- Equidade: os PT devem derivar de uma relação justa entre os intervenientes, conforme com a avaliação de desempenho efectuada a cada departamento;
- Estratégia: os PT devem ser fixados pelo departamento, mas devem integrar-se na estratégia global da empresa;
- Autonomia: os departamentos devem ter autonomia para decidirem sobre a fixação do PT no interesse da sua unidade, mas também em prol dos objectivos globais da empresa.

Objectivos - Os fluxos internos poderão ser assumidos como uma necessidade técnica derivada dos departamentos que prestam serviços comuns a outros departamentos (serviços administrativos e financeiros, por exemplo), o que implica uma avaliação das transacções. Podem ter também como finalidade atingir certos objectivos estratégicos, com fundamento num sistema de controlo baseado na afectação da rentabilidade a nível interno, com base no grau de autonomia de cada um dos centros de resultados.

Se existir dentro da empresa liberdade de transaccionar em qualquer mercado, os PT internos têm um papel importante na utilização dos recursos. Se não existir essa liberdade, as empresas, através da negociação entre unidades vendedoras e compradoras, procuram uma diminuição dos seus custos.

Considerando que todas as empresas têm características próprias, os gestores deverão estar motivados para a tomada de decisão em função da estratégia e encontrar uma medida eficaz para avaliação da empresa e também assegurar a autonomia de cada um dos centros de responsabilidade.

Pressupostos - Antes de decidido que um departamento vai escolher uma operação interna para transaccionar um dado bem ou serviço, deverão já ter sido determinados preços que incentivem esta troca interna. Esses PT devem assumir vários pressupostos: Há um produto ou um serviço a ser transaccionado;

Existe um mercado interno, ou seja, existe um departamento interessado em adquirir esse bem;

O preço pode ser acordado entre os departamentos;

O departamento “fornecedor” poderá decidir qual é o “cliente” e este pode também decidir quem o irá abastecer;

O comportamento dos responsáveis pelos departamentos será determinado pelo valor dos preços fixados.

A importância da descentralização - A raiz da descentralização é a liberdade conferida aos departamentos e seus responsáveis dos níveis mais baixos que permite dar-lhes responsabilidade e autonomia próprios, tendo

por base a estratégia da empresa. Permite ainda avaliar o capital humano de cada departamento.

Consoante o poder conferido a cada um, devem distinguir-se três tipos de centros de responsabilidade:

Centros de custo – O responsável tem o poder de decisão sobre os custos;

Centros de resultados – O responsável tem o poder de decisão sobre os meios utilizados e seus custos, para atingir os resultados esperados;

Centros de investimento – O responsável tem o poder de decisão sobre o capital a investir para ser utilizado na produção.

Esta situação de descentralização é benéfica quando os lucros da empresa como um todo, neste momento, compensem os prejuízos passados. Quando existe esta situação, a existência dos PT são uma necessidade imposta pelo próprio sistema (5).

As vantagens fundamentais da atribuição de responsabilidade aos diversos centros, traduzem-se numa maior capacidade de resposta às necessidades locais, numa tomada de decisões mais rápida, num aumento da motivação e num desenvolvimento da aprendizagem e desenvolvimento de cada departamento.

Mas a descentralização traz consigo vários custos às empresas, como sejam, o custo da tomada de uma decisão que não seja congruente com a organização no seu todo, o custo da duplicação de actividades nos vários departamentos, o aumento dos custos de obtenção de informação e também a redução da lealdade para com a globalidade da organização.

Haverá então que, para escolher a estrutura adequada, comparar os custos e os benefícios da descentralização, função a função. Normalmente as grandes organizações são as mais descentralizadas e são rodeadas de grandes incertezas tendo então que ter um conhecimento aprofundado de cada divisão, apresentando pouca interligação entre elas (6).

O objectivo fundamental será, pois, uma melhor tomada de decisão possível de cada um dos centros de responsabilidade, pelo que é imperioso conceber um sistema de fi-

xação de PT que não fuja ao objectivo comum da organização.

Métodos de fixação dos preços de transferência - Existem três métodos para determinação dos PT: o método dos preços baseados no mercado, o método dos preços baseados no custo e o método dos preços negociados.

Em termos gerais, o método deve levar o responsável de cada centro a tomar melhores decisões para o todo que constitui a organização e que ajude a consecução dos seus objectivos estratégicos. Devem promover a coerência de objectivos e a motivação dos centros vendedores a manter baixos os custos de fornecimento e os centros compradores a utilizarem-nos com eficiência.

Teoricamente, os PT devem estar compreendidos entre o custo de produção e o preço de mercado e devem permitir obter uma poupança dos encargos de distribuição que não serão suportados.

Preços baseados no mercado - Os PT baseados no mercado são fixados objectivamente, porque são o preço a que o centro fornecedor poderia vender no exterior e o preço que o centro utilizador teria que pagar ao exterior. Se o centro vendedor transferir os bens a um preço inferior ao de mercado terá custos de oportunidade.

A fixação dos PT baseados no mercado traz algumas vantagens (7):



O centro fornecedor, ao praticar um preço que lhe convém, é beneficiado em termos de resultados, e o centro cliente aceita pagá-lo;

Poderá fazer-se a comparação entre a rentabilidade do centro fornecedor com a rentabilidade das empresas que actuam no mercado;

Preços baseados nos custos - Os preços de transferência poderão ser baseados em diferentes situações de custo:

Aspectos internacionais dos preços de transferência

Os objectivos de fixação dos preços de transferência são diferentes quando são pensados para transacções internas ou quando se trata de transacções na empresa mas numa perspectiva internacional. Estes objectivos estão elencados na ilustração seguinte:

Figura n.º 1 - Objectivos dos PT internos e internacionais [adaptado de GARISON, R et al, 2000]



- Custo efectivo: custo em que a “unidade vendedora incorreu”;

- Custo padrão: a utilização do custo padrão permite que o PT seja conhecido com antecedência, o que permite que a unidade cliente possa programar a sua actividade e os seus custos, de uma forma mais objectiva;

- Custo padrão mais margem de lucro: permite que as várias unidades fornecedoras participem também nos lucros.

Preços negociados - Os preços negociados são o resultado de um pacto entre o centro fornecedor e o centro cliente, sendo que só haverá acordo quando ambos os centros, fornecedor e cliente virem aumentar os seus lucros.

Esta negociação permite reduzir as desvantagens dos limites dos preços fixados de acordo com o preço de custo (limite inferior) e com o mercado (limite superior).

Como cada um dos centros tem interesses divergentes e poderá não haver acordo, muitas vezes tem que intervir a administração, para compatibilizar os interesses dos centros com os interesses gerais da empresa.

Os objectivos de fixação de PT a nível internacional dirigem-se essencialmente para a minimização da carga fiscal, melhoria da competitividade e também das relações com os governos estrangeiros. Assim, passam para segundo plano a motivação e autonomia dos diversos centros de responsabilidade das empresas. As empresas focalizam a fixação dos PT com o objectivo de diminuir o imposto a pagar. Por exemplo, se for cobrado um PT baixo por um produto fornecido a uma subsidiária estrangeira, pode ajudar esta a, mantendo os custos baixos, ter preços dos produtos finais mais competitivos e também fazer com que a empresa nacional tenha menos lucros que se traduzirão numa diminuição do IRC a pagar. Por outras palavras, a fixação de PT poder ser um instrumento usado para transferir lucros de um país para outro que apresente taxas de imposto inferiores às do país originário.

O panorama fiscal português

Em Portugal, existe um regime fiscal dos PT e está regulado no artigo 58.º do Código do IRC e na Portaria 1446-C/2001, de 21/12.

PT são “preços” pelos quais partes relaciona-

Os PT são abordados numa perspectiva de custos e pro-
veitos, mas não se cingem apenas a isto, pois têm um pa-
pel fundamental tanto nos sistemas de controlo de gestão
de uma empresa como permitem motivar e avaliar o de-
sempenho dos centros prestadores, dos centros utilizado-
res e dos seus responsáveis

das transaccionam produtos e serviços. Estes preços poderão ser, designadamente, preços de um produto, prazos de pagamento, taxas de juro, *fee's* de gestão, etc. A este conceito está subjacente o princípio do *Arm's length* que diz que as condições acordadas entre duas partes relacionadas deve ser idênticas às que seriam estabelecidas entre entidades independentes. Também está subjacente o princípio da neutralidade fiscal. Os objectivos da Administração Fiscal ao estabelecer este regime são: O respeito pelo princípio da plena concorrência e pelo princípio da paridade fiscal; Evitar a transferência de lucros e a deslocalização da receita;

Possibilitar-lhe efectuar as correcções que entenda necessárias para a determinação do lucro tributário "real".

O n.º 1 do artigo 58.º do Código do IRC diz que «nas operações comerciais, (...), efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais (8), devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.»

Os sujeitos passivos que estejam nestas condições terão, de acordo com o artigo 58.º n.º 6 do Código do IRC, manter organizado um processo de documentação fiscal designado por dossier de preços de transferência (artigo 13.º da Portaria 1446-C/2001, de 21/12) e ainda cumprir algumas formalidades legais estabelecidas no n.º 7 do artigo 58.º do Código do IRC, que dizem respeito à declaração modelo 22 e à declaração anual.

Caso não sejam observados os requisitos e condições estabelecidas nos dois diplomas referidos, a Direcção-Geral do Impostos poderá proceder às correcções que achar necessárias (art. 58.º n.º 11 do Código do IRC).

Métodos de determinação dos Preços de Transferência

A Portaria 1446-C/2001, de 21/12 e o artigo 58.º n.º 3 do Código do IRC definem cinco métodos visando a determinação de preços em condições de *arm's length*. Os dois últimos métodos referidos abaixo são de utilização subsidiária.

- Método do preço comparável de mercado (art. 6.º, Portaria 1446-C/2001, de 21/12): Este método permite obter o mais alto grau de comparabilidade quando o sujeito passivo realiza operações comparáveis com entidades não vinculadas e quando uma entidade independente realiza operações comparáveis no mesmo mercado ou em mercados similares.

- Método do preço de revenda minorado (art. 7.º Portaria. 1446-C/2001, de 21/12): Este método tem por base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objecto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais. Ao preço, é deduzida uma margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável.

- Método do custo majorado (art. 8.º Portaria 1446-C/2001, de 21/12): Este método tem por base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço, fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável. Esta margem de lucro deve cobrir os custos de venda e os custos operacionais e, ainda, garantir uma remuneração adequada tendo em conta as funções, riscos assumidos e activos utilizados.

- Método do fraccionamento do lucro (art. 9.º Portaria 1446-C/2001, de 21/12): Este método é utilizado para repartir o lucro global derivado de operações complexas ou de séries de operações vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes.

- Método da margem líquida da operação (art. 10.º Portaria 1446-C/2001, de 21/12): Este método baseia-se no cálculo da mar-

gem de lucro líquido obtida numa operação ou séries de operações, com base num determinado indicador, por comparação com operações não vinculadas similares.

É permitida a utilização de outros métodos desde que devidamente justificados e que permitam obter de uma maneira mais fiável o respectivo preço ⁽⁹⁾.

A escolha do método terá que assegurar o mais elevado grau de comparabilidade e, logo, a melhor estimativa de um preço independente.

Conclusão

Os PT contêm em si próprios ferramentas estratégicas, táticas, operacionais e fiscais que lhes permitem ser encarados como um factor de diferenciação.

O grau de descentralização das unidades permite a fixação do PT que, salvaguardando os interesses da empresa na sua globalidade, motive também os seus responsáveis a fixar preços que respeitem as leis gerais da concorrência como se de um produto externo à empresa se tratasse. Dependendo do método e dos objectivos dos PT, estes podem mexer com a avaliação de desempenho das unidades operacionais, que os devem fixar de modo a não prejudicar a organização.

Como foi visto, a problemática dos preços de transferência estende-se para além da própria empresa e relaciona-se também com questões fiscais, na medida em que podem ser manipulados com a finalidade de deslocalizar lucros ou prejuízos entre agentes económicos num mesmo País ou perspectiva multinacional, onde há diferentes leis fiscais, com particular relevância na incidência e taxas de imposto, benefícios fiscais ou mesmo repatriação de lucros.

A problemática dos PT desenrola-se em dois planos distintos, o plano interno das próprias organizações e o plano fiscal, que inevitavelmente se interligam, tornando ainda mais difícil a sua fixação. ★

Bibliografia

- Caiaido, António Campos Pires, *Contabilidade de Gestão*. Vislis Editores: Lisboa, 1997.
- Coelho, Maria Hélder Martins, *Os Preços de Transferência*, Revista "Contabilidade e Comércio" n.º 225, Julho 2000.
- Garison, R., Noreen, E., *Contabilidade Gerencial*, 9.ª edição, LTC - Livros Técnicos e Científicos Editora, Rio de Janeiro, Brasil, 2000.
- Gonçalves, Armando do Carmo, *Preços de Transferência (I)*, Revista «TOC» n.º 51, Junho 2004.
- Hornngren, Charles; Foster, George; Datar, Srikant, *Contabilidade de Custos*. LTC: - Livros Técnicos e Científicos Editora, Rio de Janeiro, Brasil, 2000.
- Lima, Rui, *As implicações no IVA das correcções provenientes dos Preços de Transferência*, Revista «TOC» n.º 39, Junho 2003.
- Oliveira, Joaquim Alberto, *Introdução aos Preços de Transferência*, Revista «TOC» n.º 36, Março 2003.
- Pereira, Carlos Alberto Caiano; Franco, Victor Domingos Seabra, *Contabilidade Analítica*, 6.ª edição, Vislis Editores: Lisboa, Setembro 1994.
- Apontamentos das aulas do Prof. Dr. Félix Miranda Meireis, da disciplina de Contabilidade de Gestão IV. do ISCAP, 2001
- Apontamentos das aulas da Prof.ª Dra. Maria Antónia Torres da Disciplina de Tributação Internacional, do Curso de Pós-Graduação em Fiscalidade pelo ISAG em colaboração com a Price Waterhouse Coopers. www.pwc.com/pt

(1) Coelho, Maria Hélder (2000)

(2) Garison, R., et al. (2000).

(3) Hornngren, Charles, et al (2000).

(4) Coelho, Maria Hélder

(5) Coelho, Maria Hélder (2000)

(6) Garison, R., et al (2000).

(7) Coelho, Maria Hélder (2000)

(8) A definição de relações especiais é mencionada no n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC e alarga o seu âmbito a qualquer entidade que possa, directa ou indirectamente, exercer uma influência significativa na gestão. São aí enumerados vários exemplos.

(9) Artigo 58.º n.º 3 alínea b) do Código do IRC