

MARY YUKIE TAKEDA

**TRANSFER PRICING: O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL SOBRE OS
EFEITOS DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE
IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COM PESSOAS
VINCULADAS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de MBA - Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA
2006**

MENSAGEM

Dedico este trabalho aos meus pais (*in memoriam*) pelo incentivo e apoio no início dos estudos, no Ensino Médio e na Faculdade, em especial a minha mãe, que não cansava de repetir que “o conhecimento/aprendizado é o único tesouro que ninguém pode nos roubar”.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos aos professores que ministraram aulas no curso de MBA – Auditoria integral da Universidade Federal do Paraná e aos colegas pelo apoio durante e após o curso.

Ao professor Dr. Blênio César Severo Peixe que, na qualidade de coordenador do curso e orientador deste trabalho, sempre esteve presente contribuindo com suas críticas, sugestões e desafios.

Ao Diretor Presidente da empresa Precision Engine Products Ltda. pela confiança e oportunidade na realização deste trabalho.

Ao meu filho que me incentivou a cursar uma pós-graduação, dando suporte durante todo o período do curso.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Organograma da empresa Precision Engine Products Ltda.....	46
Figura 2: Formulário DIPJ - Ficha 01 – Dados Cadastrais e do Representante.....	65
Figura 3: Formulário DIPJ Ficha 38A – Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada	66
Figura 4: Formulário DIPJ Ficha 41 – Operações com Exterior – Importações (Saída de Divisas)	67
Figura 5: Formulário DIPJ - Ficha 40 – Operações com o Exterior – Contratantes das Exportações.....	68
Figura 6: Formulário DIPJ - Ficha 42 – Operações com o Exterior – Contratantes das Importações	69
Figura 7: Formulário DIPJ - Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real	70
Figura 8: Formulário DIPJ - Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	71
Figura 9: Formulário DIPJ Ficha 38A preenchido – Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada.....	77
Figura 10: Formulário DIPJ Ficha 41 preenchido – Preço de Transferência – Operações com Exterior – Importações (Saída de Divisas)	78
Figura 11: Formulário DIPJ Ficha 42 preenchido – Preço de Transferência - Operações com o Exterior –Contratantes das Importações	79

LISTA DE QUADROS

Tabela 1: Relação de Compras dos componentes do conjunto balancim	74
Tabela 2: Relação de Vendas do Balancim montado	75
Tabela 3: Cálculo do Preço Parâmetro	75
Tabela 4: Apuração do Valor do Ajuste na DIPJ	76

RESUMO

TAKEDA, M. Transfer Pricing: O Impacto da Tributação no Brasil sobre os Efeitos dos Preços de Transferência nas Operações de Importação e Exportação de Bens e Serviços com Pessoas Vinculadas.

Para manter a competitividade empresarial, as companhias têm desenvolvido estratégias corporativas dirigidas à maximização dos recursos e à melhoria da rentabilidade do capital investido. Um planejamento tributário é de grande importância para qualquer empresa, e uma política de preços de transferência que melhor se adapte às estruturas da companhia é um aspecto chave na busca da eficácia organizacional. O trabalho tem início com uma abordagem sobre o histórico do Imposto de Renda no Brasil, incluindo o princípio da tributação de Renda, Legislação do Preço de Transferência e outras medidas relativas ao Imposto de Renda, Comércio Internacional e Regulamentação e Tributação. Destaca-se a importância da formação dos preços de transferência e planejamento tributário e financeiro. Os objetivos específicos foram abordados pela técnica de pesquisa documental *ex-post-facto* e a pesquisa bibliográfica para embasamento e sustentação legal e fiscal dos métodos de apuração do Preço de Transferência. No presente trabalho é apresentado os principais aspectos da legislação do Preço de Transferência. Para a empresa, objeto de estudo, foram efetuados os cálculos utilizando o método PRL-Produção para evidenciar os efeitos tributários. Os ajustes necessários, se utilizado o método PRL estão demonstrados no formulário da Declaração do Imposto de Rende Pessoa Jurídica. Nas considerações finais é ressaltado que a maioria das empresas está aplicando o método PRL oferecendo ao fisco um valor a adicionar muito elevado e está sendo recomendado a aplicação do método PIC.

Palavras-chave: Preços de Transferência, transações intercompanhias, importação e exportação.

ÍNDICE

MENSAGEM	II
AGRADECIMENTOS	III
LISTA DE FIGURAS	IV
LISTA DE QUADROS	V
RESUMO	VI
1. INTRODUÇÃO	1
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	5
2.1. O SURGIMENTO MUNDIAL DO IMPOSTO DE RENDA.....	6
2.2. BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO NO BRASIL.....	7
2.2.1. <i>Princípio da Tributação da Renda no Brasil</i>	13
2.2.2. <i>A Legislação de Preços de Transferência no Brasil</i>	14
2.2.3. <i>Países Considerados Paraísos Fiscais para a Legislação Tributária Brasileira</i> .	15
2.2.4. <i>Outras Medidas Relativas ao IRPJ – Redução das Alíquotas</i>	17
2.3. O COMERCIO INTERNACIONAL- VANTAGENS ABSOLUTAS OBTIDAS ATRAVES DE INOVAÇÃO, PRODUTIVIDADE E EFICIÊNCIA PRODUTIVA	18
2.3.1. <i>O Equilíbrio Internacional – Vantagem Comparativa</i>	22
2.3.2. <i>Vantagens Comparativas na América Latina</i>	26
2.5. IMPORTÂNCIA DA FORMAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	32
2.5.2. <i>Preço de Transferência em Companhias Multinacionais</i>	35
2.5.3. <i>Limitações das Normas sobre Preços de Transferência</i>	36
2.5.4. <i>Periodicidade de Apuração dos Ajustes dos Preços de Transferência</i>	38
2.5.5. <i>Planejamento Tributário e Financeiro com as Antecipações dos Tributos Apurados com Base na Legislação sobre o Preço de Transferência</i>	39
2.5.6. <i>Planejamento Tributário e Financeiro com a Adequada Definição do Preço de Transferência para Evitar Dupla Tributação</i>	40
3. METODOLOGIA	42
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO: O ESTUDO DE “CASO”	44
4.1. DADOS DA EMPRESA.....	44
4.1.1. <i>Negócio / Atividade da empresa Precision Engine Products Ltda</i>	44
4.1.2. <i>Missão / Política da Qualidade da Empresa Precision Engine Products Ltda</i>	45
4.1.3. <i>Estrutura Organizacional do Grupo Stanadyne</i>	45
4.2. PREÇO PARÂMETRO - DEFINIÇÃO	47
4.2.1. <i>Preço Parâmetro Apurado pelo Método de Exportação</i>	47
4.2.2. <i>Preço Parâmetro Apurado pelo Método de Importação</i>	47
4.3. MÉTODO DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO	50
4.3.1. <i>Método de Apuração do Preço Parâmetro na importação:</i>	50
4.4. REGRAS RELATIVAS A PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES	58
4.4.1. <i>Comprovação dos Documentos (Documentos de Prova):</i>	58
4.4.2. <i>Juros Pagos ou Creditados à Pessoa Vinculada (Limitação):</i>	59

4.4.3. Países com Tributação Favorecida (Aplicação Transfer Price):.....	59
4.5. A NECESSIDADE DA APRESENTAÇÃO DOS CÁLCULOS POR QUALQUER UM DOS MÉTODOS A SER APLICADO.....	59
4.5.1. Apuração e Prazo de Entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ).....	60
4.5.2. Prazo de Pagamento e Alíquota das Pessoas Jurídicas que Optam pela Apuração do Lucro Real.....	60
4.5.3. Demonstração do Lucro Real – Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)	61
4.5.4. Ajustes na Parte “A” do LALUR.....	62
4.5.5. Registros na Parte “B” do LALUR.....	63
4.6. PROCEDIMENTO PARA PREENCHIMENTO DA DIPJ PARA INFORMAÇÕES DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA	64
4.7. CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PELO MÉTODO PRL (60%).....	72
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	80
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	83
7. ANEXOS.....	86
7.1. ANEXO I – INSTRUÇÕES NORMATIVAS	87
7.1.1. IN 16, de 16 de fevereiro de 1996, arts. 2º e 8º.....	88
7.1.2. IN 32, de 30 de março de 2001 – arts. 5º.....	90
7.1.3. IN 243, de 11 de novembro de 2002.....	91
7.1.4. IN 321 de 14 de abril de 2003.....	117
7.2. ANEXO II – DECRETO LEI Nº 3.000 – RIR/99 – ARTS 240 A 245, 249 E 250, 260 E 262, 352 E 355, 504 E 582.	118
7.3. ANEXO III – LEIS	133
7.3.1. LEI 9.430 DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996, arts 18 a 24.....	133
7.3.2. LEI 9.959 DE 27 DE JANEIRO DE 2000, arts 2º, 4º e 12.	139

1. INTRODUÇÃO

A legislação tributária brasileira (Lei 9.430/96) sobre os Preços de Transferência representa um marco importante na evolução em direção à internacionalização ou globalização dos resultados das empresas multinacionais que atuam no Brasil, buscando tributar neste país parte desses rendimentos. Para tanto, a legislação brasileira exige que os contribuintes demonstrem, nas operações de importação ou exportação praticadas com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior, que o preço praticado seja o preço de mercado. Com isso, objetiva-se evitar o subfaturamento ou superfaturamento nessas operações. Os métodos de demonstração do preço de transferência serão adotados conforme a legislação de cada País. Cabe ao contribuinte comprovar que o preço por ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado, ou o preço praticado com um terceiro não relacionado. A legislação sobre Preços de Transferência é aplicável nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos sobre os empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil, das pessoas físicas e jurídicas brasileiras com pessoas a elas vinculadas localizadas no exterior e tem o objetivo de evitar que essas pessoas, através dos preços das operações internacionais determinem qual seria o melhor lugar para abrigar os seus lucros.

O controle dos chamados Preços de Transferência ou *Transfer Pricing* entrou em vigor no Brasil a partir de 01/01/1997, com a publicação da Lei nº 9.430, de 27/11/96.

As disposições legais introduzidas no Brasil por essa Lei vêm no contexto de uma economia globalizada, assegurar o necessário amparo legal para que a Secretaria

da Receita Federal possa exercer o efetivo controle e exigir o imposto sobre os Preços de Transferência. Com efeito, assim se encontra exarado na Exposição de Motivos, do Ministro da Fazenda que antecedeu a edição da Lei nº 9.430, de 27/12/96:

12. As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço das legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência" de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residente ou domiciliadas no exterior.

As regras para os preços de transferência em consenso entre os países da OCDE são baseadas no princípio dos preços "de mercado", conhecido como *arm's length price*. Este princípio implica que os preços praticados entre as companhias interligadas devem ser fixados como ocorrência se as companhias fossem independentes, ou seja, não fizessem parte do mesmo grupo econômico. No Brasil, as disposições da Lei nº 9.430/96, regulamentadas pelas Instrução Normativa 38/97, estabelecem regras bastantes inflexíveis para determinação dos preços de transferência, o que tem causado discussões entre contribuintes e o Fisco, já que um método de parametrização de preço selecionado pelo contribuinte, às vezes não é aceito pelo Fisco.

Diante das disposições acima, pretende-se aplicar o método PRL na apuração do Preço de Transferência da empresa, pois, segundo Sérgio Ilídio Duarte, (informativo Tributário nº 7/2004 da Deloitte)

O PRL tem sido, sem dúvida, o método mais utilizado para determinação dos preços parâmetros nas importações de bens de pessoas "vinculadas" ou não, desde que sediadas nos denominados paraísos fiscais, pelo fato

de que para a aplicação deste método todas as informações (relativas às importações) estão disponíveis na empresa, enquanto que para a aplicação de outros métodos nem sempre é possível a obtenção das informações necessárias às suas utilizações.

e busca-se verificar o impacto dos tributos na apuração dos Preços de Transferência, impacto este refletido no valor adicional a pagar do Imposto de Renda e Contribuição Social

Considerando que o tema sobre os Preços de Transferência vem merecendo destaque nos estudos tributários e verificando a necessidade das empresas apurarem estes preços, esta pesquisa será de grande valia para as pessoas físicas e jurídicas que estão obrigados pela legislação brasileira à observância das regras de Preço de Transferência.

Percebe-se esta necessidade de apuração e adequação desses preços não só no Brasil como também nos outros países, conforme pesquisa publicada por Ernest Young:

Empresas multinacionais acreditam que a chance de estarem sujeitas à auditoria de Preço de Transferência está crescendo porque mais e mais os países estão adotando a legislação de Preço de Transferência; aqueles que já tem legislação estão aumentando seus esforços de aplicação. Além disso, as auditorias tornarão mais desafiadores porque, de acordo com os participantes da pesquisa, as autoridades Fiscais estão mais sofisticadas. A autoridade fiscal reforçou esta observação, como muitos países indicaram que eles estão investindo mais em treinamento e encorajando seus examinadores usarem todas as ferramentas de auditoria disponíveis. (www.ey.com /global. artigo: pesquisa Transfer pricing 2003 Global Survey, acessado em 13/06/05, 22:00hs)

Nesta mesma publicação:

Devido ao crescimento do detalhamento das verificações das políticas do Preço de Transferência, é essencial para uma empresa multinacional rever o impacto de qualquer mudança de negócio no seu perfil de risco. Em muitos casos, isto realçará as necessidades das multinacionais de remodelar os elementos chaves de suas políticas de Preço de

Transferência. (www.ey.com /global. artigo: pesquisa Transfer pricing 2003 Global Survey, acessado em 13/06/05, 22:00hs)

O objetivo deste trabalho é o de revisar a legislação brasileira sobre a tributação do Preço de Transferência, da seguinte maneira:

a) Apresentar os principais aspectos da legislação do Preço de Transferência para identificar o método de apuração a ser aplicada na empresa.

b) Apurar o Preço de Transferência para verificar os efeitos tributários desses preços.

Após apuração do preço de Transferência e analisados os efeitos tributários, se houverem, serão apresentados e discutidos os ajustes necessários:

a) na declaração do Imposto de Renda do corrente ano,

b) nos preços atuais praticados,

c) nos preços futuros,

d) nas retificações das declarações dos anos anteriores.

e) na agilização dos cálculos, preparação e definição dos papéis de trabalho/planilhas do corrente ano e anos vindouros.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O Preço de Transferência foi criado para controlar os custos das importações ou das receitas de exportações, nas operações com empresas vinculadas ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. O significado do termo “preço de transferência” segundo a SRF:

O termo "preço de transferência" tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas - preço com base no princípio *arm's length*.
(www.receita.fazenda.gov.br/PerResp2004/per802- acessado em: 22/09/04)

Este controle visa basicamente diminuir ou dar aos órgãos fiscalizadores o controle de operação que possam ser caracterizadas como superfaturadas quando de importações, ou subfaturadas quando de exportação.

Engloba então a determinação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. (Lei 9.430/96, arts. 18, 19, 22, 24 e 28; e IN SRF nº 243, de 2002)

Estão obrigados pela legislação brasileira à observância das regras de preços de transferência, conforme SRF:

- a) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que pratiquem operações com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, mesmo que por intermédio de interposta pessoa.
- b) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que realizem operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% (vinte por cento), ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.
(www.receita.fazenda.gov.br/PerResp2004/per804- acessado em: 22/09/2004)

Será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- a) a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- b) a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- c) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- d) a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- e) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.
(Lei nº 9.430, de 1996, art. 23; e IN SRF nº 243, de 2002, art. 2º)

2.1. O SURGIMENTO MUNDIAL DO IMPOSTO DE RENDA

O surgimento do Imposto de Renda no mundo não tem um período exato de registro, de toda forma, há quem sustente que já em Roma e Atenas existia o Imposto de Renda ; outros afirmam que o referido tributo surgiu em Florença sob o nome de Décima Scalata .

De toda sorte, há um consenso com relação à história moderna do Imposto de Renda que teve início na Grã – Bretanha. Henry Tilbery nos ensina que esse imposto, surgido no século XVIII, teve diversas formas de imposição sobre a renda consumida, ou seja, sobre a posse de carruagens, cavalos, imóveis, relógios... O saudoso professor diz ainda que o Imposto de Renda em sua acepção clássica surgiu especificamente em 1799, sendo que a sua instituição foi proferida por Willim Pitt para contribuir no financiamento da guerra contra a França. Com o passar do tempo tornou-se um

imposto definitivo com o nome de Income Tax. Destarte, faz-se mister relatar que o Imposto de Renda, após seu surgimento, passou por 3 (três) grandes fases, quais sejam: de início ele foi instituído como imposto de guerra, logo depois, passou a ser instituído em períodos de dificuldades financeiras e com o tempo passou a ser um imposto permanente.

No Brasil, segundo Augusto Olympio Viveiros de Castro , antes ainda do Império, no Brasil Colônia, havia um imposto desse gênero, a “décima secular” ou “directa”, que recaía sobre todos os interesses e rendas, com alíquotas de 10% (dez por cento), estando a ela sujeitas todas as pessoas, de qualquer qualidade ou condição.

2.2. BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO NO BRASIL

O Imposto Geral sobre a Renda foi instituído no Brasil em 1922, por meio da lei nº 4.625 de 31/12/22 “lei de orçamento”, sendo que o lançamento e arrecadação do novo tributo deveriam começar no ano de 1924. Destarte, um ano antes de sua efetiva instituição aprovou-se a lei 4.783, de 31/12/1923 e efetuou-se uma emenda na lei 4.625/22, ou seja, ficou positivado que os “rendimentos” seriam classificados em quatro categorias:

1º Comércio e Indústria

2º Capitais e Valores Mobiliários

3º Salários Públicos e Particulares e qualquer espécie de remuneração

4º Exercício de Profissão não comercial

Com o surgimento do Estado Novo do Governo Getúlio Vargas, fora então promulgada a Constituição de 1934, e a partir desta nova Carta, o Imposto de Renda passou a ter status Constitucional e sua competência impositiva ficou sendo da União. A redação introduzida na Constituição de 1934, era a seguinte:

“Art.6 - Compete também, privativamente à União:

I – Decretar imposto:

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;”

Logo após três anos – veio à tona uma nova Constituição, no ano de 1937, ainda no Governo de Getúlio Vargas, e a redação do art.6º da Carta de 1934 teve uma pequena mudança.

“Art.20 – É da Competência privativa da União:

I – Decretar imposto:

c) de renda e proventos de qualquer natureza.”

No passar dos anos, o Imposto de Renda – por meio de diversas alterações impostas pela lei e muitas vezes por outros instrumentos não tão formais, ou seja, por Decretos, etc, passou a ser o tributo que mais receita trazia para a União, sendo que por volta do ano de 1943 sua arrecadação atingiu a façanha de 35% da receita tributária do Governo Federal.

Com o fim da ditadura de Vargas, sob novo governo “agora democrático” foi promulgada uma nova Constituição Federal, ou seja, a Carta de 1946, e a redação relativa ao Imposto de Renda ficou da seguinte forma:

Art.15 – Compete a União decretar imposto sobre:

IV – renda e proventos de qualquer natureza

§3º A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

Passando os anos, ocorreram inúmeras alterações na legislação, até que em 1954, foi introduzido na legislação o sistema de desconto na fonte do tributo incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado.

Após vinte anos de regime democrático veio o golpe militar – que em 24/01/1967 promulga uma nova Constituição, e o Sistema Tributário passou a ter um capítulo específico – de sorte que a redação relativa ao Imposto de Renda foi prevista da seguinte forma:

Art.22 - Compete à União decretar impostos sobre:

IV – rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diária pagas pelos cofres públicos.

No passar de apenas dois anos, veio a Emenda Constitucional nº1/1969 que alterou o texto Constitucional de forma substancial, e a redação passou a ser:

Constituição de 1967, emendada pela Emenda nº1/1969. e demais Emendas até a número 27.

Art.21. Compete à União Instituir Imposto sobre:

IV – renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei.

Verifica-se que na redação da Emenda nº1/69 relativa ao texto originário percebe-se que as ajudas de custos e diárias pagas pelos cofres públicos para “deputados, juízes, agentes públicos etc; não estavam gravadas pelo Imposto de Renda, nos termos da lei. Essa previsão trouxe uma brecha para muitos ‘principalmente deputados, funcionários públicos, etc’ não pagarem o referido imposto. Trazendo as cifras para os dias atuais, o cidadão ganhava por exemplo R\$6.000,00. Só que o valor considerado salário era de R\$1.000,00, como ajuda de custo tinha-se R\$3.000,00 e como ajuda de diária recebia R\$2.000,00. Sendo assim, muitos fugiam da exação. Criaram-se no Brasil dois tipos de cidadão, qual seja, aqueles que pagavam Imposto de Renda, e aqueles que não pagavam Imposto de Renda.

Destarte, a Carta de 1988 – promulgada em 05/10/1988 - acabou com tudo isso, ou seja, a Constituição Federal de 1988 trouxe novidades relativas ao Imposto de Renda,

Art.153-Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa

com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.
(Inciso II revogado pelo art. 17 da Emenda Constitucional nº 20 de 15 de Dezembro de 1998.)

Analisando o supratranscrito dispositivo constitucional, percebemos com hialina clareza – relevante inovação nas linhas da nova Carta política, qual seja: a Carta Republicana outorgou competência impositiva à União para instituir Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de sorte que – a referida imposição deverá ser informada pelos critérios da *Generalidade, Universalidade, e Progressividade* na forma da lei.

Isso significa que o Imposto de Renda deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza (generalidade), auferidas por todas as pessoas – observados os limites da própria competência tributária (universalidade) e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade).

De toda sorte, ressaltamos que o constituinte originário exigiu que o legislador ordinário, ao exercer a sua competência tributária atinente ao Imposto sobre a Renda, tribute as rendas e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva, isto é, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino.

No mesmo sentido, prescreve a Carta Magna que todas as pessoas, físicas ou jurídicas, devem contribuir para os cofres públicos a título de Imposto de Renda, ou seja, que a tributação deve abarcar, em geral, todos aqueles que auferiram renda ou proventos de qualquer natureza.

Por fim, determina o constituinte que a tributação do Imposto Sobre a Renda se faça de forma progressiva, vale dizer, quanto maior a renda, maior a alíquota do imposto.

Destarte, a relevância destes princípios no conceito de renda, pode-se dizer que o princípio da generalidade, o Imposto de Renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, ou seja, entrelaçando-se no critério material da Regra Matriz do Imposto de Renda; respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade.

O princípio da universalidade (art.153, §2º, I) decorre do princípio da isonomia. Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao Imposto de Renda. Significa simplesmente que o Imposto de Renda deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas. O princípio da universalidade encontra-se no critério pessoal da Regra Matriz da Incidência Tributária.

O princípio da progressividade (art.153, §2º, I), no entanto, também é uma decorrência do princípio da isonomia. Está, porém relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio determina a existência de diversas alíquotas para o Imposto Sobre a Renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim o valor a ser pago a título de Imposto de Renda oscilará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota; neste caso a correlação se faz com o critério quantitativo da Regra Matriz da Incidência

Tributária, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a base de cálculo do tributo e, igualmente, maior será a alíquota sobre ela incidente.

2.2.1. Princípio da Tributação da Renda no Brasil

Até 1995, a tributação brasileira ocorria com base em critérios territoriais, isto é, a legislação só alcançava aquelas empresas que estivessem efetivamente presentes no território nacional. Essa era uma prática considerada obsoleta pelos países desenvolvidos, que já adotavam a tributação em bases mundiais (*worldwide taxation*).

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, supriu uma das grandes lacunas existentes na legislação brasileira e instituiu o regime de tributação em bases universais, iniciando o processo de adequação do imposto de renda brasileiro ao aumento e à diversificação das transações entre residentes e não-residentes no País. Dessa forma, a lei determinou que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas domiciliadas no País, podendo a pessoa jurídica compensar o imposto pago, no exterior, sobre esses resultados, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital.

Persistia, contudo, a não incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos resultados obtidos no exterior. A partir de 1º de outubro de 1999, essa assimetria foi eliminada pela obrigatoriedade de inclusão, na base de cálculo daquela contribuição, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

É preciso deixar claro que essa prática tem por objetivo básico evitar que haja transferência de resultados do País para o exterior com a clara intenção de não pagar o imposto no Brasil. A medida gera efeitos reais para aquelas empresas que operam em países de tributação favorecida ou que tributem a renda em níveis inferiores ao brasileiro. Nesse caso, assegura-se que a empresa pagará o imposto no mesmo nível daquelas que se encontram em território nacional.

2.2.2 A Legislação de Preços de Transferência no Brasil

Em 1996, a SRF verificou a necessidade de que os atos legais sobre distribuição disfarçada de lucros fossem considerados nas operações internacionais. Iniciou-se, então, um trabalho visando à elaboração de uma legislação sobre preços de transferência. O trabalho baseou-se nos modelos adotados pela OCDE e na legislação americana. No entanto, a legislação brasileira não se limitou a copiar esses modelos, sendo desenvolvida especialmente para facilitar o controle das operações na realidade jurídico-tributária brasileira.

Além de disciplinar as operações de importações e exportações, a lei também fixou limite de dedutibilidade para os valores relativos a juros pagos ou creditados a pessoas vinculadas, decorrentes de contratos não registrados no Banco Central do Brasil (Bacen). Estabeleceu, inclusive, valor mínimo de receita financeira a ser tributada na pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil, que realizar contrato de mútuo com pessoa vinculada domiciliada no exterior. O Brasil adotou os chamados métodos

baseados em custo, mas tratou de forma separada as importações e as exportações. O objetivo dos métodos é a apuração de preços de referência, dentro do princípio "preços sem interferência", para serem comparados com os preços praticados pelas empresas nas suas operações com pessoas vinculadas.

2.2.3. Países Considerados Paraísos Fiscais para a Legislação Tributária Brasileira

Outra medida de adequação foi a introdução de mecanismos de defesa em relação a operações realizadas com paraísos fiscais, bem assim a própria publicação de lista contendo os países que são considerados paraísos fiscais para a legislação tributária brasileira.

Como exemplo, cita-se a regra que prevê que, as operações realizadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em área com tributação favorecida, estão sujeitas às regras relativas aos preços de transferência.

Ademais, a Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, estipula que, os ganhos em bolsa de valores e os rendimentos em renda fixa auferidos no Brasil, decorrentes de investimento oriundo de paraíso fiscal, estão sujeitos às mesmas normas do imposto de renda aplicáveis ao residente no Brasil. Em contrapartida, os ganhos e rendimentos auferidos no Brasil resultantes de investimentos originados de países que tributam a renda à alíquota igual ou superior a 20% são isentos do imposto de renda nas operações de bolsa e desfrutam de alíquota reduzida – de 15% – nas aplicações de renda fixa.

Por último, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, como regra geral, à alíquota de 15%. Quando o beneficiário for residente ou domiciliado em paraíso fiscal, a alíquota é de 25%.

Pela IN SRF nº 188/2002, são declarados países ou dependências com tributação favorecida as seguintes jurisdições:

- Andorra
- Anguilla
- Antígua e Barbuda
- Antilhas Holandesas
- Aruba
- Bahrein
- Barbados
- Belize
- Campione D'Italia
- Chipre
- Cingapura
- Comunidades das Bahamas
- Djibouti
- Dominica
- Emirados Árabes Unidos
- Federação de São Cristóvão e Nevis
- Gibraltar
- Granada
- Hong Kong
- Ilha da Madeira
- Ilha de Man
- Ilha Niue
- Ilhas Bermudas
- Ilhas Cayman
- Ilhas Cook
- Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark)
- Ilhas Marshall
- Ilhas Maurício
- Ilhas Montserrat
- Ilhas Turks e Caicos
- Ilhas Virgens Americanas
- Ilhas Virgens Britânicas
- Lebuán
- Líbano
- Libéria
- Liechtenstein
- Macau
- Maldivas
- Malta
- Mônaco
- Nauru
- Panamá
- República da Costa Rica
- Samoa Americana
- Samoa Ocidental
- San Marino
- Santa Lúcia
- São Vicente e Granadinas
- Seychelles
- Sultanato de Omã
- Tonga
- Vanuatu
- Luxemburgo (no que respeita às sociedades Holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela lei de 31/07/1929)

Segundo comentário no Boletim 47/2003 página 12 da IOB

“A questão que se discute é se esta listagem é exaustiva ou meramente exemplificativa, tendo em vista que a finalidade dos citados atos normativos foi listar jurisdições que se enquadram na definição legal de país com tributação favorecida (art. 24 da Lei nº 9.430/96, incorporado ao art. 245 do RIR/99), é forçoso concluir que referida lista é apenas exemplificativa, pois qualquer país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% é legalmente considerado como de tributação favorecida (“paraíso fiscal”), independentemente de constar ou não da lista da Receita Federal. Em contrapartida, todo país que, embora incluído na mencionada lista, passe a tributar a renda à alíquota igual ou superior a 20% deixa de ser considerado “paraíso fiscal”.

Toda via de acordo com a decisão nº 143/2000 (publicada no DOU de 14/09/2000) da Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal (São Paulo), consideram-se países ou dependências com tributação favorecida apenas aqueles arrolados pela Receita Federal, ou seja, de acordo com essa decisão fiscal, a lista em questão tem caráter exaustivo, importando destacar que:

embora essa decisão tenha objetivado esclarecer o alcance do tratamento fiscal favorecido para rendimentos de aplicações financeiras auferidos no Brasil por investidor estrangeiro, do qual não se beneficia investimento oriundo de “paraíso fiscal” (art. 7º da Lei nº 9.959/2000, § 2º do art. 16 da MP nº 1.990/2000, atual MP nº 2.189-49/2001, e § 1º do art. 29 da MP nº 1.991/2000, atual MP nº 2.158-35/2001) ela pode ser considerada extensiva também às regras sobre preços de transferência, posto que os dispositivos das MPs citadas, que excluem do regime fiscal diferenciado investimento oriundo de país com tributação favorecida, conceituam esses de forma idêntica à do art. 24 da Lei nº 9.430/96, que conceitua país com tributação favorecida para efeito de aplicação das normas sobre preços de transferência.”

2.2.4. Outras Medidas Relativas ao IRPJ – Redução das Alíquotas.

Também não há como deixar de mencionar medidas como a redução das alíquotas do IRPJ (de 25% para 15% na alíquota básica e de 18% e 12% para uma única alíquota adicional de 10%) – de modo que se tornassem compatíveis com os níveis internacionais de tributação –, o fim da indexação e da correção monetária para fins tributários, e a busca da neutralidade da incidência tributária nos mercados de renda fixa e variável, dentre outras.

2.3. O COMERCIO INTERNACIONAL- VANTAGENS ABSOLUTAS OBTIDAS ATRAVES DE INOVAÇÃO, PRODUTIVIDADE E EFICIÊNCIA PRODUTIVA

A teoria convencional sobre comércio internacional dedica pouca atenção à defasagem tecnológica entre os países, privilegiando o princípio das vantagens comparativas baseado na dotação relativa dos fatores de produção. Já a recente literatura, que aborda as defasagens tecnológicas e as mudanças técnicas, tem defendido a idéia de um comércio internacional motivado pela possibilidade de obtenção de lucros extras no mercado internacional, conferidos pelo monopólio de certas inovações. Em decorrência, as vantagens absolutas no comércio internacional obtidas através de atributos como inovação, produtividade e eficiência produtiva ganharam destaque explicativo para os padrões das trocas internacionais, em detrimento das variáveis convencionais de comércio exterior: preços dos produtos e taxa de câmbio.

Vantagens comparativas e absolutas não são, contudo, conceitos essencialmente excludentes. O rigor analítico para o entendimento do padrão de trocas internacionais parece sugerir a busca pelas empresas/países de vantagens absolutas no mercado internacional, motivada pela obtenção de rendas extras derivadas do monopólio das inovações. Já o processo de difusão internacional de novas técnicas e novos produtos, ao erodir as vantagens absolutas ajustando preços e custos, cria sustentabilidade às trocas internacionais, baseando-as em vantagens comparativas.

A explicação do padrão de trocas internacionais depende, então, da rapidez com que novos produtos e processos de produção são introduzidos no mercado (revelando

as vantagens absolutas) versus a rapidez com que as empresas ajustam os respectivos preços e custos (revelando as vantagens comparativas). Países como os Estados Unidos, que advogam a necessidade de um tratado internacional de propriedade intelectual e industrial que assegure as patentes e, com elas, rendas decorrentes do processo de inovações para o país/empresa inovador, desenvolvem uma estratégia de comércio internacional pautado em vantagens absolutas. Outros países, como o Japão até o início dos anos 80, entenderam que o comércio internacional estava assentado em vantagens comparativas, a julgar pelas vantagens que obtém em termos de custo e qualidade na produção dos muitos produtos originalmente desenvolvidos em outros países.

Quais os elementos teóricos que determinam o padrão de trocas internacionais é uma questão que está, portanto, para ser determinada empiricamente. A dificuldade reside em se integrar os aspectos macroeconômicos que a teoria de comércio internacional evoca com o enfoque microeconômico próprio das teorias de inovação e progresso técnico. Como assinalou Dosi (1984), retrospectivamente, com respeito ao estudo referido:

"We suggest the complementary use of evolutionary models (a la Nelson-Winter) on international scala, and crosscountry tests on determinants of relative trade performance industry level...one directy test on international level - the role technology, labour cost and some structure of supply variables in shaping international competitiveness. The set of functions relations and interactions of an international evolutionary model (in the spirit of the Nelson-Winter approach) represent the microfoundation of a competitive dynamic... the microbiology of international competitiveness must be coupled with synthetic model, capable of capturing the overall results of process of innovation, imitation, oligopolist rivalry, concentration, international investment, etc" (DOSI, 1984 p 244).

No julgamento dos resultados de alguns estudos, a discussão empírica da introdução de novos processos e produtos versus ajustamento de preços e custos

depende essencialmente do modo como se opera a transferência tecnológica; da assimilação e aperfeiçoamento tecnológico nos países seguidores da inovação original [de características tecnológicas sublinhadas pela competição entre empresas nos mercados; internacionais imperfeitos As interfaces entre estes aspectos acabaram por respaldar a sugestão de Dosi: privilegiar os enfoques setoriais nas análises de comércio internacional. Diversos estudos perseguiram esta abordagem, comparando / confrontando setores industriais localizados em países diferentes, destacando, assim, o conteúdo tecnológico dos produtos exportados/importados.

No âmbito das teorias sobre subdesenvolvimento/desenvolvimento econômico, a inovação como fator explicativo dos diferentes graus de desenvolvimento entre países foi orientada pela idéia de "acesso à tecnologia" concebida nos países desenvolvidos, com soluções decorrentes para as implicações no nível de emprego e capacitação tecnológica nos países para os quais a tecnologia original se transfere. Como evidenciou Tigre, P. (1984, p 89), o termo transferência de tecnologia expressa diferentes significados, que vão desde a aquisição pura e simples até a obtenção de tecnologia para ser assimilada/aperfeiçoada para a concepção estratégica de autonomia tecnológica (Mytelka, L, (1978 p 19). Katz, J. (1976 p 75) não só destacou a relevância teórica desta linha de estudos, como foi um dos primeiros teóricos a sugerir a importância do comércio exterior como variável resultante das operações que se estabelecem no tecido industrial dos países latino-americanos decorrentes dos processos de transferência de tecnologia:

...a industrialização em alguns países da América Latina... foi implementada através da

importação de plantas e desenhos industriais originados (nos/para)... mercados dos países desenvolvidos e portanto, a capacidade tecnológica não pode ser subestimada, tendo em vista o espetacular crescimento das exportações de produtos industrializados da América Latina, nos anos 70. Mytelka, L (1978 pg. 19).

Concordante com Michalet, neste particular, Porter, M. (1993, p 13) reforçou a idéia de se concentrar esforços na criação de um novo paradigma de comércio internacional: "Uma teoria que não atribui um papel à estratégia das empresas, como a melhoria da tecnologia ou a diferenciação de produtos, deixa (a empresa) quase que sem outro recurso que não seja a tentativa de influenciar a política governamental". Apesar do notável desenvolvimento teórico observado nas vertentes apresentadas, explicativas do padrão de comércio internacional, não se tem ainda uma comprovação com respeito aos seus determinantes. Gonçalves (1990, p 15), afirmou que "*there is no general theory of international trade in the sense that the explanatory power of any given theory is limited to specific products, industries, and countries*"

Esse fato se reflete na política de comércio exterior pelo menos em alguns países da América Latina como Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela de modo recorrente: um comércio internacional pautado em vantagens comparativas favorece a formulação de uma política de distorção de preços voltada para maior participação no mercado externo, como se observou nos últimos 30 anos. Por outro lado; um comércio motivado por vantagens absolutas, centrado nas empresas, exigiria uma importância favorável à função P&D.

2.3.1. O Equilíbrio Internacional – Vantagem Comparativa

Stuart Mill, em "Princípios de Economia Política" (1848), foi o primeiro teórico a ampliar o modelo de Ricardo, com a preocupação de incluir a demanda como suporte explicativo do mercado internacional. Ele introduziu a noção de que a renda real destinada a cada bem é invariável.

Variações na taxa de câmbio para limites restritos alteram menos as diferenças entre faixas salariais e mais o nível absoluto da distribuição de renda destinada aos salários reais, podendo, no entanto, no curto prazo alterar o ingresso de divisas como reflexo das elasticidades preço de demanda e oferta das exportações."a oferta cria sua própria procura" garantia teoricamente a possibilidade de convergência dos preços e custos para um equilíbrio econômico internacional.

Denis, H esclarece esse ponto:

"Para que a lei de Mill tenha um significado preciso não basta realmente somente admitir que os custos de produção são independentes das trocas efetuadas; é necessário, ainda, supor que as demandas dos bens em cada país são também independentes das trocas. Trata-se, evidentemente, de uma hipótese que restringe seriamente o alcance da lei, dado que, na própria medida em que um país retira vantagem do comércio com o estrangeiro, é normalmente necessário admitir que os rendimentos dos indivíduos aumentem por este fato, e que não pode deixar de modificar a procura dos diferentes bens" (DENIS, H, 1878,pg. 587).

Fica evidente que se, por um lado, esta circularidade (a renda depende apenas dos preços refletidos pela estrutura de custos e esta pela renda) garante que a demanda dos países individualizados possa ficar ausente sustentando um equilíbrio econômico, por outro lado, implica em uma abstração das propriedades daquela demanda (ausente), que impede sua aplicabilidade prático-teórica ao comércio

internacional. Assim, se a teoria das vantagens comparativas convencionais aplicada ao comércio internacional garante a prevalência da idéia de equilíbrio internacional, ela negligencia a possibilidade de alterações técnicas modeladas pelos níveis e perfis de demanda. Vale dizer, se duas "coisas" (preço relativo doméstico e razões de custo entre produções) são iguais a uma terceira (preços internacionais), pela aplicação imediata da lei de Say ao mercado internacional, elas são iguais entre si.

As variações absolutas nos custos podem, contudo, implicar em alterações substantivas no ordenamento das vantagens comparativas. Desde que relaxada a hipótese de custos constantes, quando se empreende o comércio internacional, o pagamento a certos fatores de produção utilizáveis na elaboração das mercadorias exportadas pode aumentar, devido ao aumento na procura total desses insumos. Essa argumentação parece confirmar alguns estudos empíricos. O equilíbrio econômico é alcançável no modelo de vantagens comparativas, simplesmente porque a quantidade total dos bens oferecidos corresponde à soma total das demandas dos países. Somente este fato garantiria o equilíbrio, mas, como se não bastasse, a renda é idêntica ao valor da produção, que por sua vez é calculada por um sistema de preços determinado tão somente pelas estruturas de custos. Na verdade este é um dilema constante em todos os estudos voltados para o enfoque do equilíbrio econômico. A solução que tem sido utilizada com certa freqüência nesses casos considera custos constantes para as produções.

Quando se empreende o comércio internacional, são estabelecidas para os países novas razões de custo que irão convergir, igualando-se aos custos internacionais. Assim, à medida que a produção varia com o comércio internacional, os

valores relativos dos fatores nela usados também se alteram. Podem, portanto, não guardar correspondência com as funções de demanda dos países envolvidos no comércio.

De qualquer modo, esses modelos contêm uma inconsistência lógica: se as vantagens comparativas existem é porque as produtividades do trabalho são diferentes entre os países. Entretanto, os limites técnicos de um país podem não corresponder aos de outro, para determinadas produções. Nesses casos não se aplica a lei de Say para o mercado internacional.

Ao mesmo tempo que esses aspectos foram ganhando sentido, a noção de equilíbrio econômico internacional foi enfraquecendo. Os modelos não apresentavam unicidade nem convergência convincente sob as características de demanda. Assim, a utilidade que a noção de equilíbrio teria para as políticas externas foi gradativamente negligenciada e as posições antagônicas entre os países onde a prevalência do mercado interno se sobrepõe a qualquer norma internacional foi favorecida. Ganhou destaque a idéia de que os efeitos conjuntos dos diferentes graus de acumulação de capital explicariam com mais propriedade as diferenças nas rendas per capita e nas respectivas distribuições de renda do que simplesmente os efeitos do livre comércio sobre os preços relativos.

Essas idéias tiveram grande influência na formulação das políticas econômicas: se para o equilíbrio do comércio internacional as garantias são poucas, as razões para o desenvolvimento dos mercados nacionais, ao contrário, são muitas. Este sentimento fortaleceu as recomendações políticas que advogaram processos de industrialização calcados na substituição de importações nos países não industrializados.

Para desfrutar dos benefícios do comércio internacional, o país deveria adequar sua estrutura de preços, de modo a corresponder à estrutura industrial previamente eleita como adequada e entabular o comércio exterior atraente a esta condição.

Pelo menos três fatores influenciaram a formulação do conceito de vantagem comparativa revelada: a) a ambigüidade no comércio internacional envolvendo mais de dois países, para expressar a orientação dos fluxos comerciais através das vantagens comparativas, b) a ausência de diferenciação com respeito à demanda dos países e c) a necessidade de se resgatar a importância normativa do conceito das vantagens comparativas para questões relacionadas ao crescimento econômico.

A mensuração dos indicadores de vantagens comparativas reveladas representou a possibilidade de se incluir o comércio exterior na estratégia de crescimento econômico, calcada em setores industriais específicos. Implica reconhecer, não obstante, que as vantagens comparativas reveladas se fundamentam na dotação dos fatores produtivos. Porém, a realocação dos fatores pode produzir alterações nas vantagens comparativas originais. Desse modo, operam-se transformações bastante peculiares, que dão um conceito dinâmico a variáveis supostamente estáticas, como parece ser o caso do cálculo das vantagens comparativas reveladas.

Os resultados apresentados mostraram que os ajustamentos nos custos e preços da teoria das vantagens comparativas não conseguiam explicar muitos dos movimentos comerciais, pelo menos os ocorridos no período posterior aos anos 50. São estudos conclusivos, porém, para referendá-los no período anterior. Mesmo não confirmando as expectativas de funcionamento do mercado internacional para a

segunda metade deste século, eles permitiram esclarecer tanto o que havia de errado na teoria das vantagens comparativas quanto o que dela se deveria resgatar.

De fato, desenvolvimentos teóricos posteriores indicaram como principal razão para aqueles resultados o fato de que as condições de custos já não constituíam mais o fator preponderante para explicar as trocas internacionais.

2.3.2. Vantagens Comparativas na América Latina

No início dos anos 80 surgiu uma nova linha interpretativa, cujos objetos de análise foram as condições objetivas dos países da América Latina na absorção da tecnologia. Em 1982, Katz, J., um dos primeiros mentores dessa linha de pesquisa, afirmou:

Ao contrário do que ocorre nas sociedades maduras, grande parte do processo de modernização e mudança técnica que atualmente se observa em países como Argentina, Brasil, México e outros, constitui um fenômeno de natureza imitativa dos avanços registrados vários anos antes no âmbito das comunidades de maior progresso relativo. Com freqüência isto implica a transferência de desenhos de produtos e ou processos produtivos do exterior para todo o espectro industrial, que sendo consequência de transações realizadas em mercados imperfeitos acaba por configurar uma situação de dependência tecnológica/social que difere, de forma muito significativa, da interdependência tecnológica freqüentemente observável entre países avançados.

Essa premissa permitiu avanços teóricos consideráveis. Primeiro, os produtos industriais exportados pelos países em desenvolvimento não são nitidamente padronizados. Embora a teoria do ciclo do produto (nascimento - maturação - padronização), possa sugerir que os produtos industriais exportados pelos países em desenvolvimento sejam padronizados, Katz, J. (1982) e Guimarães, E. P. (1983)

reconheceram para a Argentina e Brasil, respectivamente, que muitos dos produtos exportados na década de 70 possuíam características tecnológicas próprias, representando, portanto, tecnologia substancialmente modificada em relação aos produtos originais. De fato, as características do mercado doméstico, inovações marginais criadas pelo pessoal de nível técnico e flexibilidade manufatureira de médias e pequenas empresas são algumas das razões apontadas pelos autores do sucesso comercial externo em mercados supostamente de produtos padronizados.

Grande parte da expansão das exportações industriais de vários países latino-americanos, a partir dos anos 70, foi influenciada por avanços tecnológicos que modificaram as vantagens comparativas desses países em relação aos países desenvolvidos. Esse fenômeno é notório nos ramos industriais com sinais claros de estancamento relativo da fronteira tecnológica internacional.

As conclusões de vários estudos referendaram o argumento de que as empresas exportadoras seriam as mais aptas a contribuir para o processo de modernização industrial, uma vez que a amplitude de seu ambiente concorrencial é maior do que o das empresas não exportadoras. No mercado externo a empresa toma conhecimento de novas técnicas produtivas, reconhece características diferentes nos produtos concorrentes e descobre novas preferências e utilidades para seus produtos, em função das diferenças na demanda. Assim, grande parte da competitividade embutida nos produtos exportados é resultante da tecnologia importada que foi modificada/adaptada às características dos mercados dos países hospedeiros. Katz, J. (1982) argumentou que o processo de transferência de conhecimentos e tecnologias para os países em desenvolvimento não é, entretanto, necessariamente uniforme ou homogêneo. Ele

evolui em ciclos correlatos com a capacidade precípua de determinado país absorver, perpetuar e modificar os conhecimentos eventualmente transferíveis, o que sugere políticas diferenciadas correspondentes a cada ciclo. Aliás, essa é uma questão recorrente na literatura.

Duas ordens de fatores devem ser introduzidas nessa argumentação para qualificar normativamente a questão da competitividade internacional. A primeira diz respeito ao fato de que a transferência de conhecimento e de novas tecnologias que resultam em mudança técnica, embora necessária para dar competitividade à empresa, não é suficiente *per se*, do ponto de vista macroeconômico.

Sua importância para o país está relacionada com a comercialização do novo *know-how* técnico (difusão tecnológica), cujo sucesso depende (a) da captação das necessidades da sociedade, (b) da atenção dispensada ao marketing e à publicidade, (c) da interação técnica do novo conhecimento sujeita às condições e circunstâncias do mercado interno, e (d) da utilização da assistência técnico-científica de outros países quando necessário.

A segunda ordem de fatores diz respeito à evidência de que as empresas exportadoras seriam as mais aptas a contribuir para o processo de modernização industrial. A morfologia de mercado interno pode, em alguns casos, contribuir igualmente para o aumento da competitividade internacional dos produtos nacionais.

Essa parece ter sido a opção política feita pelo Japão e por alguns NIC's (*Newly Industrializing Countries*) asiáticos, numa perspectiva de privilegiarem as exportações como elemento integrante e condicionante ativo da estratégia de desenvolvimento econômico em um contexto de proteção gradual ao mercado interno.

2.4. REGULAMENTAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO BRASIL.

De acordo com a Instrução Normativa no. 213, de 07/10/2002, emitida pela Secretaria da Receita Federal, e com a Lei nº 9.249, de 1995, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil (apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas) estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

A empresa está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real, sendo que a alíquota do IRPJ é de 25% para lucros de até R\$ 20.000,00 mensais. A parcela do lucro real que exceder esse valor sujeita-se à incidência de um adicional de 10%. A alíquota da CSLL é de 9%.

Os lucros obtidos no exterior são adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

É importante mencionar ainda que, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL para efeito de tributação no Brasil, os lucros são computados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, mesmo que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país. Outra questão importante é que o Governo brasileiro leva em conta os valores obtidos antes que sejam descontados os

tributos no país em que se encontra a empresa. Entretanto, o imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. As perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Além disso, não podem ser compensados com lucros auferidos no Brasil os prejuízos e perdas decorrentes das operações ocorridas no exterior, como prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, e os prejuízos e as perdas de capital decorrentes de aplicações e operações efetuadas no exterior pela própria empresa brasileira, inclusive em relação à alienação de filiais e sucursais e de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Os lucros decorrentes de investimento no exterior avaliado pelo custo de aquisição devem ser reconhecidos pela pessoa jurídica investidora, domiciliada no Brasil, quando disponibilizados pela investida domiciliada no exterior, mediante pagamento ou crédito.

Ainda no que toca questões sobre regulamentação, o Banco Central do Brasil criou o novo Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), expresso na Circular 3280, de 09 de março de 2005. O documento apresenta alguns aspectos positivos e funcionais:

- a) Eliminação de restrição quanto a valores e limites operacionais de remessa para investimentos no exterior, seja via empréstimo direto, participação em empresas ou operações em mercado financeiro.

- b) Estabelecimento da obrigatoriedade de as empresas a manterem em arquivo documentação referente à operação pelo prazo de 5 anos.
- c) Permissão para que a pessoa física também realize investimentos no exterior.
- d) Identificação de casos que necessitam de prévia aprovação do Banco Central para a saída dos recursos, como investimentos de instituições bancárias em novas agências, participação societária de bancos em outras empresas ou instalação/manutenção de escritórios no exterior por pessoa física/jurídica.
- e) Liberalização das remessas a título de investimento no exterior, com a legalidade da operação recaindo sobre os bancos operantes no mercado de câmbio, responsáveis, segundo o Banco Central, pela realização das operações de seus clientes em estrito acordo com as normas legais em vigor. (RMCCI, expresso na Circular 3280, de 09 de março de 2005.)

Através desse regulamento, o Banco Central permite ainda a reaplicação dos recursos provenientes de investimento direto no exterior em outros países, inclusive em outros ativos, desde que observadas finalidades justificáveis perante o referido banco, abrindo espaço para um maior planejamento fiscal e financeiro quanto ao momento ideal para internação e contabilização das receitas pela empresa brasileira.

O Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais não consegue abranger de forma unificada os procedimentos para investimentos no exterior, o que pode inibir e dificultar a ação do empresariado/investidor. O regulamento faz uma abordagem bastante sucinta de todas as operações permitidas pelo Banco Central, mas não trata o assunto de forma abrangente, de forma a oferecer ao interessado, em uma mesma fonte, informações sobre todos os passos para a realização das operações. Dessa forma, ao aprofundar sua busca por informações, a pessoa física.

2.5. IMPORTÂNCIA DA FORMAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A adequada administração na formação dos Preços de Transferência, para as operações de importação e exportação, entre as pessoas vinculadas, pode reduzir ou eliminar os ajustes anuais de adições ao lucro para fins de apuração dos tributos sobre os lucros.

As empresas utilizando-se do conhecimento dos seus mercados, que são compostos de clientes, fornecedores, mercadorias, bens e serviços, conhecimento que se formou com a experiência adquirida ao longo da sua existência, podem avaliar, e devem fazê-lo regularmente, os preços das suas operações independentes, em relação ao que é praticado, no país e no exterior, pelos seus concorrentes, em relação aos bens, mercadorias e serviços, similares, nas mesmas condições de pagamento.

Adotando-se um dos métodos para cálculo dos Preços de Transferência nas importações ou exportações, para a formação dos preços dessas operações, a empresa terá melhor administração dos seus efeitos tributários, podendo planejar adequadamente seu fluxo de desembolso de caixa com o pagamento dos impostos correspondentes.

Mantendo-se os Preços de Transferência sob controle, além da melhor administração do fluxo do desembolso com os impostos, a empresa terá como benefícios, principalmente, a possibilidade de fazer seus planejamentos tributários com as operações internacionais e, também, a simples formalização dos cálculos realizados durante o ano-calendário, reduzindo consideravelmente a utilização de um grande contingente de profissionais, necessários para consolidação e apuração dos ajustes ao

final do ano-calendário, e a possibilidade de riscos por erros ou omissões, em razão da concentração dos trabalhos em determinadas épocas.

Deve ser considerado, ainda, que se os cálculos dos preços de transferência durante o ano calendário não forem precisos em relação aos cálculos finais, a legislação admite uma margem de erro de até 5%, para mais ou para menos, dentro da qual nenhum ajuste ao lucro deve ser realizado.

2.5.1. Formação de Preço de Transferência nas Empresas Industriais

Ainda com o objetivo de formar os preços de transferência, as sociedades devem passar por um processo de análise dos seus custos de produção ou de aquisição, os quais são parcelas representativas na formação dos preços. Nesse sentido, atenção especial deve ser dada em relação a determinados gastos, como por exemplo, o overhead, ou seja, os gastos indiretos de fabricação, alguns deles não identificados diretamente com a produção de determinados produtos, que antes eram apropriados como custo dos produtos, e que agora poderiam não compor a parcela de custos, para se obter o melhor preço de transferência nas exportações e, conseqüentemente, o melhor planejamento tributário financeiro.

Com relação a definição dos custos de produção, será importante que as Sociedades busquem uma analogia com a definição de custos da Secretaria da Receita Federal, IN SRF nº 38/97, na determinação do Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL, para apurar o preço de transferência das importações. Segundo o artigo 108 do código Tributário Nacional, a analogia é aplicável a esse caso, por ausência de definição expressa de “custos” na legislação sobre preços de transferência.

Entretanto, a secretaria da receita federal preocupou-se em definir os custos de produção de mercadorias ou bens e não apresentou definição de custos para a prestação dos serviços a serem exportados ou importados de pessoas vinculadas.

2.5.2. Preço de Transferência em Companhias Multinacionais

Em transações internacionais os preços de transferência podem afetar vários pagamentos (imposto de renda, royalties, etc), em função de diferentes legislações em diferentes países (ou Estados). Porque as alíquotas do imposto de renda variam entre os países, as companhias tem incentivos para estabelecer preços de transferência que aumentam as receitas (e o lucro) em países em que o imposto de renda é baixo e que aumentem custos (isto é, que diminuem o lucro) em países em que o imposto de renda é alto.

Essa utilização dos preços de transferência como instrumento de redução do imposto de renda tornou-se uma questão importante, em campanhas presidenciais recentes, nos Estados Unidos. Alguns candidatos alegavam que companhias estrangeiras “inflam” os preços pelos quais vendem produtos a suas subsidiárias norte-americanas, para reduzir os lucros dessas subsidiárias; assim os Estados Unidos poderiam arrecadar bilhões de dólares adicionais de imposto de renda por ano, se essas companhias estrangeiras utilizassem a legislação norte americana para calcular seus preços de transferência. Muitas companhias estrangeiras contestam essas alegações.)

2.5.3. Limitações das Normas sobre Preços de Transferência

As normas sobre Preços de Transferência não se aplicam as operações de importação ou exportação de serviços correspondentes a royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

A Lei nº 9.430/96 trata dessas limitações apenas nos casos de importações.

Entretanto, a IN SRF nº 38/97, no artigo 42, inciso I, estendeu a aplicação dessa limitação, tratando-a de forma genérica, podendo ser aplicada aos casos de importações e exportações.

Essa interpretação da Receita Federal aumenta o alcance da Lei, mas é benéfica aos contribuintes.

Assim, os contribuintes que realizarem exportação de serviços correspondentes a royalties ou assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, e não realizarem os ajustes dos Preços de Transferência, em decorrência da citada IN SRF. Nesse caso, poderiam ser exigidos a pagar IRPJ e CSL, por diferença entre o valor da operação e o valor mínimo de venda, para exportação de serviços, definido pela legislação tributária.

A possibilidade de os contribuintes serem obrigados a pagar diferenças de impostos nessas circunstâncias é remota, considerando que os atos normativos vinculam a atuação dos agentes fiscais a eles subordinados, mas é importante serem informados, pois, estando em desacordo com a Lei, o ato administrativo é nulo.

Entretanto as diferenças dos tributos, se houverem, deverão ser pagas, sem qualquer acréscimo, a título de juros ou multa, com base no artigo 100 do Código Tributário Nacional – CTN.

Deve ser considerado que a legislação sobre Preços de Transferência não se aplica aos serviços correspondentes a royalties, assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, mas aplica-se normalmente aos demais serviços.

Outra consideração que deve ser feita é quanto aos gastos compartilhados, cost sharing, para desenvolvimento de produtos ou processos industriais, realizados em conjunto com empresas vinculadas no exterior. Nesses casos, deve haver uma abertura da composição dos gastos realizados, os quais devem ser tratados em função da sua origem e natureza, como segue:

Mercadorias e serviços adquiridos de terceiros, empresas não vinculadas devem ser considerados pelos seus valores de aquisição e não estarão sujeitos as normas sobre Preços de Transferência.

Mercadorias e serviços fornecidos por empresas vinculadas – mercadorias e serviços, exceto os serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada e royalties, devem ser considerados com base nos limites impostos pela legislação sobre Preços de Transferência.

Naturalmente que haverá dificuldades para determinar os efeitos tributários da legislação sobre Preços de Transferência que deverá impactar os resultados no Brasil a partir do exercício que esses gastos começarem a ser amortizados.

E recomendável que tais diferenças sejam controladas para amortização proporcional a amortização do total da referida despesa.

2.5.4. Periodicidade de Apuração dos Ajustes dos Preços de Transferência

A IN SRF nº 38/97 determina, no seu artigo 40, que as verificações dos Preços de Transferência serão anuais, exceto nas hipóteses de início ou encerramento de atividades e de suspeita de fraudes, e devem ser feitas pelas autoridades fiscais no exercício de fiscalização.

Já a Lei 9.430/96 determina que as medias de preços ou custos devem ser apuradas no período-base de apuração do imposto de renda e corresponder a todo o período.

Podemos assim concluir que as diferenças entre os preços praticados nos documentos de importação e exportação e os preços apurados com base na legislação sobre Preços de Transferência devem ser apuradas e adicionadas às bases de cálculo do IRPJ e da CSL, no encerramento do período-base de apuração de imposto de renda, inclusive nos casos de cisão, fusão, incorporação ou encerramento de atividades.

Entretanto, as empresas mais organizadas podem apurar os efeitos da legislação sobre Preços de Transferência mensalmente, apenas para fins de controle dos seus efeitos tributários, para apuração adequada dos resultados e para avaliação da possibilidade e necessidade de realização do seu planejamento tributário.

A legislação que trata dos tributos sobre os lucros concedeu às sociedades a opção de apuração desses tributos em períodos trimestrais ou anuais. Neste último caso, com pagamentos mensais dos tributos incidentes sobre as bases de cálculo estimadas, com base no lucro real efetivamente apurado até o mês anterior ao do

recolhimento, ou, ainda, com base no lucro estimado em relação às receitas auferidas, sobre as quais são aplicados os percentuais definidos em lei, de acordo com a atividade da empresa.

Considerando que a maioria das empresas opta pela apuração anual dos tributos sobre os lucros, aquelas que são mais conservadoras poderão antecipar mensalmente, com mais segurança as parcelas devidas do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro.

2.5.5. Planejamento Tributário e Financeiro com as Antecipações dos Tributos Apurados com Base na Legislação sobre o Preço de Transferência

As empresas mais organizadas poderão criar rotinas de apuração mensal dos efeitos da legislação sobre Preços de Transferência e realizar seus planejamentos tributários com maior eficiência, planejando suas provisões financeiras para pagamento dos tributos sobre os lucros devidos no encerramento do exercício social. Poderão também apresentar aos seus acionistas os lucros apurados mensalmente, sem grandes flutuações até o mês de dezembro, que normalmente é o mês de encerramento do exercício social. Poderão também apresentar aos seus acionistas os lucros apurados mensalmente, sem grandes flutuações até o mês de dezembro, que normalmente é o mês de encerramento do exercício social, por conta de provisão de parcela dos tributos desconhecida até aquele mês.

A decisão de recolher antecipadamente os tributos apurados com base na legislação sobre Preços de Transferência, e que são devidos somente no final do

exercício, deve ser tratada como forma de planejamento financeiro, para a melhor utilização dos recursos disponíveis, considerando:

- A relação entre custos e benefícios;
- A taxa de oportunidade para uso dos recursos ou de sua aplicação financeira;
- O custo financeiro de empréstimos para a quitação ou antecipação dos tributos.

O pagamento dos tributos decorrentes dos efeitos da legislação sobre Preços de Transferência, juntamente com os saldos dos tributos sobre os lucros devidos no final do período-base, não geram pagamentos de encargos moratórios.

Nesse cenário as empresas conservadoras, que optarem pelo pagamento dos tributos antecipadamente, sempre incorrerão em custos financeiros adicionais sobre as parcelas dos tributos recolhidos desnecessariamente, quando comparadas com as empresas que não recolheram as referidas parcelas.

2.5.6. Planejamento Tributário e Financeiro com a Adequada Definição do Preço de Transferência para Evitar Dupla Tributação

A inadequada definição do Preço de Transferência pode resultar em dupla tributação da parcela correspondente aos ajustes adicionados na apuração do Lucro Real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, ou seja, uma tributação no Brasil e outra no exterior.

Em alguns casos, pode resultar em duplicidade de tributação no Brasil, como veremos adiante.

Por esse motivo, um adequado acompanhamento dos efeitos da legislação sobre Preços de Transferência e uma boa administração tributaria poderão evitar perdas com pagamentos desnecessários de tributos e resultar em grandes economias tributárias. O exemplo trata da duplicidade de tributação, onde é demonstrado que ocorrerá uma tributação no Brasil e outra no exterior sobre os ajustes decorrentes da legislação de Preços de Transferência.

3. METODOLOGIA

O trabalho de pesquisa foi executado na empresa Precision Engine Products Ltda., localizada na Rua João Chede 2713 – Cidade Industrial de Curitiba - Curitiba – Paraná,

Os objetivos específicos foram abordados pela técnica de pesquisa documental para o levantamento de dados reais:

- Operações de importação e exportação
- Mercadorias importadas e exportadas
- Tipo e classificação das mercadorias importadas e exportadas
- Registro de inventário
- Tipo e classificação das mercadorias produzidas
- Empréstimos com o exterior

A pesquisa documental foi efetuada em diferentes etapas:

1ª etapa: Coleta e identificação de informações – análise do suporte que a empresa possui para justificar os preços de transferência e os preços efetivamente praticados e ajustados.

2ª etapa: Processamento das informações – análise da consistência das informações e apresentação das possíveis inadequações.

3ª etapa: Revisão documental das informações – identificação dos documentos que suportam os cálculos dos Preços de Transferência e os efetivos preços praticados

com pessoas vinculadas. Avaliação da adequação dos custos das vendas e dos saldos dos estoques.

4ª etapa: Ajustes finais e conclusões – processamento dos ajustes identificados nas etapas anteriores e emissão dos relatórios finais conclusivos.

A pesquisa bibliográfica foi utilizada para embasamento e sustentação legal e fiscal dos métodos utilizados para apuração do Preço de Transferência.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO: O ESTUDO DE “CASO”

4.1. DADOS DA EMPRESA

A Precision Engine Products Ltda. foi constituída no Brasil em 1998 com 100% capital estrangeiro, para atender inicialmente um cliente específico, atua na montagem de componentes para motores – balancins hidráulicos.

A empresa está localizada em Curitiba, capital do Estado do Paraná, na Rua João Chede 2713 – Cidade Industrial de Curitiba.

4.1.1. Negócio / Atividade da empresa Precision Engine Products Ltda

A Precision Engine Products Ltda. atua na montagem de balancins hidráulicos numa linha de montagem altamente automatizada, utiliza tecnologia que permite testes funcional e dimensional em 100% dos produtos fornecidos, controle de qualidade e auditoria final do produto e opera em *Just in Time* com o cliente. Tem uma equipe capacitada e alinhada com os objetivos da empresa que é o de prover produtos de qualidade, no prazo e com preço competitivo. A empresa possui a Certificação ISOTS 16949.

4.1.2. Missão / Política da Qualidade da Empresa Precision Engine Products Ltda

A Política da qualidade da Precision Engine Products Ltda é:

1. Assegurar um ambiente no qual os colaboradores possam aumentar continuamente a habilidade da empresa de atender ou exceder as exigências dos Clientes.

2. Os elementos centrais desse esforço são a melhoria contínua em uma atmosfera de comunicação livre e aberta, a eliminação dos desperdícios e a prevenção efetiva de defeitos através do planejamento, trabalho em equipe e treinamento.

3. Dedicção ao desenvolvimento de produtos e processos utilizando tecnologia e projetos avançados permitirão que a Precision Engine Products Ltda. forneça lucrativamente componentes para motores com qualidade mundial.

4.1.3. Estrutura Organizacional do Grupo Stanadyne

Organograma do Grupo Stanadyne, com destaque para a Filial de Curitiba, empresa onde foi efetuado o estudo de caso.

Na filial de Curitiba devido aos processos semi-automatizados e automatizados, atuam 32 operadores de máquinas, 3 técnicos, 2 engenheiros e 3 administrativos.

As atividades de suporte são efetuadas por empresas terceirizadas e da própria matriz.

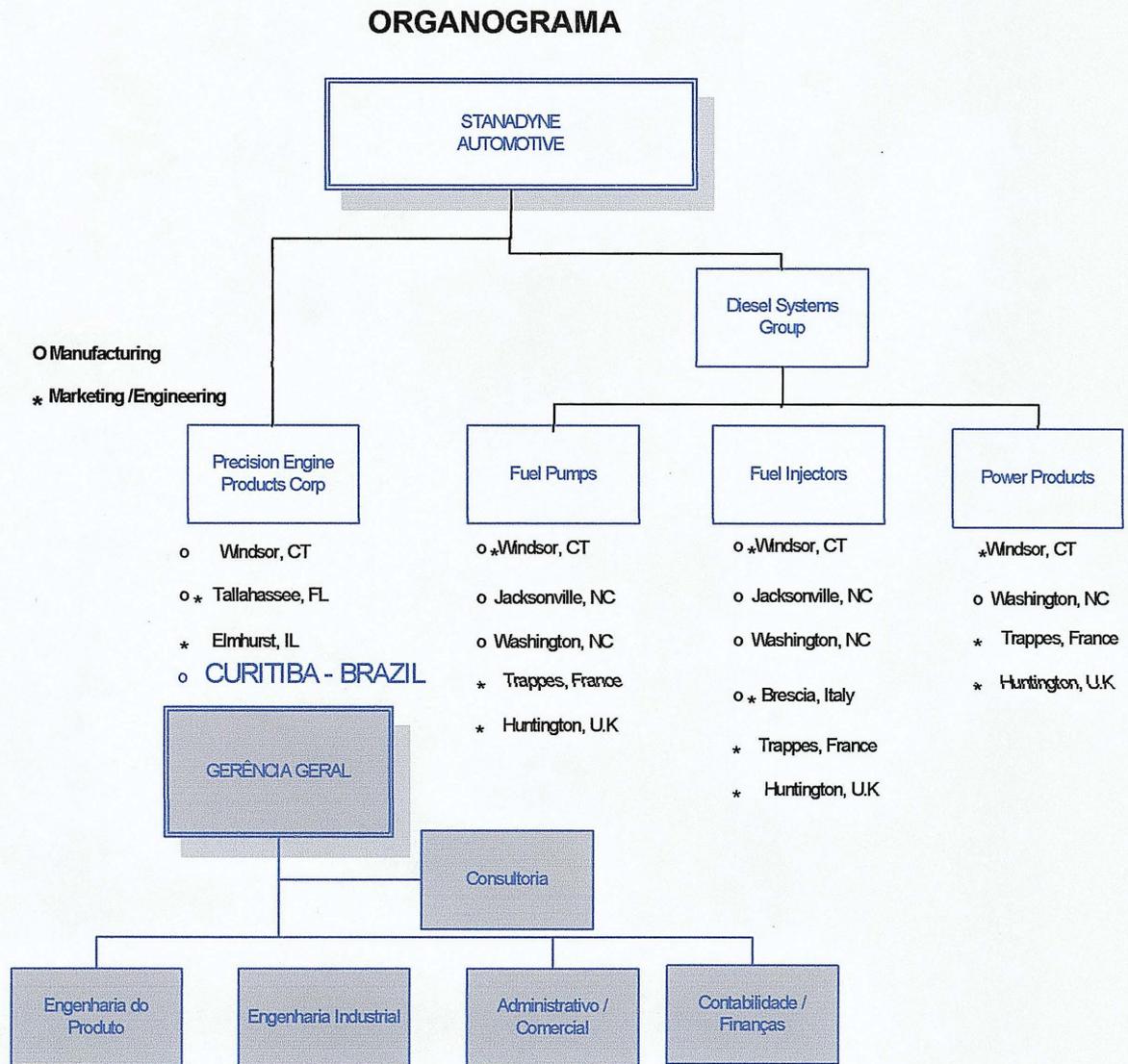


Figura 1: Organograma da empresa Precision Engine Products Ltda.

Fonte: fornecido pela própria empresa.

4.2. PREÇO PARÂMETRO - DEFINIÇÃO

O preço parâmetro é o preço apurado por meio dos métodos de preços de transferência constantes da legislação brasileira que servirá de referência na comparação com o preço que foi efetivamente praticado pela empresa.

Resultando diferença, o contribuinte procederá conforme listado a seguir:

4.2.1. Preço Parâmetro Apurado pelo Método de Exportação

Quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, portanto a diferença que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL.

Até o ano calendário de 2001, deve ser adicionada ao lucro líquido para cálculo do lucro da exploração" (IN SRF nº 32, de 2001, art. 20). "A partir do ano calendário de 2002, a parcela a ser adicionada ao lucro da exploração deverá ser computada no valor das respectivas receitas, incentivadas ou não. (IN SRF nº 243, de 2002, art. 21, parágrafo único).

4.2.2. Preço Parâmetro Apurado pelo Método de Importação

Quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação for inferior ao preço praticado na importação, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou

despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada. Até o ano calendário de 2001, o valor correspondente ao excesso de custo ou despesa, computado nos resultados da empresa, deve ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. (IN SRF nº 32, de 2001, art. 5º, inciso I).

A partir do ano calendário de 2002, de acordo com o previsto no art. 45 da Lei nº 10.637, 2002, e §§ 1º a 4º do art. 5º da IN SRF nº 243, de 2002, nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que seja considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurado na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

- a) conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou
- b) conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso desses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser creditado na conta de ativo

em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados.

Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995. Nesta hipótese, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em sub-conta própria da que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.

As operações abaixo relacionadas estarão sujeitas ao controle de preço de transferência, quando realizadas com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas como vinculadas, inclusive realizadas através de interposta pessoa, ou ainda que não vinculadas, mas residentes ou domiciliadas em país ou dependências consideradas como paraíso fiscal:

- a) as importações de bens, serviços e direitos;
- b) as exportações de bens, serviços e direitos;
- c) os juros pagos ou creditados em operações financeiras, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil;
- d) os juros auferidos em operações financeiras, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil;

4.3. MÉTODO DE APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO

Os métodos de apuração de preços parâmetros são métodos determinados em lei, com o propósito de assegurar que os preços considerados para apurar o lucro real, presumido ou arbitrado, e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido se aproximem, tanto quanto possível, dos preços de mercado.

Cada um dos métodos possui o seu respectivo ajuste, cujo objetivo é permitir a comparação entre os preços pelos quais são vendidos/comprados bens, serviços e direitos idênticos ou similares, mesmo quando negociados em condições diferentes. Assim, o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) autoriza ajustes de preços relacionados, por exemplo, a prazos de pagamento e quantidades negociadas.

4.3.1. Método de Apuração do Preço Parâmetro na importação:

Para apuração do preço parâmetro, a importadora poderá optar pelo método que lhe for mais satisfatório, dentre os a seguir:

- a) Método PIC – Preços Independentes Comparados: trata-se da média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direito, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes. (IN n° 243/02 – Arts. 8° a 11).
- b) Método PRL - Preço de Revenda Menos Lucro: Trata-se da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos, diminuídos:
 - I – Dos descontos incondicionais concedidos;

II – Dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III – Das comissões e corretagens pagas;

IV – De margem de lucro de:

1) 20% na hipótese de revenda de bens (PRL-Revenda); ou

2) 60% na hipótese de bens importados aplicados na produção (PRL-Produção) (IN n° 243/02 – art. 12).

- c) Método CPL - Custo de Produção Mais Lucro: trata-se do custo médio 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% calculada sobre o custo apurado. (IN n° 243/02 – Art.13).

Importação de Matéria Prima: A apuração do preço-parâmetro para comparação com o preço praticado, quando o bem, serviço ou direito for importado para produção de outro bem, serviço ou direito , somente poderá ser efetuada por um dos métodos a seguir:

a) PIC

b) PRL-PRODUÇÃO

c) CPL

(IN n° 243/02 – Art. 4° (§ 1/))

Método Escolhido (Procedimento Uniforme): O método escolhido pela empresa deverá ser aplicado consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período-base de apuração. (IN n° 243/02 – art. 4° (§ 2°)).

Depreciação ou Amortização (Métodos Permitidos): A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos importados, fica limitada ao montante calculado com base no preço-parâmetro, apurado por um dos métodos a seguir:

- a) PIC
- b) B) CPL
- c) (IN n° 243/02 – Art. 4° (§ 3°))

Preço-Parâmetro (custo médio): Para determinação do preço-parâmetro, 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. (IN n° 243/02 – Art. 6°)

Preço Praticado na Importação (taxa de câmbio): O valor expresso em moeda estrangeira, na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos seguintes fatos:

I – Do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens;

II – Do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

(IN n° 321/03 – Art. 1°)

Preço-Parâmetro (margem de divergência): Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço-parâmetro, diverja, em até 5%, para mais ou para menos, do preço praticado na importação.

Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa, seja no cálculo do IRPJ, seja na CSLL. (IN n° 243/02 – Art. 38)

Ajuste do Excesso de Custo (Procedimento Contábil): A empresa, deverá ajustar o excesso de custo, contabilmente, em 31.12, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

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

II – conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso desses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição. (Lei n° 10.637/02 – art.45)

4.3.2. Método de Apuração do Preço Parâmetro na exportação:

As exportações ficam sujeitas a observar preço-parâmetro, quando o preço médio de venda dos bens, serviços e direitos, for inferior a 90%, do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes (*safe harbour*).

O preço médio será obtido pela multiplicação dos preços praticados, pelas quantidades relativas a cada operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se assim o preço médio ponderado. (IN n° 243/02 – Art. 14)

Enquadramento no *SAFE HARBOUR*: Para enquadramento no limite de 90% , somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas, no mercado brasileiro, entre a empresa e estranhos (entre pessoas não vinculadas).

Para efeito de comparação, o preço de venda:

I – no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais, do ICMS, do ISS, da COFINS, e PIS/PASEP, de outros encargos cobrados pelo poder público e do frete e seguro, suportados pela empresa vendedora;

II – nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da exportadora. (IN n° 14 (§ 4°))

Dispensa do Cálculo de Preço-Parâmetro:

a) A empresa que comprovar haver apurado lucro líquido antes da csll e do IRPJ, decorrente das exportações para empresas vinculadas, em VR equivalente a, no mínimo, 5% do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período-base, exclusivamente com documentos relacionados com a própria operação.

b) A empresa, cuja receita líquida das exportações, em qualquer ano-calendário, não exceder a 5% do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

A dispensa acima não implica a aceitação definitiva, a qual poderá ser impugnada, se inadequada, pela SRF. (IN n° 243/02 – Arts. 35 a 37 e IN n° 321 § 3°)

c) Preço Praticado (Possibilidade de Ajuste nos Preços): Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo. (IN n° 243/02 – Arts. 15 a 18).

d) Operações fora do *SAFE HARBOUR*: Verificado que o preço de venda é inferior ao limite de 90% (safe harbour), as exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado pelo método mais satisfatório à empresa, dentre os a seguir:

a) Método PVEx – Preço de Venda nas Exportações: trata-se da media 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 pagamento semelhantes.

Para apuração do PVEx, serão consideradas apenas as vendas para outros clientes não vinculados à empresa no Brasil. (IN nº 243/02 – Art. 23).

b) Método PVA – Preço de Venda por Atacado no país de destino diminuído do lucro: 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 pagamento 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.

São tributos incluídos no preço, o ICMS, ISS, COFINS E PIS/PASEP. (IN nº 243/02 – Art. 24).

c) Método PVV – Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro: 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 pagamento semelhantes, diminuído dos tributos incluídos nos preços, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no varejo. (IN nº 243/02 – Art. 25)

d) Método CAP – Custo de Aquisição ou de Produção mais tributos e lucro: Trata-se da média aritmética 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% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições. (IN nº 243/02 – Art. 26). (IN nº 243/02 – Arts. 19 a 26)

Conquista de novos Mercados (tratamento diferenciado): As exportações para empresa vinculada, com objetivo de conquistar mercado, em outro país, poderão ser efetuadas a preços praticados no Brasil, observando condições fixadas em plano

específico de exportação, previamente aprovado pela Receita Federal (COSIT). (IN n° 243/02 – Art. 30)

Preço-Parâmetro (Margem de Divergência): Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço-parâmetro, diverja, em até 5%, para mais ou para menos, do preço praticado na exportação. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa, seja no cálculo do IRPJ, seja na CSLL. (IN n° 243/02 – Art.38).

Para juros decorrentes de mútuo, não registrado no Banco Central do Brasil: taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

Custo ou preço praticado pela empresa é a média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou ou vendeu um determinado produto, durante o ano-calendário. Deve ser calculado, obrigatoriamente, produto a produto.

Custo ou preço médio calculado, ou preço parâmetro, é a média aritmética ponderada de preços praticados em operações entre empresas independentes coletados e ajustados, conforme método definido em lei, escolhido pelo contribuinte.

Também deve ser calculado, produto a produto.

O Brasil não é país membro da OCDE. Portanto, os métodos a serem aplicados restringem-se àqueles previstos na legislação brasileira.

Os acordos assinados pelo Brasil para evitar a dupla tributação não prevêm a utilização de métodos de preços de transferência.

4.4. REGRAS RELATIVAS A PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES

4.4.1. Comprovação dos Documentos (Documentos de Prova):

Além dos documentos emitidos normalmente pelas empresas, nas operações de compra e venda, a comprovação dos preços poderá ser efetuada, também, com base em:

I – publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a tributação ou para intercâmbio de informações.

II – pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por empresa, os dados coletados e trabalhados. (IN nº 243/02 – Art. 29)

4.4.2. Juros Pagos ou Creditados à Pessoa Vinculada (Limitação):

a) Nos contratos não registrados no BACEN, os juros pagos ou creditados à pessoa vinculada, somente serão dedutíveis, até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referir os juros.

B) Nos contratos registrados no BACEN, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada. (IN nº 243/02 – Art. 27)

4.4.3. Países com Tributação Favorecida (Aplicação *Transfer Price*):

As regras relativas a preços de transferência (importações, exportações e juros), aplicam-se também, às operações efetuadas por PF ou PJ domiciliada no Brasil, com qualquer PF ou PJ, ainda que não vinculada, domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20%. (IN nº 243/02 – Art. 39)

4.5. A NECESSIDADE DA APRESENTAÇÃO DOS CÁLCULOS POR QUALQUER UM DOS MÉTODOS A SER APLICADO

Com a implantação da Lei nº 9.430, de 27-12-96, regulamentada nos seus arts. 18 a 24 e disciplinada pela IN nº 243 de 11-11-02, o controle fiscal e contábil dos preços de transferência se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas

fiscais e evitar a realização de operações com preços artificiais, ou seja, deferente de preços reais de mercado.

Com isto a necessidade de apresentação dos cálculos por qualquer um dos métodos a ser aplicado pela empresa, justifica-se também pelo processo de fiscalização que os fiscais da Receita Federal, iniciaram primeiro nas empresas do setor Farmacêutico e agora nas empresas do setor Automotivo. Vale lembrar também que as informações sobre operações com as empresas vinculadas, interpostas ou mesmo as que estão situadas em países com tributações favorecidas e mesmos paraísos fiscais, devem ser informadas na Declaração de Informações da Pessoa Jurídica.

4.5.1. Apuração e Prazo de Entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ)

As pessoas jurídicas estão obrigadas a apresentar Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) no ano calendário subsequente ao da apuração do imposto. A data para entrega da DIPJ é no último dia útil do mês de junho, do ano subsequente ao término do exercício social (01 de janeiro a 31 de dezembro).

4.5.2. Prazo de Pagamento e Alíquota das Pessoas Jurídicas que Optam pela Apuração do Lucro Real

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro

calculados por estimativa. O imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagos até o último dia útil do mês seguinte. A alíquota do imposto de renda continua em 15% e a do adicional em 10%, mas o pagamento do adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000,00.

O Lucro Real é o resultado (lucro ou prejuízo) do período de apuração antes de computar a provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação (RIR/99).

4.5.3. Demonstração do Lucro Real – Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)

Essa demonstração tem caráter extra-contábil e é efetuada em um livro especial denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Para a apuração do lucro tributável pelo Imposto de Renda, no regime do lucro real, a legislação desse imposto prescreve normas que nem sempre estão em harmonia com os princípios contábeis cuja observância é necessária para a apuração do lucro válido para efeitos comerciais e societários, denominado lucro líquido do exercício.

De conformidade com a lei societária (art. 177 da Lei nº 6.404/76), a escrituração da sociedade deve ser feita com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Métodos ou critérios contábeis diferentes, prescritos pela legislação tributária, devem ser observados em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações contábeis da sociedade.

Para assegurar essa separação entre a escrituração comercial e a fiscal, a lei tributaria (art. 8º do Decreto Lei nº 1.598/77, incorporado nos arts 260, III, e 262 do RIR/99) criou o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Portanto, a finalidade do Lalur é adequar o lucro apurado na escrituração mercantil aos preceitos da legislação tributaria, evitando assim que a apuração de resultados e as demonstrações contábeis exigidas pelas legislações comercial e societária sejam distorcidas em virtude da legislação tributária.

O Lalur é composto por duas partes “A” e “B”, sendo que:

4.5.4. Ajustes na Parte “A” do LALUR

Na parte “A” do Lalur devem ser efetuados:

I – todos os ajustes do lucro líquido apurado na escrituração mercantil, necessários para a determinação do lucro real (adições prescritas e exclusões permitidas pela legislação do Imposto de Renda), a saber (arts. 249 e 250 do RIR/99)

a) Adições:

A legislação do imposto de renda não admite como dedutível algumas despesas, por tanto o objetivo das adições é evitar que seja computada na base de cálculo do tributo uma despesa que afete o lucro líquido.

a.1) de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores, deduzidos contabilmente na apuração do resultado, que não sejam dedutíveis para fins de apuração do lucro real; e

a.2) de resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não computados na apuração do resultado contábil e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, devem ser computados no lucro real (transfer pricing);

b) Exclusões:

O objetivo das exclusões é o de não computar na base de cálculo do imposto, receitas que aumentam o lucro líquido da pessoa jurídica, mas que a legislação do imposto considera como não tributáveis.

b.1) de resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores computados contabilmente na apuração do resultado e que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não são computados no lucro real; e

b.2) de valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do Imposto de Renda e que, pela sua natureza, não tenham sido computados na apuração do resultado;

II – a transcrição da demonstração do lucro real.

4.5.5. Registros na Parte “B” do LALUR

Na parte “B” do LALUR devem ser efetuados:

I – registros de controle dos valores que devam ser computados na apuração do lucro real de períodos futuros e não constem da escrituração mercantil, tais como:

a) prejuízos fiscais a compensar;

b) depreciação acelerada incentivada;

c) lucro inflacionário com tributação diferida;

d) parcela das perdas em operações nos mercados de renda variável que exceder aos ganhos obtidos nesses mercados no período de apuração;

e) ágios e deságios na aquisição de investimentos permanentes (participação em sociedades coligadas ou controladas) avaliados pela equivalência patrimonial, que tenham sido amortizados contabilmente.

II – registros de controle de valores excedentes a serem utilizados no cálculo de incentivos fiscais em períodos de apuração subseqüentes, tais como os dispêndios com Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial e Agropecuário (PDTI/PDTA), observando-se que esses excedentes poderão ser aproveitados até o segundo ano calendário subseqüente ao da realização dos dispêndios (arts. 262. IV, 504, I, e 582 do RIR/99)

III – controles do valor do Imposto de Renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, compensável com o Imposto de Renda devido no Brasil em períodos de apuração subseqüentes àqueles em que os lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na apuração do lucro real, em virtude de, nesse período, a pessoa jurídica do Brasil não ter apurado lucro real positivo (art. 14, § 16, da IN SRF nº 213/2002).

4.6. PROCEDIMENTO PARA PREENCHIMENTO DA DIPJ PARA INFORMAÇÕES DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Conhecidas as informações acima e após o preenchimento do LALUR, estas informações devem ser transcritas para a DIPJ, conforme a seguir:

Figura 2: Formulário DIPJ - Ficha 01 – Dados Cadastrais e do Representante

DIPJ 2004

Declaração Ferramentas Ajuda

99.999.999/0001-91 2003

Cadastro

Ficha 01 - Dados Iniciais

Dados Iniciais - F01

Dados Cadastrais - F0

Dados do Representar

CNPJ: 99.999.999/0001-91 Optante Refis: NÃO

Retificadora: NÃO

Ano-calendário: 2003

Período: 01/01/2003 a 31/12/2003

Forma de Tributação do Lucro: Lucro Real Apuração do IRPJ e da CSLL: Anual

Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral

Apuração de PIS/Pasep e Cofins a Alíquotas Diferenciadas: NÃO

Apuração do PIS/Pasep - Regime Não-Cumulativo

Método de Determinação dos Créditos de PIS/Pasep não-cumulativo

Incidência Não-Cumulativa sobre Receita Total

Incidência Não-Cumulativa sobre Receita Parcial e/ou Receita de Exportação

Com base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados

Com base na Proporção da Receita Bruta Auferida

Apuração e Informações de IPI no Período: NÃO

Administradora de Fundos e Clubes de Investimento: NÃO Ativos no Exterior: NÃO

Operações com Exterior: SIM

Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/Pais com Tributação Favorécida: SIM

Participações no Exterior: NÃO Lucro da Exploração: NÃO

Lucro Inflacionário: NÃO Atividade Rural: NÃO

Para alterar dados desta ficha, selecionar a função **Nova** do menu **Declaração** e informar o CNPJ, o ano-calendário e se a declaração é retificadora ou não.

IRPJ

CSLL

PIS/Pasep - Cofins

Informações

Iniciar

DIPJ 2004

13:19

Com a informação na ficha 01, onde a empresa informa que tem operações com Exterior, a DIPJ abre acesso no menu de informações à opção de Preço de Transferência, as quais devem ser preenchidas através das seguintes fichas:

Figura 3: Formulário DIPJ Ficha 38A – Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada

DIPJ 2004

Declaração Ferramentas Ajuda

99.999.999/0001-91 2003

Cadastro

Ficha 38A - Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada

Discriminação	Valor
ENQUADRADA NOS ARTIGOS 35 OU 36 DA IN SRF Nº 243/2002: <input checked="" type="radio"/> SIM <input type="radio"/> NÃO	
EXPORTAÇÕES/OPERAÇÕES FINANCEIRAS	
BENS	
01. Exportações de Bens para Pessoas Vinculadas	0,00
02. Exportações de Bens para Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
03. Demais Exportações de Bens	0,00
SERVIÇOS	
04. Exportações de Serviços para Pessoas Vinculadas	0,00
05. Exportações de Serviços para Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
06. Demais Exportações de Serviços	0,00
DIREITOS	
07. Exportações de Direitos para Pessoas Vinculadas	0,00
08. Exportações de Direitos para Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
09. Demais Exportações de Direitos	0,00
OPERAÇÕES FINANCEIRAS - RECEITAS AUFERIDAS	
10. Operações Não Registradas no Banco Central - Pessoas Vinculadas	0,00
11. Operações Não Registradas no Banco Central - Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
12. Operações Registradas no Banco Central - Pessoas Vinculadas	0,00
13. Operações Registradas no Banco Central - Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
14. Demais Receitas Auferidas	0,00
IMPORTAÇÕES/OPERAÇÕES FINANCEIRAS	

Windows taskbar: Iniciar, DIPJ 2004, Monografia Final.doc, 13:20

Para o preenchimento das linhas 01 a 31 desta ficha, deve-se consultar no menu de “*instruções de preenchimento*” na própria DIPJ, ou acionando a tecla F1 de ajuda.

A soma das Linhas 01 a 31 da Ficha 38A, deve coincidir com as informações colocadas na Ficha 41.

Figura 7: Formulário DIPJ - Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real

DIPJ 2004

Declaração Ferramentas Ajuda

99.999.999/0001-91 2003

Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real

Discriminação	
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	>> 0,00
ADIÇÕES	
02. Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	>> 0,00
03. Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	>> 0,00
04. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	>> 0,00
05. Lucros Disponibilizados do Exterior	0,00
06. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
07. Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	0,00
08. Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
09. Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
10. Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	=> 0,00
11. Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
12. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
13. Ajustes de Obrigações e Créditos - Variação Cambial Amortizada (Lei nº 10.305/2001, art. 2º)	0,00
14. Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	0,00
15. Participações Não Dedutíveis	0,00
16. Lucro Inflacionário Realizado	>> 0,00
17. Depreciação Acelerada Incentivada - Reversão	0,00
18. Perdas Incorridas no Mercado de Renda Variável no Período de Apuração, exceto Day-Trade	0,00
19. Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração	0,00
20. Realização de Reserva de Reavaliação	0,00
21. Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa	0,00
22. Resultados Negativos com Altos Cooperativos	0,00
23. Outras Adições	0,00
24. SOMA DAS ADIÇÕES	= 0,00
EXCLUSÕES	

CSLL

PIS/Pasep - Cofins

Informações

Iniciar

DIPJ 2004

Monografia Final.doc...

13:32

Figura 8: Formulário DIPJ - Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DIPJ 2004

Declaração Ferramentas Ajuda

99.999.999/0001-91 2003

Cadastro
Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Discriminação		
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL		
01. Lucro Líquido antes da CSLL	>>	0,00
ADIÇÕES		
02. Provisões Não Dedutíveis		0,00
03. Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)		0,00
04. Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa		0,00
05. Lucros Disponibilizados no Exterior	>>	0,00
06. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	>>	0,00
07. Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	>>	0,00
08. Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	>>	0,00
09. Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	>>	0,00
10. Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	>>	0,00
11. Perdas em Operações Realizadas no Exterior	>>	0,00
12. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio	>>	0,00
13. Ajustes de Obrigações e Créditos - Variação Cambial Amortizada (Lei nº 10.305/2001, art. 2º)	>>	0,00
14. Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	>>	0,00
15. Realização de Reserva de Reavaliação	>>	0,00
16. Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão e Baixa de Bens - Diferença de Correção Monetária - If		0,00
17. Ajuste Negativo a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002, art. 35, § 1º)		0,00
18. Outras Adições		0,00
19. SOMA DAS ADIÇÕES	=	0,00
EXCLUSÕES		
20. (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	>>	0,00
21. (-) Lucros e Dividendos Derivados de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição	>>	0,00
22. (-) Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	>>	0,00
23. (-) Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa		0,00

13:30

As Fichas 09 e 17 são para a transcrição do cálculo das adições e exclusão para se obter a base para o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

4.7. CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PELO MÉTODO PRL (60%)

Como já apresentado acima, o método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL 60%), onde os preços de bens, serviços ou direitos importados, que forem aplicados à produção. Nesta hipótese, o preço parâmetro será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de 60%.

Na maioria das empresas o Preço de Revenda Menos Lucro 20% (PRL), é aplicado somente para as situações de bens e direitos em operações de venda a varejo e no atacado do mesmo bem importado, as empresas que não são a ela vinculadas.

Normalmente, os fornecedores das montadoras, que se instalaram em Curitiba e na sua Região Metropolitana, importavam os produtos somente para revenda, ou seja, para atender aos pedidos das montadoras, durante o período de implantação das linhas de produção em suas empresas.

Após o início da produção, estas empresas iniciaram um processo de compra de matéria prima das suas matrizes no exterior, onde cada empresa, como é normal, tem sua própria política de formação de preços, mas em alguns casos, o preço normalmente é definido pela própria montadora, tendo o fornecedor que se adequar com preços pré-determinados, mas também uma das principais causas desta imposição de preços, é em decorrência da matriz do fornecedor, ter um acordo de exclusividade com outras fabricas da montadora em outros países.

Talvez este motivo possa ser uma das explicações que a Receita Federal, considera que um componente importado, onde componha um produto final e não

tenha o seu preço de venda aberto, deve-se defini-lo através de sua participação na estrutura do produto, ou seja, se o componente importado representa 10% na composição final, então entende-se também que este componente tem 10% do valor final do produto vendido.

Dados (valores alterados por solicitação da empresa)

A empresa adquiriu no período de 2003, de empresas vinculadas domiciliadas no exterior a quantia de 1.000 unidades do produto Componentes do Conjunto Balancim a saber:

- a) Em 22/01/2003 adquiriu da empresa vinculada, a quantia de 400 unidades pelo valor de US\$ 700.000,00 (setecentos mil dólares) ao valor FOB;
- b) Em 14/08/2003 adquiriu da mesma empresa, a quantia de 600 unidades pelo valor de US\$ 937.500,00 (novecentos e trinta e sete mil e quinhentos dólares) ao valor FOB;
- c) a taxa de câmbio no dia 20/01/2003 é de R\$ 3,00 (três reais);
- d) a taxa de câmbio no dia 12/08/2003 é de R\$ 3,20 (três reais e vinte centavos);
- e) O valor do custo de frete e seguro é de R\$ 100.000,00 na importação em 22/01/03;
- f) O valor do custo de frete e seguro é de R\$ 120.000,00 na importação em 14/08/03;
- g) O imposto de importação é de R\$ 42.000,00 na importação em 22/01/03;
- h) O imposto de importação é de R\$ 60.000,00 na importação em 14/08/03;
- i) O Custo total unitário do produto fabricado final é de R\$ 7.745,72;

j) Impostos incidentes sobre o preço de venda é de 9,25% para PIS e COFINS e de 12% para ICMS;

k) Não há descontos incondicionais;

l) Também não se aplica neste caso comissão sobre vendas, porque a empresa tem um departamento comercial;

m) A empresa efetuou durante o ano de 2004, vendas para empresas não vinculadas, sendo para o cliente A um total de 600 unidades no valor de R\$ 9.000.000,00 e de 400 unidades para o cliente B no valor de R\$ 6.000.000,00

I Preço Praticado

Tabela 1: Relação de Compras dos componentes do conjunto balancim

Produto : Componentes Conjunto balancim– Compra						
Data	Valor de Aquisição	Frete e Seguro	Imposto de Importação	(=) Custo Total	Quantidade em Unidades	Preço Unitário Médio Ponderado
22/01/03	2.100.000,	100.000,	42.000,	2.242.000,	400	5.605,00
14/08/03	3.000.000,	120.000,	60.000,	3.180.000,	600	5.300,00
Totais	5.100.000,	220.000,	102.000,	5.422.000,	1.000	5.422,00

II – Preço Parâmetro

Tabela 2: Relação de Vendas do Balancim montado

Produto : Balancim montado – Venda			
Cliente	Valor da Venda	Quantidade	Preço Médio das Vendas
A	9.000.000,00	600	15.000,00
B	6.000.000,00	400	15.000,00
Totais	15.000.000,00	1.000	15.000,00

(*) Cálculo do percentual de participação do bem:

$$\text{Participação do Bem} = \frac{\text{Custo do Produto Importado}}{\text{Custo do Produto Final}} \times 100 = \frac{5.422,00}{7.745,72} \times 100 = 70\%$$

Tabela 3: Cálculo do Preço Parâmetro

	Média Aritmética dos Preços de Venda do Produto	15.000,00
	(-) PIS e COFINS sobre Vendas = 9,25%	(1.387,50)
	(-) ICMS sobre as Vendas = 12%	(1.800,00)
A	(=) Preço Líquido de Venda	11.812,50
B	(x) Participação do Bem no Produto	70%
C	(=) Participação do Bem	8.268,75
D	(x) Margem de Lucro = 60%	(4.961,25)
E	(=) Preço Parâmetro (C-D)	3.307,50

Nota: Neste caso não se aplica a margem de divergência, porque mesmo com a variação de 5% para mais, o valor de Preço de Parâmetro fica menor que o Preço Praticado.

III Valor do Ajuste:**Tabela 4: Apuração do Valor do Ajuste na DIPJ**

Custo Total das Importações – Preço Praticado	5.422,00
Preço Parâmetro	(3.307,50)
Valor do Ajuste – Unitário	2.114,50
Quantidade Vendida (peças)	1.000
Valor Total do Ajuste no Final do Ano	2.114.500,00

IV Preenchimento na DIPJ o Ajuste do Preço de Transferência

Figura 9: Formulário DIPJ Ficha 38A preenchido – Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada

DIPJ 2004

Declaração Ferramentas Ajuda

99.999.999/0001-91 2003

Ficha 38A - Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada

Discriminação	Valor
PJ ENQUADRADA NOS ARTIGOS 35 OU 36 DA IN SRF Nº 243/2002: <input checked="" type="radio"/> SIM <input type="radio"/> NÃO	
BENS	
15.Importações de Bens de Pessoas Vinculadas	5.422.000,00
16.Importações de Bens de Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
17.Demais Importações de Bens	0,00
SERVIÇOS	
18.Importações de Serviços de Pessoas Vinculadas	0,00
19.Importações de Serviços de Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
20.Demais Importações de Serviços	0,00
DIREITOS	
21.Importações de Direitos de Pessoas Vinculadas	0,00
22.Importações de Direitos de Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
23.Demais Importações de Direitos	0,00
OPERAÇÕES FINANCEIRAS - JUROS PAGOS OU CREDITADOS	
24.Operações Não Registradas no Banco Central - Pessoas Vinculadas	0,00
25.Operações Não Registradas no Banco Central - Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
26.Operações Registradas no Banco Central - Pessoas Vinculadas	0,00
27.Operações Registradas no Banco Central - Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida	0,00
28.Demais Encargos Incorridos	0,00
OUTRAS INFORMAÇÕES	
29.Comissões e Corretagens Incorridas na Importação de Mercadorias	0,00

Cadastro
 IRPJ
 CSLL
 PIS/Pasep - Cofins
 Informações
 Preços de Transferência
 Operações com E:
 Operações com E:
 Exportações
 Exportações -
 Contratantes c
 Importações
 Importações -
 Contratantes c
 Informações Gerais

Iniciar | DIPJ 2004 | Monografia Final.doc... | 21:15

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso respondeu à pergunta formulada quando da definição do tema abordado, o Impacto da tributação sobre o preço de transferência. Neste estudo foi utilizado o método de cálculo do PRL (60%), o qual resultou um ajuste final do Imposto de Renda.

De fato, a maioria das empresas, está adotando o PRL 60% (preço de revenda menos lucro), ou seja, calculando os valores praticados (importados) com os valores parâmetros (venda), onde sobre o valor líquido da venda é aplicado um redutor de 60%. Este percentual é extremamente impraticável pelas empresas, mas por falta de documentos para utilização de outros métodos, os quais são comparativos e dependem principalmente de informações da Matriz domiciliada no exterior (no caso de utilização do método PIC), as empresas acabam oferecendo para o fisco um valor a adicionar para o Imposto de Renda e Contribuição Social, muito elevado.

Mas o que é o PIC (preços independente praticados); no art. 8º da IN nº 243, de 11 de Novembro de 2002 nos traz a seguinte determinação.

IN nº 243, de 11 de Novembro de 2002.

Art. 8º. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo PIC, definido como 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, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I – vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoa jurídica não vinculadas, residentes ou não residentes;

- II – adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
- III – em operações de compra e venda praticada entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Com este trabalho, espera-se dar uma contribuição à diretoria da Precision, demonstrando o impacto (ajuste adicional no Imposto de Renda e contribuição Social) calculados pelo Método PRL inicialmente proposto; e diante do resultado desfavorável à empresa deste método para o cálculo do Transfer Pricing, apresentação da eficácia do outro método - método PIC, cuja confrontação das faturas comerciais dos preços praticados pela Matriz no exterior para uma empresa não vinculada, apresentou uma diferença a maior, porém dentro da margem de divergência definida pela Secretaria da Receita Federal, conforme (MATOS, 1999, p122):

A secretaria da Receita Federal, provavelmente raciocinando em termos das dificuldades e complexidade dos cálculos que serão necessários para apuração e obtenção dos preços médios das exportações e importações, bem como dos Preços de Transferência para fins de compração de cada bem, serviço ou direito, determinou uma margem de divergência, ou seja, uma margem de diferença, um intervalo ou uma variação aceitável. Assim, a Secretaria da Receita Federal definiu essa margem de divergência de 5%, para mais ou para menos, entre o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro de apuração do Preço de Transferência, e os preços constantes dos documentos de importação ou exportação, dentro da qual nenhum ajuste será exigido da empresa, seja no lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

portanto, a empresa está dentro das normas do Transfer Pricing, não necessitando efetuar o ajuste resultante do cálculo pelo método PRL (60%).

É de suma importância ressaltar que a inadequada definição do Preço de Transferência pode resultar em dupla tributação, uma no Brasil e outra no exterior, ou mesmo em duplicidade no Brasil da parcela correspondente aos ajustes adicionais.

A Lei 9.430/96 determina que as médias de preços ou custos devem ser apuradas no período-base de apuração do imposto de renda e corresponder a todo o período, porém para fins de controle dos efeitos tributários, para apuração adequada dos resultados e para avaliação da possibilidade e necessidade realização do planejamento tributário é sugerido a apuração dos efeitos do Transfer Pricing mensalmente. Um adequado acompanhamento desta apuração e uma boa administração tributária poderão evitar perdas com pagamentos desnecessários de tributos e resultar em grandes economias tributárias.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Apostila do seminário especial. DIPJ Transfer Pricing. **como apurar e preencher**. instrutor J. Miguel Silva. realizado em Curitiba-PR – 2004.

Artigo: **Lucro por Decreto**. Revista Exame de 25 de junho de 2003 página 17 – Key Marcos Tanaami.

Boletim 47. **Preços de transferência na importação de bens, serviços e direitos**, IOB Thomson, novembro de 2003.

Boletim 48. **Preços de transferência na exportação de bens, serviços e direitos**, IOB Thomson, novembro de 2003

BRASILIA. Lei 9430 27/11/96. Ajuste Tributário. Diário Oficial da União: 30/12/96

DENIS, H. **História do Pensamento Econômico**. Lisboa: Livros Horizontes, 1993, 7ª edição

DOSI, G. et al. (Eds.) **Technical change and economic theory**. London: Pinter Publishers, 1988.

GARCIA JR, Armando Álvares. **Tributação no Comércio Internacional**. Aduaneiras, 2000, 145p

GONÇALVES, Antonio Carlos Porto. **Economia Aplicada (5ª EDIÇÃO)** Ed. FGV, 156 p, 2005

HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação prática**. 28º ed., São Paulo: Atlas 2003.

IN SRF nº 188/02, de 06 de agosto de 2002

IN SRF nº 243/02, de 11 de Novembro de 2002

IN SRF nº 321/03, de 14 de Abril de 2003

IN SRF nº 382/03, de 30 de Dezembro de 2003

KATZ J. **Technology generation in Latin American manufacturing industries**.

London: The Macmillan Press Ltd, 1987.

LEI 10.637/02 (Art. 45)

LEI 9.430/96 (Arts. 18 a 24)

LEI 9.959/00 (Art 2º)

MATOS, Fernando. **Preços de Transferência no Brasil – Interpretação e Prática da Legislação**. Atlas, 1999, 176p

MICHALET, Charles Albert. **O que é a globalização?** Tradução: Salvador Machado Cordaro Editora Paz e Terra Edicao 1984

MILL, Stuart. **Princípios de economia política**, Editora: Gradiva
Ano de Publicação da 1ª Edição: 1848
Local de Publicação: Lisboa. Ano de Publicação da Edição Corrente: 2005

MYTELKA, L. **Proposição de um banco de fomento a sistemas produtivos locais (cluster bank)**. In: Lastres, H. M. M. et al. (Coords.) Interagir para competir: promoção de arranjos produtivos e inovativos no Brasil. Brasília: Sebrae, 2002.

NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 9º ed., ampl., ver., e atual, São Paulo : Frases Editora, 1999

PORTER, M., **Estratégia Competitiva-Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**, Editora Campus, Lda., trad. 1986.

RODRIGUES, Agostinho Inácio, SILVA, J. Miguel, LALUR. **guia prático de escrituração do livro de apuração do lucro real**. 2º ed., São Paulo: Miguel Silva Publicações 2004.

TIGRE, P. B. **Inovação e Teorias da Firma em Três Paradigmas**, Revista de Economia Contemporânea, n.3, Instituto de Economia, UFRJ. 1998

INTERNET

Artigo: pesquisa Transfer Pricing 2003 Global Survey. [http:// www.ey.com/global](http://www.ey.com/global)
22:00hs / 13/08/05.

International Tax Review. International updates. Brazil. September 2004
<http://www.internationaltaxreview.com>. **20:00hs /10/09/04**

Transfer Pricing Global 2005-2006 Surveys [HTTP//WWW.EY.COM.BR](http://WWW.EY.COM.BR) 9/3/06 15:40

<http://www.receita.fazenda.gov.br>—**Legislações. Decretos Leis. Instruções Normativas e DIPJ**

Receita Federal. Preço de Transferência. [http:// www.receita.fazenda.gov.br /DIPJ2004/PerResp2004/pr802a863.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/DIPJ2004/PerResp2004/pr802a863.htm), **15:00hs 10/09/04**

7. ANEXOS

7.1. ANEXO I – INSTRUÇÕES NORMATIVAS

7.1.1. IN 16, de 16 de fevereiro de 1996, arts. 2º e 8º.

Art. 2º Na apuração do valor aduaneiro, qualquer que seja a condição de entrega da mercadoria negociada entre o importador e o exportador, bem como o método de valoração utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte da mercadoria até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações indicadas nos incisos anteriores.

§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

Art. 8º Na apuração do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:

I - os seguintes elementos, na medida que sejam de responsabilidade do importador e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria:

- a. comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;
- b. o custo de recipientes e embalagens consideradas, para fins aduaneiros, integradas à mercadoria; e
- c. o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e materiais;

II - os *royalties* e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, na medida que o comprador deva pagá-los, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

III - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

§ 1º O valor total efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição de venda da mercadoria objeto de valoração, pelo importador ao fornecedor, ou pelo importador a um terceiro para satisfazer uma obrigação do fornecedor.

§ 2º Para os efeitos deste artigo:

I - entende-se por comissão de compra a remuneração paga ou a pagar pelo importador a seu agente pelos serviços que este presta ao representá-lo, no exterior, na compra da mercadoria objeto de valoração;

II - não se considera agente de compra o intermediário que atua por conta própria ou que detém o direito de propriedade sobre a mercadoria;

III - quando se tratar de agente vinculado ao fornecedor ou a uma pessoa a este vinculada, em que pese a existência de um contrato de comissão mercantil, somente será considerada comissão de compra a remuneração recebida pelo agente que atue efetivamente por conta do importador, devidamente comprovado, e não pela do fornecedor ou mesmo por sua própria conta.

7.1.2. IN 32, de 30 de março de 2001 – arts. 5º

Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição:

I - se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados;

II - se inferior, nenhum ajuste, com efeito tributário, poderá ser efetuado.

7.1.3. IN 243, de 11 de novembro de 2002

DOU de 13.11.2002

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
Alterada pela IN SRF nº 321, de 14 de abril de 2003.

O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, nos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, no art. 46 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, e na Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 1997, resolve:

Art. 1º Para efeito da legislação do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a dedutibilidade de custos de bens, serviços e direitos importados e o reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, será efetuada de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

§ 1º Nesta Instrução Normativa, o termo "residente" será aplicado em relação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil e o termo "não-residente" a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

§ 2º As disposições relativas ao tratamento tributário nas operações praticadas por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, aplicam-se, no que couberem, às operações praticadas por pessoa física residente no Brasil com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Pessoas Vinculadas

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

§ 1º Para efeito do inciso V, considera-se que a empresa domiciliada no Brasil e a domiciliada no exterior estão sob controle:

I - societário comum, quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócio em cada uma das referidas empresas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores;

II - administrativo comum, quando:

a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;

c) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

§ 2º Na hipótese do inciso VII, as empresas serão consideradas vinculadas somente durante o período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação.

§ 3º Para efeito do inciso VIII, considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da empresa domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei nº 9.278, de 10 de maio de 1996.

§ 4º Nas hipóteses dos incisos IX e X:

I - a vinculação somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade;

II - será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;

III - a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

§ 5º Aplicam-se, também, as normas sobre preço de transferência às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à empresa brasileira.

§ 6º A existência de vinculação, na forma deste artigo, com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, relativamente às operações de compra e venda efetuadas durante o ano-calendário, será comunicada à Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Custos dos Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior

Art. 3º Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13.

Normas Comuns aos Custos na Importação

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação, exaustão ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, vedada a utilização do método de que trata o art. 12, se não houver revenda.

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

Art. 5º Após apurados por um dos métodos de importação, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição.

§ 1º Se o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados, o valor resultante do excesso de custo, despesas ou encargos, considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido e a crédito de:

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

II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

§ 2º No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser contabilizado conforme o disposto no inciso II do § 1º. Na hipótese de valores ainda não baixados, o excesso de preço de aquisição na importação será creditado diretamente na conta de ativo, em contrapartida à conta de resultados acumulados a que se refere o § 1º.

§ 3º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 23 de dezembro de 1995.

§ 4º Na hipótese do § 3º, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria da que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.

§ 5º Se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado.

Art. 6º Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa.

Parágrafo único. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame.

Art. 7º O valor expresso em moeda estrangeira, na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, para a data:

I - do desembaraço aduaneiro, no caso de bens;

II - do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (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, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.

Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro.

§ 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa fornecedora, quando comprovada a sua aplicação, consistentemente, em relação a todas as vendas a prazo.

§ 3º Na hipótese do § 2º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

§ 5º Para efeito de ajuste decorrente das garantias a que se refere o inciso III do § 1º, o valor integrante do preço, a esse título, não poderá exceder o resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens,

serviços ou direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período.

§ 6º Na hipótese do § 5º, se o bem, serviço ou direito não houver, ainda, sido vendido no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país.

§ 7º Nos ajustes em virtude do disposto nos incisos IV e V do § 1º, o preço do bem, serviço ou direito adquirido de uma empresa vinculada, domiciliada no exterior, que suporte o ônus da promoção do bem, serviço ou direito no Brasil, poderá exceder o de outra que não suporte o mesmo ônus, até o montante despendido, por unidade do produto, pela empresa exportadora, com a referida obrigação.

§ 8º Para efeito do § 7º, no caso de propaganda e publicidade que tenha por finalidade a promoção:

I - do nome ou da marca da empresa, os gastos serão rateados para todos os bens, serviços ou direitos vendidos no Brasil, proporcionalizados em função das quantidades e respectivos valores de cada tipo de bem, serviço ou direito;

II - de um produto, o rateio será em função das quantidades deste.

§ 9º Quando forem utilizados dados de uma empresa adquirente que houver suportado os encargos de intermediação na compra do bem, serviço ou direito, cujo preço for parâmetro para comparação com o praticado na operação de compra efetuada com uma empresa vinculada, não sujeita a referido encargo, o preço do bem, serviço ou direito desta poderá exceder o daquela, até o montante correspondente a esse encargo.

§ 10. Para efeito de comparação, os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.

Art. 10. No caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no art. 9º, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

Art. 11. Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação.

§ 1º Nos ajustes em virtude de variação cambial, os preços a serem utilizados como parâmetros para comparação, quando decorrentes de operações efetuadas em países cuja moeda não tenha cotação em moeda nacional, serão, inicialmente, convertidos em dólares americanos e, depois, para reais, tomando-se por base as respectivas taxas de câmbio praticadas na data de cada operação.

§ 2º Na hipótese desse artigo, serão consideradas, também, as variações acidentais de preços de commodities, quando comprovadas mediante apresentação de cotações de bolsa, de âmbito nacional ou internacional, verificadas durante o período.

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)

Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio 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 vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º Na apuração de preço por esse método serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 4º, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refira a margem de lucro de distribuidor atacadista.

§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.

§ 3º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 5º Na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquirido pela empresa no Brasil, os custos referidos no § 4º, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil.

§ 6º No caso de utilização de produto similar, para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.

§ 7º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas cobrados no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil.

Receitas Oriundas de Exportações para o Exterior

Art. 14. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada, ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§ 1º O preço médio a que se refere o caput deste artigo será obtido pela multiplicação dos preços praticados, pelas quantidades relativas a cada operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o preço médio ponderado.

§ 2º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o caput será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

§ 3º Para efeito do disposto neste artigo, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas, no mercado brasileiro, entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 4º Para efeito de comparação, o preço de venda:

I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, das contribuições Cofins e PIS/Pasep, de outros encargos cobrados pelo Poder Público, do frete e do seguro, suportados pela empresa vendedora;

II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

Normas Comuns às Receitas de Exportações

Art. 15. Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços ou direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade, observado o disposto nos §§ 7º e 8º do art. 9º;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro;

IX - riscos de crédito.

§ 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação de forma consistente para todas as vendas a prazo.

§ 3º Na hipótese do § 2º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos, pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documento da emissão da empresa vendedora, que demonstre praticar preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

§ 5º Para efeito de ajuste decorrente das garantias a que se refere o inciso III do § 1º, o valor integrante do preço, a esse título, não poderá exceder o resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos em uso, no mercado nacional, durante o mesmo período.

§ 6º Na hipótese do § 5º, se o bem, serviço ou direito não houver, ainda, sido vendido no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país.

§ 7º Nos ajustes em virtude do disposto nos incisos IV e V do § 1º, o preço do bem, serviço ou direito vendido a uma empresa que suporte o ônus dos referidos dispêndios,

para ser comparado com o de outra que não suporte o mesmo ônus, será escoimado do montante dispendido, por unidade do produto, relativamente a referido dispêndio.

§ 8º Aplica-se a norma do § 7º relativamente aos encargos de intermediação, incidentes na venda do bem, serviço ou direito.

§ 9º Os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.

§ 10. Para efeito do inciso IX do § 1º, os ajustes por riscos de crédito serão:

I - admitidos exclusivamente em relação às operações praticadas entre comprador e vendedor domiciliados no Brasil;

II - efetuados com base no percentual resultante da comparação dos totais de perdas e de créditos relativos ao ano-calendário anterior.

Art. 16. O preço médio praticado na exportação e o preço parâmetro serão obtidos pela multiplicação dos preços pelas quantidades relativas a cada operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o preço médio ponderado.

Art. 17. No caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no art. 16, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

Art. 18. Não sendo possível identificar operações de venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio da moeda de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, serão consideradas, também, as variações acidentais de preços de commodities, quando comprovadas mediante apresentação de cotações de bolsa, de âmbito nacional ou internacional, verificadas durante o período.

Art. 19. Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata o art. 14, com os ajustes referidos nos arts. 15 a 18, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos métodos de que trata os arts. 23 a 26.

§ 1º Para efeito de aplicação dos métodos referidos neste artigo, as médias aritméticas ponderadas serão calculadas em relação ao período de apuração, exceto se a empresa estiver utilizando dados de outros períodos, caso em que as médias serão referidas ao respectivo período.

§ 2º Na hipótese do § 1º, os preços apurados em moeda estrangeira serão ajustados em virtude de eventuais variações nas taxas de câmbio da moeda de referência, ocorridas entre as datas das operações.

Art. 20. Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, observado o disposto no parágrafo único deste artigo, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

Parágrafo único. Se o valor apurado segundo esses métodos for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os referidos documentos.

Art. 21. A parcela das receitas, apurada segundo o disposto nesta Instrução Normativa, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, bem assim ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado.

Parágrafo único. No cálculo do lucro da exploração, a parcela a ser adicionada deverá ser computada no valor das respectivas receitas, incentivadas ou não.

Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

I - de embarque, no caso de bens;

II- da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

§ 1º A data da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito é a data do auferimento da receita, assim considerada o momento em que, nascido o direito à sua percepção, a receita deva ser contabilizada em observância ao regime de competência.

§ 2º Na hipótese em que o contribuinte seja optante pelo lucro presumido, com base no regime de caixa, considerar-se-á auferida a receita segundo o regime de competência.

Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)

Art. 23. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx), definido como a média aritmética ponderada 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 mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.

§ 1º Para efeito deste método, serão consideradas apenas as vendas para outros clientes não vinculados à empresa no Brasil.

§ 2º Aplicam-se aos preços a serem utilizados como parâmetro, por este método, os ajustes a que se referem os arts. 15 a 18.

Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA)

Art. 24. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (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, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

§ 1º Consideram-se tributos incluídos no preço, aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições Cofins e PIS/Pasep.

§ 2º A margem de lucro a que se refere este artigo será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado.

§ 3º Aplicam-se aos preços a serem utilizados como parâmetro, por este método, os ajustes a que se referem os arts. 15 a 18.

Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV)

Art. 25. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (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 trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.

Parágrafo único. Aplicam-se, neste caso, as normas contidas nos §§ 1º e 2º do art. 24 e os ajustes a que se referem os arts. 15 a 18.

Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP)

Art. 26. A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (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 quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

§ 1º Integram o custo de aquisição, os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente, relativamente aos bens, serviços e direitos exportados.

§ 2º Será excluída dos custos de aquisição e de produção a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, correspondente aos bens exportados.

§ 3º A margem de lucro de que trata este artigo será aplicada sobre o valor que restar após excluída a parcela do crédito presumido a que se refere o § 2º.

§ 4º O preço determinado por este método, relativamente às exportações diretas efetuadas pela própria empresa produtora, poderá ser considerado parâmetro para o preço praticado nas exportações efetuadas pela empresa, por intermédio de empresa comercial exportadora, não devendo ser considerado o novo acréscimo a título de margem de lucro da empresa comercial exportadora.

Juros

Art. 27. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato, e

convertidos em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do § 2º serão adicionados ao lucro real, presumido ou arbitrado e à base de cálculo da CSLL.

§ 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

§ 5º Nos pagamentos de juros em que a pessoa física ou jurídica remetente assumo o ônus do imposto, o valor deste não será considerado para efeito do limite de dedutibilidade.

§ 6º. O cálculo dos juros a que se refere o artigo poderá ser efetuado por contrato ou conjunto de operações financeiras com datas, taxas e prazos idênticos.

§ 7º Para efeito deste artigo, são consideradas operações financeiras aquelas decorrentes de contratos, inclusive os de aplicação de recursos e os de capitalização de linha de crédito, celebrados com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não registrados no Banco Central do Brasil, cuja remessa ou ingresso de principal tenha sido conduzido em moeda estrangeira ou por meio de transferência internacional em moeda nacional.

§ 8º Para efeito dos limites a que se referem o caput deste artigo e o § 1º deverá ser utilizada a taxa Libor vigente na data do termo inicial do contrato, devendo ser alterada a cada 183 dias, até a data do termo final do cálculo dos juros.

Disposições Gerais

Conceito de Similaridade

Art. 28. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

- I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;
- II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;
- III - tiverem especificações equivalentes.

Elementos Complementares de Prova

Art. 29. Além dos documentos emitidos normalmente pelas empresas, nas operações de compra e venda, a comprovação dos preços a que se refere esta Instrução Normativa poderá ser efetuada, também, com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de critérios de avaliação internacionalmente aceitos e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Consideram-se adequadas a surtir efeito probatório as publicações de preços decorrentes:

I - de cotações de bolsas de valores de âmbito nacional;

II - de cotações de bolsas reconhecidas internacionalmente, a exemplo da de Londres, na Inglaterra, e da de Chicago, nos Estados Unidos da América;

III - pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais, a exemplo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Organização Mundial de Comércio (OMC).

§ 3º No caso de pesquisa relativa a período diferente daquele a que se referir o preço praticado pela empresa, o valor determinado será ajustado em função de eventual variação na taxa de câmbio da moeda de referência, ocorrida entre os dois períodos.

§ 4º As publicações técnicas, pesquisas e relatórios a que se referem este artigo poderão ser desqualificados por ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Conquista de Novos Mercados

Art. 30. As exportações para empresa vinculada, com o objetivo de conquistar mercado, em outro país, para os bens, serviços ou direitos de produção no território brasileiro, poderão ser efetuadas a preços médios inferiores a noventa por cento dos preços médios praticados no Brasil, independentemente de arbitramento das respectivas receitas, desde que:

I - os bens, serviços ou direitos, objeto da exportação, não tenham sido comercializados no país de destino, pela própria empresa exportadora ou por qualquer outra a ela vinculada, localizada em qualquer parte do mundo;

II - os bens, serviços ou direitos sejam revendidos aos consumidores, por preço inferior ao de qualquer bem, serviço ou direito, idêntico ou similar, comercializado no país de destino;

III - efetuadas com observância das condições fixadas em plano específico de exportação, previamente aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da SRF;

IV - fique demonstrado, no plano de exportação, que a empresa vinculada, domiciliada no país de destino, não terá lucro com as operações e, se houver previsão de prejuízos para a empresa no Brasil, em virtude do preço a ser praticado, o prazo previsto para sua recuperação.

§ 1º Para efeito de comparação, aplicam-se aos preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, a que se refere o inciso II, as normas de ajuste estabelecidas nos arts. 15 a 18.

§ 2º O plano de exportação a que se refere este artigo deverá conter:

I - a denominação da empresa vinculada, encarregada da distribuição dos bens, serviços ou direitos, no país de destino, com o respectivo endereço;

II - a quantidade de cada bem, serviço ou direito a ser exportado com a finalidade de conquista de mercado;

III - as formas de distribuição no mercado de destino;

IV - as empresas locais por meio das quais será efetuada a distribuição;

V - a margem, em percentuais, contratada com as distribuidoras;

VI - o período em que será executado o plano, com as respectivas datas de início e término;

VII - a previsão dos gastos com a promoção, no país de destino, dos bens, serviços ou direitos a serem exportados.

§ 3º Somente serão aprovados planos com prazo de execução igual ou inferior a doze meses.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica quando os bens, serviços ou direitos, a serem exportados, tiverem por destino país com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39.

Operações Atípicas

Art. 31. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

Alteração de Percentuais

Art. 32. Os percentuais de que tratam os arts. 12, 13, 14, 24, 25 e 26 poderão ser alterados por determinação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º As alterações de percentuais a que se refere este artigo serão efetuadas em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou em atendimento a solicitação de entidade de classe representativa de setor da economia, em relação aos bens, serviços ou direitos objeto de operações por parte das empresas representadas, ou, ainda, em atendimento a solicitação da própria empresa interessada.

§ 2º Aos pedidos de alteração de percentuais, efetuados por setor econômico ou por empresa, aplicam-se as normas relativas aos processos de consulta de que trata o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), com alteração dada pelos arts. 48 a 50, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 33. A Cosit fica incumbida da análise dos pleitos de alteração de percentual a que se refere o § 2º do art. 32, devendo, para cada caso, propor, ao Secretário da Receita Federal, a solução a ser submetida à aprovação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º A decisão, se denegatória, será exarada em despacho, formalizado no próprio processo de solicitação; se concessória, será formalizada por meio de Portaria Ministerial, publicada, em seu inteiro teor, no Diário Oficial da União.

§ 2º Os meios para formalização das decisões do Ministro de Estado da Fazenda, a que se refere o § 1º, serão aplicados inclusive nos casos de atendimento parcial.

§ 3º Nas hipóteses de atendimento ao pleito, a Cosit deverá informar se concorda com o prazo de vigência das novas margens, sugerido pela entidade ou empresa interessada, ou, caso contrário, propor o prazo que julgar mais adequado.

Art. 34. As solicitações de alteração de percentuais, efetuadas por entidades de classe ou por empresa, deverão conter indicação do prazo para vigência das margens sugeridas e ser instruídas com os seguintes documentos:

I - demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela empresa fornecedora, domiciliada no exterior;

II - demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação;

III - demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos;

IV - demonstrativo da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS/Pasep e Cofins, correspondente aos bens objeto da solicitação.

§ 1º Os demonstrativos deverão ser corroborados com os seguintes documentos:

I - cópia dos documentos de compra dos bens, serviços ou direitos e dos demais documentos de pagamento dos impostos incidentes na importação e outros encargos computáveis como custo, relativos ao ano-calendário anterior;

II - cópia dos documentos de pagamento dos impostos e taxas incidentes na exportação, cobrados no país exportador;

III - cópia de documentos fiscais de venda emitidos no último ano-calendário, nas operações entre a empresa vinculada, domiciliada no exterior, e as empresas atacadistas, não vinculadas, distribuidoras dos bens, serviços ou direitos, objeto da solicitação;

IV - cópia de documentos fiscais de venda a consumidores, emitidos por empresas varejistas, localizadas nos países de destino dos bens, serviços ou direitos, com indicação do respectivo preço cobrado.

§ 2º Os documentos a que se refere o § 1º não serão anexados ao processo, devendo ser mantidos à disposição da Cosit, no domicílio fiscal da empresa solicitante ou representada pela entidade de classe.

§ 3º Além dos documentos mencionados neste artigo, as solicitações de alteração de percentuais poderão ser justificadas com os documentos referidos no art. 29.

Dispensa de Comprovação

Art. 35. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

§ 1º Para efeito deste artigo, o lucro líquido correspondente às exportações para empresas vinculadas será apurado segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e na legislação do imposto de renda.

§ 2º Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas.

Art. 36. A pessoa jurídica, cuja receita líquida das exportações, no ano-calendário, não exceder a cinco por cento do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

Parágrafo único. No cálculo da receita líquida de exportação a que se refere o caput devem ser também incluídas as receitas de vendas efetuadas para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em país com tributação favorecida.

Art. 37. O disposto nos arts. 35 e 36:

I - não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39;

II - não implica a aceitação definitiva do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela SRF.

Margem de Divergência

Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até

cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

Parágrafo único. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL.

País com Tributação Favorecida ou cuja Legislação Interna

Oponha Sigilo

Art. 39. As disposições relativas a preços de transferência de bens, serviços e direitos e sobre taxas de juros, constantes desta Instrução Normativa, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento, ou ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade.

§ 1º No que se refere a país ou dependência com tributação favorecida, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I - o valor apurado segundo os arts. 8º a 13 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado em conformidade com o disposto nos arts. 14 a 26;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado em conformidade com o disposto nos arts. 14 a 26;

IV - serão considerados como rendimentos tributáveis os juros determinados em conformidade com o art. 27.

§ 3º Na aplicação do disposto neste artigo, a alíquota efetiva de tributação, no país de residência da pessoa física ou jurídica, será determinada comparando-se a soma do imposto pago sobre o lucro, na pessoa jurídica e na sua distribuição, com o lucro apurado em conformidade com a legislação brasileira, antes dessas incidências.

§ 4º Para caracterização de país ou dependência com tributação favorecida, considerar-se-á, separadamente, a tributação do rendimento do trabalho e do capital.

Procedimentos de Fiscalização

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

Art. 41. As verificações dos preços de transferência, a que se referem esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude.

Art. 42. A competência para solucionar consultas, relacionadas com os preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa é da Cosit.

Art. 43. As normas sobre preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa não se aplicam aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.

Art. 44. Fica formalmente revogada, sem interrupção de sua força normativa, a Instrução Normativa SRF nº 32, de 30 de março de 2001.

Art. 45. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

7.1.4. IN 321 de 14 de abril de 2003.

DOU de 15.4.2003

Altera a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que dispõe sobre preços de transferência.

O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, nos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, no art. 45 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, e na Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 1997, resolve:

Art. 1º Os arts. 7º e 35 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 7º O valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos seguintes fatos:

I - do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens;

II - do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência." (NR)

"Art.

35.....

§ 3º Não devem ser computadas, para fins de determinação do percentual estabelecido no **caput**, as operações de venda de bens, serviços ou direitos cujas margens de lucro, previstas nos arts. 24, 25 e 26, tenham sido alteradas nos termos dos arts. 32, 33 e 34." (AC)

Art. 2º Para o ano-calendário de 2002, poderá ser utilizada, por opção do contribuinte, a nova forma de conversão em reais prevista no art. 7º da IN SRF nº 243, de 2002.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

7.2. ANEXO II – DECRETO LEI Nº 3.000 – RIR/99 – arts 240 a 245, 249 e 250, 260 e 262, 352 e 355, 504 e 582.

Art. 240. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada (art. 244) ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19).

§ 1º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o **caput** será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 1º).

§ 2º Para efeito de comparação, o preço de venda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 2º):

I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, do imposto sobre serviços e das contribuições para a seguridade social - COFINS e para o PIS/PASEP;
II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

§ 3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 3º):

I - Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx: definido como a 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 mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto e em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA: definido como a média aritmética 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, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado;

III - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV: definido como a média aritmética 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 trinta por cento sobre o preço de venda no varejo;

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética 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 quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

§ 4º As médias aritméticas de que trata o parágrafo anterior serão calculadas em relação ao período de apuração da respectiva base de cálculo do imposto da empresa brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 4º).

§ 5º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, observado o disposto no parágrafo subsequente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 5º).

§ 6º Se o valor apurado segundo os métodos mencionados no § 3º for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os referidos documentos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 6º).

§ 7º A parcela das receitas, apurada segundo o disposto neste artigo, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, deverá ser adicionada ao lucro líquido (art. 249), para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido e do lucro arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 7º).

§ 8º Para efeito do disposto no § 3º, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 8º).

§ 9º Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam o **caput**, e os incisos II, III e IV do § 3º deste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 20).

Capítulo II

BENS, SERVIÇOS E DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR

Art. 241. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18):

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio 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 vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto a que se referirem os custos, despesas ou encargos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 1º).

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 2º).

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 3º).

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 4º).

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 5º).

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 6º).

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 7º).

§ 8º A dedução dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 8º).

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, referidos nos arts. 352 a 355 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 9º).

§ 10. Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que trata este artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 20).

Capítulo III

Apuração dos Preços Médios

Art. 242. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 240 e 241 deverão ser apurados com base em (Lei nº 9.430, de 1996, art. 21):

- I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;
- II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto da empresa brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 21, § 1º).

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 240 e 241, desde que o contribuinte as comprove com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 21, § 2º).

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes (Lei nº 9.430, de 1996, art. 21, § 3º).

Capítulo IV

Juros a Pessoas Vinculadas

Art. 243. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada (art. 244), quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22).

§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, § 1º).

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em Reais pela taxa de câmbio, informada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, § 2º).

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no **caput** e a diferença da receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, § 3º).

§ 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22, § 4º).

Capítulo V

Pessoa Vinculada - Conceito

Art. 244. Para efeito do disposto nos arts. 240, 241 e 243, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 23):

- I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma dos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo

menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Capítulo VI

Países com Tributação Favorecida

Art. 245. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 240, 241, 242 e 243, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 24).

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 1º).

§ 2º No caso de pessoa física residente ou domiciliada no Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º):

I - o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 241 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 240;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o art. 240;

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 243.

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, **caput** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, **caput** e parágrafo único);

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de *swap*, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de

1995, art. 76, § 4º);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

- I - para registro de inventário;
- II - para registro de entradas (compras);
- III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;
- IV - para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;
- V - de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

§ 1º Relativamente aos livros a que se referem os incisos I, II e IV, as pessoas jurídicas poderão criar modelos próprios que satisfaçam às necessidades de seu negócio, ou utilizar os livros porventura exigidos por outras leis fiscais, ou, ainda, substituí-los por séries de fichas numeradas (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 1º e 7º).

§ 2º Os livros de que tratam os incisos I e II, ou as fichas que os substituírem, serão registrados e autenticados pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio, ou pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do registro de comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, pelo Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 154, de 1947, arts. 2º, § 7º, e 3º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 71).

§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, a autenticação do novo livro será feita mediante a exibição do livro ou registro anterior a ser encerrado, quando for o caso (Lei nº 154, de 1947, art. 3º, parágrafo único).

§ 4º No caso de pessoa física equiparada à pessoa jurídica pela prática das operações imobiliárias de que tratam os arts. 151 a 153, a autenticação do livro para registro permanente de estoque será efetuada pelo órgão da Secretaria da Receita Federal.

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

- I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;
- II - transcrever a demonstração do lucro real;
- III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;
- IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no

cálculo das deduções nos períodos de apuração subseqüentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

Assistência Técnica, Científica ou Administrativa

Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

- I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;
- II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;
- III - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º).

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único):

- I - pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;
- II - pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

§ 3º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

Limite e Condições de Dedutibilidade

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência

técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

Art. 504. Às empresas industriais e agropecuárias que executarem Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI ou Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário - PDTA poderão ser concedidos os seguintes incentivos fiscais, nas condições fixadas em regulamento (Lei nº 8.661, de 1993, arts. 3º e 4º, e Lei nº 9.532, de 1997, arts. 2º e 5º):

Dedução do Imposto Devido

I - dedução, observado o disposto no § 11 do art. 394, até o limite de quatro por cento do imposto devido de valor equivalente à aplicação de alíquota cabível do imposto à soma dos dispêndios em atividades de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico industrial ou agropecuário, incorridos no período de apuração, classificáveis como despesas pela legislação do tributo, inclusive pagamentos a terceiros, na forma prevista no § 2º, podendo o eventual excesso ser aproveitado no próprio ano-calendário ou nos dois anos-calendário subsequentes;

Depreciação Acelerada

II - depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação normal, das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico industrial e agropecuário, observado o disposto nos arts. 313 e 321;

Amortização Acelerada

III - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico industrial e agropecuário, classificáveis no ativo diferido do beneficiário;

Crédito do Imposto

IV - crédito, nos percentuais a seguir indicados, do imposto retido na fonte incidente sobre os valores remetidos ou creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstos em contratos de transferência de tecnologia, averbados nos termos do Código da Propriedade Industrial:

- a) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;
- b) vinte por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;
- c) dez por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

b) Dedução de *Royalties*, de Assistência Técnica ou Científica

V - dedução pelas empresas industriais ou agropecuárias de tecnologia de ponta ou de bens de capital não seriados, como despesa operacional, da soma dos pagamentos em moeda nacional ou estrangeira, efetuados a título de *royalties*, de assistência técnica ou científica, até o limite de dez por cento da receita líquida das vendas dos bens produzidos com a aplicação da tecnologia objeto desses pagamentos, desde que o PDTI ou o PDTA esteja vinculado à averbação de contrato de transferência de tecnologia, nos termos do Código da Propriedade Industrial.

§ 1º Não serão admitidos, entre os dispêndios de que trata o inciso I, os pagamentos de assistência técnica, científica ou assemelhados e dos *royalties* por patentes industriais, exceto quando efetuados a instituição de pesquisa constituída no País (Lei nº 8.661, de 1993, art. 4º, § 1º).

§ 2º Na realização dos PDTI e dos PDTA poderá ser contemplada a contratação de suas atividades no País com universidades, instituições de pesquisa e outras empresas, ficando o titular com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados do Programa (Lei nº 8.661, de 1993, art. 3º, parágrafo único).

§ 3º Na apuração dos dispêndios realizados em atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico industrial e agropecuário não serão computados os montantes alocados como recursos não reembolsáveis por órgãos e entidades do poder público (Lei nº 8.661, de 1993, art. 4º, § 2º).

§ 4º Os benefícios a que se referem os incisos IV e V somente poderão ser concedidos a empresa que assuma o compromisso de realizar, durante a execução do seu programa, dispêndios em pesquisa e desenvolvimento no País, em montante equivalente, no mínimo, ao dobro do valor desses benefícios (Lei nº 8.661, de 1993, art. 4º, § 3º).

§ 5º Quando não puder, ou não quiser valer-se do benefício do inciso V, a empresa terá direito à dedução prevista neste Decreto (art. 354), dos pagamentos nele referidos, até o limite de cinco por cento da receita líquida das vendas do bem produzido com a aplicação da tecnologia objeto desses pagamentos, caso em que a dedução continuará condicionada à averbação do contrato, nos termos do Código da Propriedade Industrial (Lei nº 8.661, de 1993, art. 4º, § 4º).

§ 6º O crédito do imposto retido na fonte, a que se refere o inciso IV, será restituído em moeda corrente, dentro de trinta dias de seu recolhimento, conforme disposto em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 7º O incentivo fiscal previsto no inciso I não será concedido simultaneamente com o previsto no inciso IV, exceto quando relativo à parcela dos dispêndios, efetuados no País, que exceder o valor do compromisso assumido na forma do disposto no § 4º deste artigo.

§ 8º Os benefícios previstos nos incisos IV e V deste artigo não se aplicam à importação de tecnologia cujos pagamentos não sejam passíveis:

- I - de remessa ao exterior, nos termos do art. 14 da Lei nº 4.131, de 1962;
- II - de dedutibilidade, nos termos dos arts. 353 e 354.

§ 9º Ficam extintos, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, os benefícios fiscais de que trata o inciso IV deste artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 2º, § 2º).

§ 10. A soma da dedução de que trata o inciso I com a referida no art. 581 não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso I).

Art. 582. A dedução está limitada a quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

Parágrafo único. O total da dedução deste artigo e a referida no inciso I do art. 504, não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso I).

7.3. ANEXO III – LEIS

7.3.1. LEI 9.430 DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996, arts 18 a 24

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio 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 vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

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

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

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

Receitas Oriundas de Exportações para o Exterior

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§ 1º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o caput será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

§ 2º Para efeito de comparação, o preço de venda:

- I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, do imposto sobre serviços e das contribuições para a seguridade social - COFINS e para o PIS/PASEP;
- II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

§ 3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

I - Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx: definido como a 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 mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA: definido como a média aritmética 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, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado;

III - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV: definido como a média aritmética 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 trinta por cento sobre o preço de venda no varejo;

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética 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 quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

§ 4º As médias aritméticas de que trata o parágrafo anterior serão calculadas em relação ao período de apuração da respectiva base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 5º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 6º Se o valor apurado segundo os métodos mencionados no § 3º for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os referidos documentos.

§ 7º A parcela das receitas, apurada segundo o disposto neste artigo, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido e do lucro arbitrado.

§ 8º Para efeito do disposto no § 3º, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

Art. 20. Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, caput, e incisos II, III e IV de seu § 3º.

Apuração dos Preços Médios

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

- I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;
- II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Juros

Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.

§ 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

Pessoa Vinculada - Conceito

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

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

Países com Tributação Favorecida

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I - o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

7.3.2. LEI 9.959 DE 27 DE JANEIRO DE 2000, arts 2º, 4º e 12.

Art. 2º A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses." (NR)

Art. 4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

Art. 12. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2000.