

CÍNTIA ANTUNES BARAN

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E SUA APLICABILIDADE NA LEGISLAÇÃO
BRASILEIRA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sérias Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Prof. Jaime Bettoni

CURITIBA

2009

RESUMO

BARAN, Cíntia Antunes. Preços de Transferência e sua aplicabilidade na legislação brasileira. 2009

O presente trabalho foi motivado pela complexidade e críticas atribuídas, ao tema dos preços de transferência entre empresas vinculadas multinacionais, ou sediadas em países considerados paraísos fiscais. Se os preços praticados, entre essas organizações estiver divergente do preço negociado em um mercado livre, com empresas não vinculadas, ocasionando ao país evasão de divisas, deverá ser ajustado, a fim de que o fisco possa obter a receita devida proveniente de lucro não tributado. Através de pesquisa descritiva será apresentado todo histórico do controle sobre essas transações, sua origem, bem como o embasamento legal que originou o fato no Brasil, a Lei 9.430. Também foram analisadas as normas secundárias que auxiliaram na aplicação do controle no país e, apresenta-se as principais críticas com relação a divergência entre essas normas secundárias e a Lei originária. Pela metodologia *survey* com abordagem quantitativa são apresentados exemplos práticos e comparações entre os métodos de cálculo disponíveis na legislação brasileira para importações e exportações. Através dessas comparações está demonstrado a possibilidade da realização de planejamento das operações, resultando em menor custo tributário para a empresa ou até mesmo a inexistência do mesmo.

Palavras - chave: preços de transferência; métodos; pessoas vinculadas; paraísos fiscais; evasão de divisas.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Operações entre empresas vinculadas.....	9
Figura 02 - Importação com preço superfaturado	11
Figura 03 - Exportação com preço subfaturado.....	13
Figura 04 - Histórico dos Preços de Transferência no Brasil.....	23
Figura 05 - comparação entre métodos Brasil e OCDE	24
Figura 06 - Operação com Interposta Pessoa	26
Figura 07 - Países considerados Paraísos Fiscais	33
Figura 08 - Parâmetro para realização de Ajuste Fiscal.....	34
Figura 09 - Métodos de Exportação.....	40
Figura 10 - Dispensa e Obrigatoriedade dos cálculos nas exportações.....	40
Figura 11 - Esquema para cálculo dos preços de transferência na exportação.....	42
Figura 12 - Métodos para as Importações	51
Figura 13 - Esquema para cálculo dos preços de transferência na importação.....	54
Figura 14 – Operações cujos documentos servem de prova para o método PIC.....	56
Figura 15 - Operações para cálculo pelo PRL	62

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Importação com preço superfaturado.....	11
Tabela 02 - Importação com preço de mercado.....	12
Tabela 03 - Exportação com preço subfaturado.....	14
Tabela 04 - Exportação com preço de mercado.....	15
Tabela 05 - Exemplo de Bitributação.....	25
Tabela 06 - Dispensa dos cálculos para Exportação 01.....	37
Tabela 07 - Dispensa dos cálculos para Exportação 02.....	38
Tabela 08 - Exemplo de cálculo dentro da margem de 5% do preço parâmetro.....	38
Tabela 09 - Exemplos de dispensa dos cálculos na exportação.....	41
Tabela 10 - Exemplo de cálculo através do método PVEx.....	44
Tabela 11 - Exemplo de cálculo através do método PVA.....	46
Tabela 12 - Exemplo de cálculo através do método PVV.....	47
Tabela 13 - Exemplo de cálculo através do método CAP.....	49
Tabela 14 - Tabela comparativa dos métodos de exportação.....	50
Tabela 15 - Exemplo de cálculo do preço de transferência pelo método PIC.....	60
Tabela 16 - Exemplo de cálculo pelo método PRL 20%: sem ajuste.....	63
Tabela 17 - Exemplo de cálculo pelo método PRL 20%: com ajuste.....	64
Tabela 18 - Composição do produto Acabado.....	66
Tabela 19 - Cálculo do preço praticado PRL 60%.....	66
Tabela 20 - Cálculo da participação da MP no PA.....	67
Tabela 21 - Exemplo de Cálculo pelo método PRL 60%.....	68
Tabela 22 - Exemplo de cálculo pelo método CPL.....	70
Tabela 23 - Tabela comparativa dos métodos de importação.....	70
Tabela 24 - Comparação do cálculo PRL 60% pela IN 32 e 243.....	71
Tabela 25 - Comparação entre IN 32 e 243 em indústria alimentícia.....	73

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.1	CONCEITUAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	8
2.2	CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO MUNDO	15
2.3	CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL	19
2.3.1	Fiscalização dos Preços de Transferência.....	24
2.3.2	Acordos de Bitributação	25
2.4	OBRIGATORIEDADE DO CÁLCULO.....	26
2.4.1	Operações sujeitas ao cálculo dos Preços de Transferência	27
2.4.2	Conceito de Pessoa Vinculada	28
2.4.3	Conceito de Paraísos Fiscais.....	31
2.4.4	Conceito de Preço Parâmetro.....	33
2.4.5	Documentação aceita para comprovação dos métodos PIC e CPL	36
2.5	DISPENSA DA REALIZAÇÃO DOS CÁLCULOS	37
2.6	MÉTODOS DE CONTROLE NAS EXPORTAÇÕES.....	39
2.6.1	Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx	42
2.6.2	Método Preço de Venda por atacado no País de destino, diminuído do Lucro – PVA ...	45
2.6.3	Método do Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do Lucro – PVV ...	47
2.6.4	Método do Custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucros – CAP	48
2.6.5	Escolha do método de arbitramento nas exportações	49
2.7	MÉTODOS DE CONTROLE NAS IMPORTAÇÕES	50
2.7.1	Método dos Preços Independentes Comparados – PIC	54
2.7.2	Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL.....	60
2.7.3	Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL	68
2.7.4	Escolha do método de arbitramento nas importações.....	70
3	COMPARAÇÕES ENTRE IN 32 E IN 243	71
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	74
5	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76

1 INTRODUÇÃO

O termo preços de transferência tem sido utilizado, para identificar os controles que estão sujeitas as operações de bens, serviços e direitos entre empresas ligadas, situadas em diversas jurisdições territoriais internacionais ou, quando uma das partes está localizada em algum país codinaminado como paraíso fiscal.

A grande preocupação do poder ativo em razão das circunstâncias, está no fato de o preço praticado, envolvendo empresas transnacionais, ter a possibilidade de ser artificialmente estipulado, divergindo do preço praticado no mercado com empresas independentes. Se este fato ocorrer, as empresas estarão praticando a evasão de divisas, para países cuja carga tributária seja mais favorável para o grupo.

Visando regulamentar eventuais manipulações desses valores, alguns países inclusive o Brasil, estabeleceram métodos para controle, a fim de que os preços praticados se ajustem aos preços de mercado, tentando manter dessa forma um equilíbrio econômico financeiro interno, efetivando a livre concorrência e acima de tudo evitando a perda na arrecadação de tributos.

O tema teve início por volta de 1920 através de estudos da antiga Liga das Nações, porém somente em 1963 a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a OCDE, impôs para todos os países que dela faziam parte, diretrizes baseadas no princípio chamado *Arm's Length* que é preço livre no mercado. A partir desse período, diversos outros países que não faziam parte da OCDE, também buscaram fixar bases legais visando controlar essas transações.

No Brasil, o controle desses preços entrou em vigor em 1997, através da Lei número 9430, assegurando amparo legal para a administração fiscal brasileira, exercer o efetivo controle desses valores e exigir os tributos devidos.

Na legislação supra mencionada, a forma de identificar que os valores constantes nos documentos de importação e/ou exportação estão em desacordo com as regras do *Arm's Length*, baseia-se no comparativo com o resultado do cálculo de um dos diversos métodos constantes na Lei brasileira e normativos inferiores.

O presente trabalho visa realizar um estudo sobre o surgimento do controle sobre os preços de transferência entre empresas vinculadas, sua aplicabilidade nas

organizações, bem como as principais mudanças ocorridas na legislação desde sua publicação, inclusive, com exemplos práticos e comparativos entre os diversos métodos disponíveis.

Como objetivos específicos, serão apresentados o referencial conceitual sobre preços de transferência, seu surgimento no mundo e no Brasil.

Serão relacionadas quais são as operações realizadas em que uma empresa esteja obrigada a comprovar, que seus preços estão de acordo com os preços de mercado e quais são as possibilidades de dispensa da comprovação.

Também serão apresentados os métodos disponíveis para controle desses preços nas exportações e importações, com exemplos práticos e comparativos, visando demonstrar a diferença obtida no resultado de cada método e a possibilidade de escolha do resultado menos oneroso para a empresa.

Comparações entre os resultados obtidos através do cálculo pela Lei 9430, detalhada pelas Instruções Normativas 32 e 243, também serão demonstradas.

Para tal realizou-se pesquisa descritiva, do tipo levantamento ou *survey* com abordagem quantitativa.

A relevância deste estudo justifica-se pela complexidade de entendimento e aplicação da legislação dos preços de transferência pelas empresas brasileiras, visto que houveram várias modificações desde sua edição, muitas vezes contrariando a própria lei originária..

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITUAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O termo Preços de Transferência tem sido utilizado para identificar o preço a que foi praticado a comercialização de determinado bem, serviço ou direito entre empresas relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das empresas está sediada em país considerado paraíso fiscal.

A expressão é originada da língua inglesa *Transfer Pricing*, e seu significado conforme aponta Schoueri (1999, p.12) é: “*valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, à empresa a ela relacionada.*”

Na administração financeira o conceito dos preços de transferência segundo Borges (2007, p.14): “*são os preços dos produtos negociados internamente, isto é, entre unidades empresariais, determinados em função da melhoria de integração de objetivos e atividades da corporação.*”

Já em Xavier (1942, p.362): “*A prática denominada de preços de transferência consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes [...]*”

Pelo exposto anteriormente nota-se que a questão territorial não é mencionada nos conceitos de preço de transferência, visto que para as empresas independe o fato de estar em mesmo território para serem consideradas unidades ligadas e realizarem a transferência de bens entre as mesmas.

Comenta Borges (2007, p.14) que: “*A prática dos preços de transferência pode ocorrer entre partes ligadas dentro de um mesmo país ou com transações realizadas entre partes independentes entre si.*”

Apesar da prática dos preços de transferência ocorrer também dentro do mesmo território nacional, conforme demonstra a figura 1 a seguir, o controle desses preços é realizado somente nas relações internacionais, conforme aponta Xavier (1942, p.369):

O regime de preços de transferência apenas vigora nas relações entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, não se aplicando, pois, às relações entre pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil.

A figura 1 demonstra essas transações entre empresa ligadas, através de importação e exportação quando a matriz ou filial está no exterior, e as operações de compra e venda quando ambas estão no mesmo território nacional.

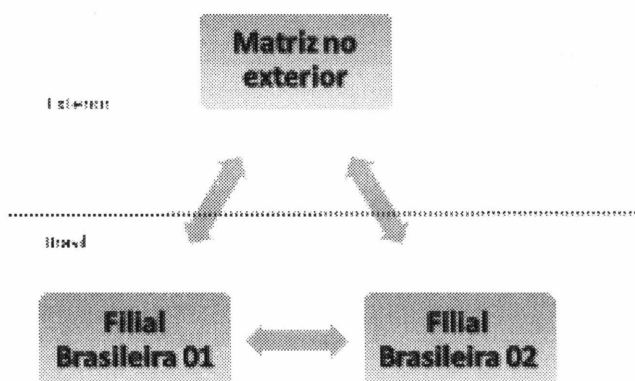


Figura 01 - Operações entre empresas vinculadas

Como essas trocas ocorrem entre empresas do mesmo grupo, os preços praticados entre elas podem desviar-se dos determinados pelas forças livres do mercado, gerando para o grupo uma distorção nos resultados individuais da unidade e a perda de arrecadação fiscal para a administração tributária do país.

Segundo Zanluca e Teixeira (2005, p.312):

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.

Já apontava Xavier (1942, p.362):

“[...] em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado [...] pressupõe uma divergência entre o preço efetivamente estipulado e o preço ‘justo’, ‘normal’ ou ‘objetivo’, entendendo-os por este o que seria fixado entre empresas independentes, atuando em circunstâncias análogas [...]”

Quanto a redução da carga fiscal pode-se notar em Fernandes (2007, p.15):

“[...] serve como instrumento de redução da carga fiscal, quer da unidade individualmente considerada, quer da corporação como um todo.”

Para a administração empresarial, a distorção nos resultados, pode parecer que determinada unidade seja pouco produtiva, levando diretores a talvez fechar essa unidade que a preços de mercado seria altamente competitiva, enquanto poderá estar mantendo em atividade uma empresa cujos resultados contábeis se apresentam satisfatórios, mas cujas demonstrações financeiras revelariam a necessidade de profunda intervenção, ou até mesmo o fechamento da unidade.

Para a administração tributária do Estado também pode gerar distorções nos resultados levando a perda de arrecadação fiscal, visto que o fenômeno pode ser caracterizado como transferência indireta de lucros, por meio de superfaturamento nas importações ou subfaturamento nas exportações, decorrendo possível evasão na esfera de tributos.

A evasão fiscal é o ato de evitar o pagamento do tributo devido, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

O controle fiscal dos preços de transferência se impõe justamente para que a administração tributária dos países, consigam evitar a perda dessas divisas.

Assim comenta Heleno Torres, citado por SCHOUERI (1999, p.13):

À alteração dos preços das operações patrocinadas no interior dos grupos de sociedades e nas relações entre empresas por qualquer modo conexas, com a inequívoca finalidade de desfrutar das diferenças existentes entre os regimes tributários envolvidos, otimizando a alocação dos fatores tributáveis entre as unidades operacionais de produção, com a pretensão de redução de custos (subvalorização) ou aumento de lucros (superfaturação), transferindo rendas do Estado de produção para países que se utilizem de menos alíquotas ou oferecem isenções ao elemento reidual.

Através da constatação da manipulação dos valores negociados, entre empresas do mesmo grupo, diversos países adotaram métodos e medidas para controle desses preços de transferência como medida de salvaguarda de seus interesses fiscais.

A figura 2 simula uma operação de importação de um bem com preço superfaturado, através da negociação entre as empresas vinculadas A e B.

Para os exemplos que serão citados, será considerada a alíquota gerencial de Imposto de Renda e Contribuição Social de 34%, sabendo-se que a alíquota para a tributação de lucro real, é de 15% sobre o total do lucro real, mais o adicional de 10% sobre o lucro real que exceder no exercício a R\$ 240.000,00. E a alíquota para cálculo da contribuição social é de 9%.

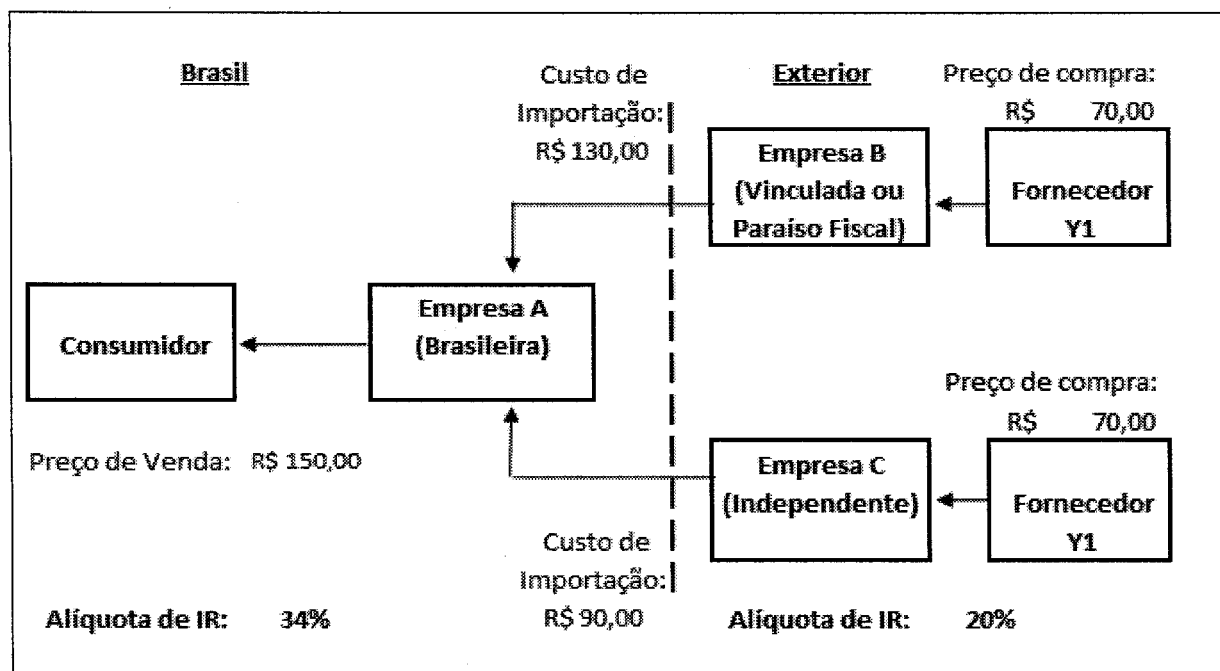


Figura 02 - Importação com preço superfaturado

Fonte: adaptado Fernandes (2007, p.15)

A empresa A realizou uma importação no valor de R\$ 130,00 da empresa vinculada B no exterior, e realizou também a importação do mesmo bem de uma empresa não vinculada C por um valor de R\$ 90,00, ou seja, realizou uma importação de empresa vinculada R\$ 40,00 acima do valor praticado no mercado com a empresa independente C, com objetivo específico de recolher menor tributos sobre o lucro, já que no Brasil a carga tributária é de 34% contra 20% no exterior..

Na tabela 1 a seguir pode-se fazer diversas observações:

Tabela 01- Importação com preço superfaturado

Fornecedor / Importador	Empresa B x Empresa A	Empresa C x Empresa A	Fornecedor Y1 x Empresa B	Fornecedor Y1 x Empresa C
Valor de aquisição	R\$ 130,00	R\$ 90,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00
Valor de venda	R\$ 150,00	R\$ 150,00	R\$ 130,00	R\$ 90,00
Lucro	R\$ 20,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 20,00
IR devido	R\$ 6,80	R\$ 20,40	R\$ 12,00	R\$ 4,00

Total de IR devido pelo grupo: com preço de transferência maior que o preço de mercado

R\$ 6,80

R\$ 20,40

R\$ 12,00

TOTAL DE IR:

R\$ 39,20

- a) A Empresa A apurou um lucro de R\$ 20,00 na operação com a empresa vinculada B, quando adquiriu de empresas vinculadas um bem com custo de R\$ 130,00 praticando a venda por R\$ 150,00. Recolheu tributos no valor de R\$ 6,80 através da aplicação da alíquota de 34% vigente no Brasil.
- b) Através das operações envolvendo a Empresa C x Empresa A o grupo deverá recolher tributos no valor de R\$ 20,40.
- c) Através das operações envolvendo Fornecedor Y1 x Empresa B os tributos serão de R\$ 12,00.
- d) A operação entre Fornecedor Y1 e Empresa C não interferem no cálculo de planejamento do grupo, somente são parâmetros para negociações, e servirão de provas para comparações dos preços praticados.
- e) Através dessas negociações e com preço superfaturado para países com carga tributária maior, o resultado para o grupo com relação aos tributos a serem recolhidos seria de R\$ 39,20, mesmo que para uma unidade a operação possa gerar prejuízos, o que não ocorre no exemplo citado.

A tabela 2 demonstra as mesmas negociações realizadas na tabela 1, porém ajustando os preços praticados aos preços considerados de mercado:

Tabela 02 - Importação com preço de mercado

Fornecedor / Importador	Empresa B x Empresa A	Empresa C x Empresa A	Fornecedor Y1 x Empresa B	Fornecedor Y1 x Empresa C
Valor de aquisição	R\$ 90,00	R\$ 90,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00
Valor de venda	R\$ 150,00	R\$ 150,00	R\$ 130,00	R\$ 90,00
Lucro	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 20,00
IR devido	R\$ 20,40	R\$ 20,40	R\$ 12,00	R\$ 4,00
Total de IR devido pelo grupo: com preço de transferência igual ao preço de mercado			R\$ 20,40	R\$ 20,40
			R\$ 12,00	
TOTAL DE IR:			R\$ 52,80	

Nota-se que o lucro é obtido em todas as operações onde estejam envolvidas as unidades relacionadas ao grupo empresarial, porém os tributos totais a recolher aumentou para R\$ 52,80.

Através das operações constantes na tabela 1 a administração fiscal brasileira deixa de arrecadar impostos sobre a base de R\$ 40,00 caso não ocorra o controle e ajustes dos preços de transferência.

Para a unidade produtiva se houver um planejamento e controle desses preços que será tratado mais adiante, é possível tentar minimizar esses ajustes fiscais e melhorar o resultado financeiro do grupo.

Nas operações de exportação, o preço de venda do bem, serviço ou direito se torna subfaturado quando há a manipulação desses valores entre empresas vinculadas, causando da mesma forma para a administração tributária do país perda na arrecadação fiscal.

A figura 3 demonstra uma operação de exportação com preço de venda subfaturado, onde o valor negociado entre as empresas vinculadas A e B está inferior ao preço praticado no mercado nas operações com empresas não vinculadas.

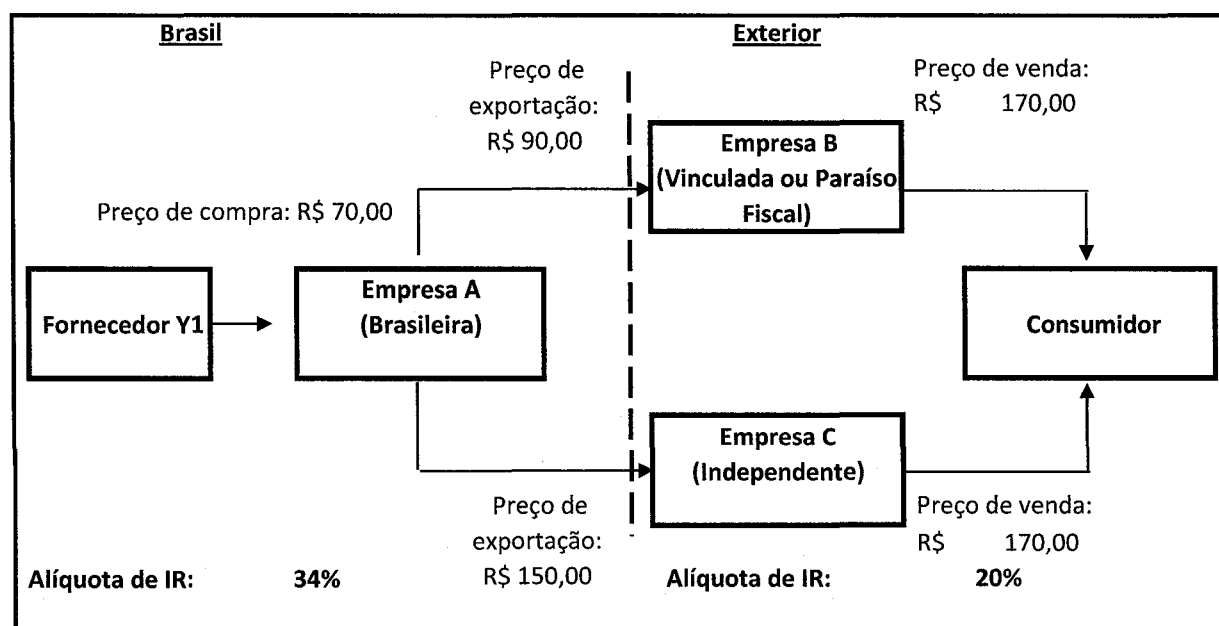


Figura 03 - Exportação com preço subfaturado

Fonte: adaptado de Fernandes (2007, p.165)

Através da tabela 3 pode-se observar assim como no caso das importações, já comentado, a busca pelo melhor resultado global, representando menor impacto no recolhimento de tributos, através de remessa de valores a países com menor tributação na renda, mesmo que algumas das empresas do grupo sejam prejudicadas individualmente.

A Empresa A realizou uma venda para a empresa vinculada B de determinado bem, por um valor de R\$ 90,00 sendo que, para empresa independente C realiza a mesma operação por um valor de R\$ 150,00 aplicando, para empresa vinculada um preço R\$ 60,00 abaixo do valor aplicado no mercado.

Este valor de R\$ 60,00 está deixando de entrar no Brasil, conseqüentemente o Brasil está deixando de recolher os tributos devidos, sobre o mesmo.

A seguir será apresentada tabela comparativa de tributos a recolher para o grupo.

Tabela 03 - Exportação com preço subfaturado

Fornecedor / Importador	Fornecedor Y1 x Empresa A x Empresa B	Fornecedor Y1 x Empresa A x Empresa C	Empresa A x Empresa B x Consumidor	Empresa A x Empresa C x Consumidor
Valor de aquisição	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 130,00	R\$ 150,00
Valor de venda	R\$ 90,00	R\$ 150,00	R\$ 170,00	R\$ 170,00
Lucro	R\$ 20,00	R\$ 80,00	R\$ 40,00	R\$ 20,00
IR devido	R\$ 6,80	R\$ 27,20	R\$ 8,00	R\$ 4,00
Total de IR devido pelo grupo: com preço de transferência menor que o preço de mercado			R\$ 6,80	R\$ 27,20
			R\$ 8,00	
TOTAL DE IR:			R\$ 42,00	

Através das operações realizadas com preço subfaturado, o grupo teria que recolher tributos no valor total de R\$ 42,00. Porém, através do controle dos preços de transferência, verifica-se que o preço praticado entre as empresas A e B estão abaixo do valor praticado com empresas independentes sendo necessário realizar o ajuste na base de cálculo dos tributos brasileiros, resultando num total de R\$ 62,40 e não R\$ 42,00.

A tabela 4 demonstra as mesmas negociações realizadas na tabela 3, porém ajustando os preços praticados aos preços considerados de mercado.

Tabela 04 - Exportação com preço de mercado

Fornecedor / Importador	Fornecedor Y1 x Empresa A x Empresa B	Fornecedor Y1 x Empresa A x Empresa C	Empresa A x Empresa B x Consumidor	Empresa A x Empresa C x Consumidor
Valor de aquisição	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 130,00	R\$ 150,00
Valor de venda	R\$ 150,00	R\$ 150,00	R\$ 170,00	R\$ 170,00
Lucro	R\$ 80,00	R\$ 80,00	R\$ 40,00	R\$ 20,00
IR devido	R\$ 27,20	R\$ 27,20	R\$ 8,00	R\$ 4,00

Total de IR devido pelo grupo: com preço de transferência menor que o preço de mercado	R\$ 27,20
	R\$ 27,20
	R\$ 8,00
TOTAL DE IR:	R\$ 62,40

2.2 CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO MUNDO

Com o advento da internacionalização das empresas e o aumento das transações entre elas, envolvendo diversas jurisdições, os países mais desenvolvidos constataram a possibilidade de estar ocorrendo, a manipulação dos preços praticados nessas relações comerciais, com objetivo de usufruir de regimes tributários menos onerosos. A partir desse momento, estudos em busca de controle desses preços artificialmente fixados foram iniciados, visando evitar a perda dessas divisas, já que a manipulação desses valores, influencia diretamente o lucro da empresa, ocasionando para o Fisco menor arrecadação dos tributos e contribuições incidentes sobre tal.

Inicialmente esses países, procuraram obter controle através de normas para determinação do preço pelo qual se deveria proceder às operações de transferência entre empresas vinculadas, visando coibir as empresas de furtarem-se às normas de controle cambial e de remessa de lucros, bem como à imposição de tributos sobre seus rendimentos em países diversos daqueles onde se situa a sua residência.

O tema Preços de Transferência somente começou a ter enfoque de certa forma ainda indireta, a partir de 1929, em estudos e encontros das Nações Unidas, porém já eram encontrados registros sobre o tema em 1903, através de registros da Universidade de Colônia na Alemanha, segundo Schoueri (1999, p.21): “Valendo

notar neste tema, tese de docência apresentada à Universidade de Colônia, em 1903 por Schmalenbach.”

Nesse período de 1929, o assunto relativo aos valores de transferência confundia-se com a temática da repartição dos lucros entre as empresas do mesmo grupo e somente em 1932 os estudos relativos à repartição de lucros de uma empresa onde ocorre a venda e a produção, confrontando com os preços de transferências foram finalizados, constatando a utilização desses preços como um instrumento de alocação de riquezas entre filiais e matriz.

Através de um relatório o comitê fiscal da Antiga Liga das Nações relatava a transferência de lucros para países com tributação favorecida, conforme aponta PINHEIRO (2001, p.54):

Os coletos fiscais reclamam que às vezes as empresas levam em conta a carga tributária de vários países e fixam os preços de transferência da matriz para o estabelecimento vendedor em nível tão elevado ou nenhum lucro na contabilidade da filial [...] os lucros podem ser mudados de um local para outro e o objetivo é quase sempre transferi-los para os países de baixa exigência fiscal.

A partir das conclusões desse estudo, em 1933 um novo modelo de visão das empresas interdependentes, denominado *separate accounting theory* onde cada unidade é considerada autonomamente, inclusive para determinação de lucro, superou o modelo *unitary entity theory* onde diversas empresas ligadas por vínculo de caráter financeiro ou de capital são consideradas como um único sujeito, e o lucro global é repartido entre as várias unidades. Nesse momento o princípio chamado *Arm's Length* que é o preço livre no mercado, começou a ganhar forças em meio aos controles e fiscalizações das negociações internacionais.

O México e Inglaterra confirmaram já nas suas convenções em 1943 a adoção do método *separate accounting theory*, exigindo assim, que lhes atribuíssem os lucros que teriam conseguido, se exercessem atividades similares nas mesmas condições.

Em 1963 as diretrizes baseadas no princípio *Arm's Length* foram impostas pelo comitê de Estudos Fiscais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a OCDE, através do artigo 9 da convenção modelo para todos os países que dela faziam parte.

A OCDE é um organismo internacional, criado em 14 de fevereiro de 1960, com objetivo de estabelecer políticas uniformes de conduta dos países membros.

Com a criação dessas diretrizes baseadas no preço livre de mercado, o preço praticado entre empresas interdependentes deveria ter o mesmo critério como se as companhias envolvidas fossem independentes, adotando o princípio do preço sem interferência.

Na definição de Schoueri (1999, p. 26.), o princípio *Arm's Length* :

Consiste, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas 'separate entity approach', a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo.

A OCDE acredita que, ao oferecer as empresas multinacionais e aos governos um único padrão internacional de acordos, possibilita aos diferentes governos envolvidos a sua correta parte da tributação devida pelas empresas em sua jurisdição, bem como vencer os desafios atuais, quais sejam a tributação do comércio internacional e do comércio eletrônico.

Na Itália não existe regra escrita sobre o princípio *arm's length*, porém no Decreto Lei número 917 de 1986 que define as regras do imposto de renda, em seu artigo 76 define que a renda derivada de operações com companhias não residentes controladas direta ou indiretamente pela mesma companhia deve ser avaliada com base no valor normal dos bens ou serviços envolvidos se esta avaliação levar a um aumento do valor da renda.

Define-se valor normal como o preço médio pago por bens e serviços iguais ou similares em condições de livre mercado e no mesmo nível de comércio.

Admite-se, também, que poderá haver uma redução do valor em virtude de acordos internacionais de bi-tributação. A norma define formas de cálculo para a transferência de bens tangíveis e intangíveis como transferência de tecnologia, empréstimos e serviços, sempre dentro do princípio *Arm's Length*.

Na Alemanha o assunto não foi tratado na forma de lei, porém há aplicação de normas de comparação com terceiros, denominadas de *Fremdvergleich*.

Os aspectos fiscais dos preços de transferência nos EUA são tratados na seção 482 do código tributário americano denominado *Internal Revenue Code*, de 1928. O mesmo concede amplos poderes para a administração fiscal americana, o IRS,

fazer retificações para alcançar o lucro tributável sobre qualquer transação que possa ter impacto sobre o imposto de renda dos EUA.

Os termos da seção segundo Schoueri (1999, p.30):

Duas ou mais organizações, comércios ou negócios [...] pertencentes ou controlados direta ou indiretamente pelos mesmos interesses, o serviço de Rendas Interna pode distribuir, atribuir ou alocar a renda bruta, deduções, créditos ou outros direitos se entender que tal distribuição, apropriação ou alocação é necessária para afastar a evasão tributária ou para refletir com clareza a renda de qualquer delas.

Em Pinheiro (2001, p.68):

A seção 482 do Código autoriza o IRS a redeterminar o imposto de uma entidade sujeita à jurisdição tributária norte-americana quando verificar que um impróprio deslocamento de itens entre a entidade e uma entidade comumente controlada fora da jurisdição tributária norte americana tenha ocorrido.

Em 1968 o IRS editou normas interpretativas com força de lei, para o controle dos preços de transferência e uma das principais regulamentações foi a definição de que o preço praticado entre empresas relacionadas deveria ser o mesmo que o praticado com terceiros em um mercado competitivo.

O artigo 57 do Código Geral de impostos da França prevê uma regra geral para o tema onde se estende ao controle não só a transações com pessoas ligadas, como também para pessoas não ligadas, localizadas em paraísos fiscais.

Em 1979, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE tendo como objetivo aprofundar os estudos específicos sobre o tema, publicou um informe sob o título *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* que em português seria Preço de Transferência e Empresas Multinacionais, foi o primeiro relatório com os métodos para estabelecer o preço de livre mercado e teve ampla aceitação internacional.

O parlamento Japonês em 1986 adotou a Lei de Medidas Tributárias Especiais tratando das transferências de rendas para o exterior considerando também os paraísos fiscais, colocando o sistema tributário japonês em consonância com os de outros países.

Em 1995, a OCDE publicou o *Transfer Pricing guidelines for Multinational Enterprises and tax administrations*, o guia de preços de transferências para as

empresas multinacionais e administrações tributárias, o qual teve muita influência para todos os países a fim de regularizar o controle dos preços de transferência.

Em 1996 as publicações sobre o tema, ficaram a cerca de intangíveis e serviços, visto que os mesmos não foram tratados anteriormente.

Os custos de contribuições destinados à pesquisa e desenvolvimento obtiveram publicação em 1997 e em 1999, os acordos prévios de preços foram publicados em um anexo chamado *mutual agreement procedure*.

No México, houve uma reforma do Imposto de Renda e do Código Fiscal Federal que tratou do controle dos Preços de Transferência em 1997. As entidades relacionadas deveriam determinar renda e deduções para o imposto de renda considerando preços que teriam sido praticados com terceiros.

A determinação de qual deveria ser o preço correto de transferência se faz pela comparação com transações com terceiros, aplicando-se o princípio do *Arm's Length*.

No âmbito do Mercosul apenas o Brasil possui legislação específica sobre preços de transferência, nos demais países, são utilizadas leis esparsas sobre o valor de mercado nos moldes previstos no artigo 9 da Convenção Modelo da OCDE ou a legislação interna sobre valoração aduaneira.

Apesar de na Argentina, Paraguai e Uruguai não haver legislação específica sobre o tema, há observâncias ao princípio *Arm's Length* através da lei do imposto de renda, sempre observando se o preço entre as empresas ligadas economicamente está de acordo com o preço de atacado no referido país.

O preço *Arm's Length* fica denominado como preço parâmetro, pois será a base de comparação com o preço praticado pela empresa com empresas vinculadas ou consideradas vinculadas.

Constata-se a grande influência Americana e os estudos da OCDE nas legislações de diversos países inclusive do Brasil.

2.3 CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

No Brasil o controle dos Preços de Transferência de bens, serviços, direitos e juros, somente foi regulado em 27 de Dezembro de 1996 com o advento da lei número 9.430 através dos artigos 18 a 24.

Neste momento o Brasil inicia de fato o processo de controle fiscal dos preços praticados nas negociações internacionais entre empresas vinculadas, a fim de diminuir a ocorrência de superfaturamento nas importações e subfaturamento nas exportações, tentando evitar perdas nas arrecadações fiscais.

Essas perdas ocorrem em virtude da tributação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, o IRPJ, e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, a CSLL, estarem sendo realizadas com base em um lucro inferior ao real, se de fato estiver ocorrendo a manipulação dos preços, nas operações de importação e exportação entre empresas vinculadas.

Apesar do Brasil não ser membro da OCDE inspirou-se em suas diretrizes e recomendações assim como diversos outros países, visando obter também o controle sobre tais operações.

Na exposição de motivos do projeto de lei, que veio a se tornar a Lei nº 9.430 de 1996 o Ministro da Fazenda já se manifestava considerando as diretrizes da OCDE conforme aponta Pinheiro (2001, p.100):

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

A legislação ordinária introduziu métodos de controle que podem resultar na retificação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos casos de transferência indireta de lucros em operações realizadas entre partes vinculadas.

Para as operações de importação de empresas vinculadas, foram definidos três métodos para cálculo do preço *arm's lenght* a ser comparado com o preço efetivo praticado:

- a) PIC - Método dos Preços Independentes Comparados;
- b) PRL - Método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL 20% ;
- c) CPL - Método do Custo de Produção Mais Lucro.

O método PRL com margem de lucro de 60% somente foi regulado em 2000 com a lei 9.959 que será relacionada mais adiante.

Para as exportações os métodos definidos foram quatro:

- a) PVEx - Método do Preço de Venda nas Exportações;
- b) PVA - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, diminuído do Lucro
- c) PVV - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro
- d) CAP - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro.

Nas justificativas da criação da lei 9.430, o Ministro da fazenda faz referência às regras criadas pela OCDE, porém vale salientar que o conceito de vinculação é inovador e também a aplicação do regime de controle às operações realizadas entre pessoas residentes no Brasil e pessoas domiciliadas em países com tributação favorecida ou que oponham sigilo à composição societária, independentemente da efetiva existência de vinculação.

Em 1997 através da instrução normativa 38, a administração tributária brasileira procurou em um contexto de economia globalizada, assegurar amparo legal para que a secretaria da Receita Federal pudesse exercer o devido controle e exigir o imposto sobre os preços de transferências, impedindo mediante dispositivos da referida norma, para o exterior, de lucros e rendimentos aqui gerados, submetendo-os, conseqüentemente, à tributação conforme a legislação vigente.

No ano 2000 a lei 9.959 modificou a lei 9.430 estabelecendo a aplicação de mais um método para as importações, chamado de PRL 60%, ou seja, preço de revenda menos lucro de sessenta por cento. Esse método deverá ser usado nos casos de importação de matéria prima e produção de bens no Brasil, pois o fato da matéria prima importada passar por um processo de transformação impedia que as empresas brasileiras se utilizassem do método PRL 20%, específico para bens importados para revenda, forçando-as na utilização do método PIC ou CPL de difícil aplicação.

Em 30 de março de 2001 foi editada a Instrução Normativa 32 (IN 32), a qual regulou os dispostos nas referidas leis. Entretanto no mesmo ano, a instrução

normativa foi revogada sendo publicada a Instrução Normativa 243 (IN 243), consolidando e disciplinando o controle dos preços de transferências.

Ainda há muita discussão sobre a ilegalidade da IN 243 com relação à lei 9.430 e a IN 32, visto que a mesma alterou a forma de cálculo do método PRL 60%, porém o assunto será abordado e demonstrado mais adiante.

Em 2002 através da IN 188 a secretaria da Receita Federal relaciona os países ou dependências com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas.

As regras para conversão dos preços em reais foi estabelecida para IN 321 em 2003 onde a empresa deve utilizar a taxa de câmbio correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência do registro da Declaração de Importação, a DI, submetida a despacho e do reconhecimento de custos, despesas correspondente à prestação de serviços considerando o regime de competência.

A IN 382 do mesmo ano alterou o artigo 35 da IN 243 de 2002 o qual trata da dispensa de comprovação de preços praticados.

O artigo 35 da IN 243 permitia a dispensa do cálculo para as empresas que comprovassem lucro líquido das receitas de vendas para empresas vinculadas, antes da apuração dos impostos a no mínimo cinco por cento do total dessas receitas, mas a IN 382 traz a nova redação de que não somente a média do período em análise basta para comprovar a conformidade dos preços, mas a empresa deverá utilizar o mesmo critério para mais dois anos anteriores, somente assim poderá comprovar a adequação dos preços.

A Lei 11.196 de 2005 autorizou o Ministro da fazenda, a instituir mecanismos de ajuste, para mitigar os impactos relativos à apreciação da moeda nacional frente a outras moedas, o qual já foi regulamentado pela Portaria MF 436 de 2005 e IN SRF 602 de 2005.

Em 2006 a lei 11.281 em seu artigo 14, estendeu ao importador e ao encomendante as regras de preços de transferência.

Na figura 4 há um breve resumo do histórico do surgimento do controle dos preços de transferência no Brasil.



Figura 04 - Histórico dos Preços de Transferência no Brasil

Os contribuintes podem fazer acordos com o Fisco que lhes permitam praticar certa política de preços por períodos de até quatro anos.

A seguir demonstra-se quadro comparativo entre os métodos de apuração do preço-parâmetro adotados no Brasil e que guardam semelhança com os métodos adotados pelos países da OCDE.

	OCDE	BRASIL
EXPORTAÇÃO	CUP	PVEx
	RPM	PVA,PVV
	CCPM	CAP
IMPORTAÇÃO	CUP	PIC
	RPM	PRL
	COM	CPL

Figura 05 - Comparação entre métodos Brasil e OCDE

2.3.1 Fiscalização dos Preços de Transferência

As fiscalizações ou verificações dos preços de transferência entre empresas vinculadas serão efetuadas em períodos anuais exceto em hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeitas de fraude.

A empresa submetida à fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional:

- a) informação de empresas relacionadas dando o tipo de vinculação;
- b) relação de todas as importações de empresas vinculadas ou de paraísos fiscais do período base fornecendo todos os itens necessários à sua identificação, comprovando, por memória de cálculo o atendimento aos métodos legais;
- c) relação de todas as exportações da mesma forma que para as importações;
- d) relação de pagamentos de royalties, assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhados;
- e) Relação de juros pagos ou creditados;
- f) Recolhimento de imposto relativo a ajustes de preços já lançados ou declarados: caso contrário, lavram auto de infração.

Não sendo apresentadas provas satisfatórias dos preços praticados ou se forem insuficientes, os auditores fiscais poderão determinar o preço, aplicando um dos métodos previstos e utilizando os documentos disponíveis na empresa.

A intimação determina que as informações devem ser entregues em planilhas excel e em listagens impressas.

Devem manter e exibir a documentação das transações feitas com entidades relacionadas que poderão ser revisadas pelo Fisco que, porém, só pode fiscalizar exercícios já encerrados.

2.3.2 Acordos de Bitributação

Em caso de acordos tributários existentes entre o Brasil e outros países, sempre irá prevalecer os acordos sobre a lei interna brasileira, neste caso, destaca-se o fato de que nos países em que o Brasil não tem acordos de bitributação como é o caso dos EUA, se houver operações com empresas situadas nestes países ocorrerá a bitributação do lucro se aplicados os critérios dos preços de transferência, ou no sentido inverso.

Ou seja, caso apurado pelos métodos dos preços de transferência lucro a ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o grupo empresarial estará pagando duas vezes imposto sobre o lucro, uma vez que na transferência de divisas já comporte o mesmo valor.

Na tabela a seguir é demonstrado um exemplo de bitributação em países que não possuem acordos para tal.

Tabela 05 - Exemplo de Bitributação

BRASIL	
Importação de empresas vinculadas	R\$ 20.000,00
preço parâmetro apurado via métodos	-R\$ 19.000,00
Ajuste a ser adicionado a base do IRPJ e da CSLL	R\$ 1.000,00

EXTERIOR - EUA	
Receita de Venda para o Brasil	R\$ 20.000,00
Custos e despesas	-R\$ 17.500,00
Lucro a ser tributado	R\$ 2.500,00

O lucro a ser tributado no exterior contempla o valor de R\$ 1.000,00 a ser tributado no Brasil via cálculo dos preços de transferência.

2.4 OBRIGATORIEDADE DO CÁLCULO

Pela legislação brasileira e em observância às regras de preços de transferência, estão obrigadas a efetuar o cálculo dos preços de transferência somente relações internacionais entre:

- a) As pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que praticarem operações com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, mesmo que por intermédio de interposta pessoa.

A hipótese da interposta pessoa somente foi estabelecida em 2002 através da Instrução Normativa 243, onde o regime de preços de transferência também se aplica às operações efetuadas por meio de pessoa pela qual não se caracteriza como vinculada, mas que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada.

A figura 6 demonstra uma operação onde há presença de interposta pessoa através da Sociedade X.

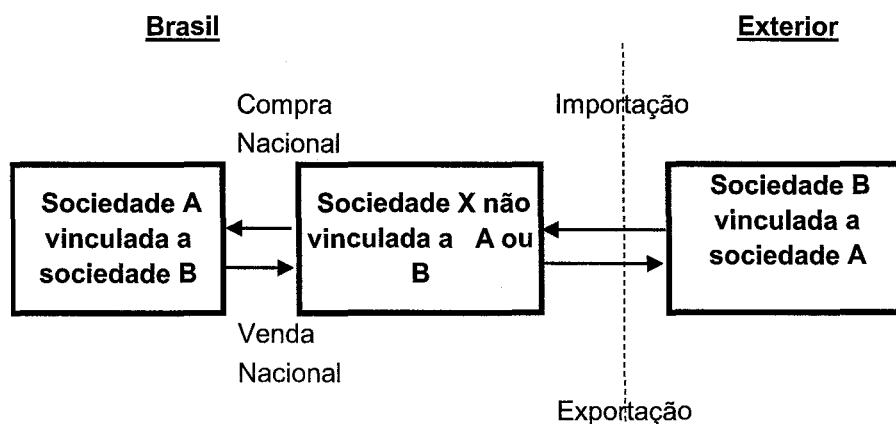


Figura 06 - Operação com Interposta Pessoa

- 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 vinte por cento, ou cuja legislação

interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

Conforme comentado anteriormente, somente estão obrigadas a efetuar o cálculo as pessoas jurídicas que mantêm operações internacionais, sendo que a transferência entre empresas vinculadas no Brasil não estão obrigadas.

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real estão obrigadas a efetuar o cálculo dos preços de transferência nas operações entre vinculadas de exportação e importação, porém as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido estão sujeitas ao controle somente das exportações.

Essa sistemática deve-se ao fato de que no cálculo do lucro presumido não ser considerado as despesas e custos, somente as receitas auferidas.

2.4.1 Operações sujeitas ao cálculo dos Preços de Transferência

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

- a) Importações de bens, serviços e direitos;
- b) Exportações de bens, serviços e direitos;
- c) Juros pagos ou creditados em operações financeiras, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil;
- d) Juros auferidos em operações financeiras, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil.

Segundo Xavier (1999, p.375) “o referido regime é aplicável em dois tipos de transações: operações comerciais e operações financeiras [...] tanto ativas como passivas.”

Existem algumas transações que não estão obrigadas ao cálculo, são as transferências de tecnologia, royalties e assistência técnica, científica, administrativa

ou assemelhada, porém na experiência internacional os outros países submetem tais operações ao controle fiscal.

2.4.2 Conceito de Pessoa Vinculada

O conceito de pessoa vinculada na legislação brasileira abrange primeiramente matriz, filial ou sucursal, porém várias outras formas de vinculação são citadas no artigo 23 da Lei 9430 e no artigo 2 da Instrução Normativa 243 de 2002.

É considerada pessoa vinculada, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- a) I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- b) II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- c) III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como a 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;

Segundo o artigo 243 da lei 6404/1076 são consideradas empresas coligadas, as sociedades quando uma participa com dez por cento ou mais do capital da outra sem controlá-la.

E controlada é a sociedade na qual a controladora, direta ou indiretamente é titular de direitos de sócio que lhe assegurem de modo permanente preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

- d) 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;
- e) 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;

Para considerar que a empresa domiciliada no Brasil e a domiciliada no exterior estão sob controle societário comum, é necessário que 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. Já o caso de estar sob controle administrativo comum quando é necessário que o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa, ou o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa ou ainda uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

- f) 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 1976;
- g) 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;

Na hipótese de consórcio ou condomínio, as empresas serão consideradas vinculadas somente durante o período de associação.

- h) 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;
- i) IX - a pessoa física 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;
- j) 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.

Para os dois últimos itens a vinculação somente será aplicada às operações onde se constate a exclusividade, através de contrato por escrito ou na falta dele pela prática das operações.

As operações entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil com a intermediação de uma *trading company*, domiciliada ou não no País, estarão sujeitas ao controle dos preços de transferência, devido ao exposto do parágrafo 5 do artigo 2 da IN 243 de 2002 ao relacionar em sua redação a interposta pessoa.

Em se tratando de Instrução Normativa parece impossível que a mesma altere o alcance da Lei, conforme aponta SCHOUERI (1999, p.47): “parece impossível o alargamento do aspecto subjetivo ora comentado [...] não pode norma administrativa ampliar o alcance da lei.”

Na legislação Brasileira ainda presume-se a participação entre as partes na transação comercial quando, em razão de legislação do país do vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível:

- a) Conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes; ou
- b) Verificar a existência de fato do vendedor.

No modelo da convenção da OCDE o conceito de vinculação não se dá somente pela participação no controle, mas pela mera participação no capital sem se referir ao montante, no caso brasileiro pressupõe uma participação mínima de dez por cento no capital social para se considerar empresa vinculada.

Na Alemanha com relação à aplicação das normas de *Transfer Pricing* como a OCDE, leva-se em consideração participações societárias diretas e indiretas, não se mencionando percentuais.

Na legislação francesa não está definido que seriam empresas associadas o que levou a administração do referido país expressar o entendimento de que uma empresa francesa se entende controlada por uma empresa estrangeira quando esta

detém maioria de votos em assembléia, possui maior parte de ações ou quando exerce funções com poder de decisão.

No Japão adota-se o critério societário como uma das formas para definir empresas associadas.

Os EUA com um alcance mais largo definem como empresas associadas quando duas ou mais organizações tem o mesmo interesse possuindo controle ou propriedade comum.

No conceito Italiano a questão fundamental para identificar empresas ligadas é a expressão controle, influência dominante de uma empresa sobre a outra.

A vinculação no caso brasileiro pode ocorrer por estarem sob controle societário comum ou administrativo comum, mas também considera pessoa vinculada distribuidor ou concessionário exclusivo.

Na Alemanha, México, Índia e na Espanha também há a preocupação com pessoas próximas aos sócios.

2.4.3 Conceito de Paraísos Fiscais

São considerados paraísos fiscais os países que oferecem vantagens fiscais significativas e permanentes para indivíduos e empresas que lá operem.

São países com tributação favorecida, que segundo o artigo 24 da Lei 9.430 de 1996, com as alterações introduzidas pelos artigos 3 e 4 da Lei 10.451 de 2002, é o país ou a dependência:

- a) Que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20%. Devendo ser 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, considerando-se separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio, e
- b) Cujas legislações internas oponham sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

O conceito de país de tributação favorecida deve ser aplicado ao contribuinte individualmente considerado conforme parágrafo 1, artigo 24 da Lei no 9.430 de 1996 e parágrafo 1, artigo 39 da IN 243 de 2002.

Na alíquota de 20%, deve-se considerar a alíquota efetiva do imposto, determinada mediante a comparação da 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, considerando-se separadamente a tributação do rendimento do trabalho e do capital.

No conceito de país com tributação favorecida o legislador abriu mão do conceito de pessoa vinculada substituindo-o por um critério territorial conforme nota-se em SCHOUERI (1999, p.46):

São aplicáveis as normas de *transfer pricing* 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 domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

A França e o México são países que também prevêm em suas legislações regimes para o controle de transações com empresas situadas em países com tributação favorecida.

Segundo a lei 11.727 de 2008 considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes, a partir de 01 de janeiro de 2009.

A figura 7 relaciona a lista dos países considerados paraísos fiscais segundo a Instrução Normativa 188.

PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA	
I - Andorra	XXVIII - Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929)
II - Anguilla	XXIX - Macau
III - Antígua e Barbuda	XXX - Ilha da Madeira
IV - Antilhas Holandesas	XXXI - Maldivas
V - Aruba	XXXII - Malta
VI - Comunidade das Bahamas	XXXIII - Ilha de Man
VII - Bahrein	XXXIV - Ilhas Marshall
VIII - Barbados	XXXV - Ilhas Maurício
IX - Belize	XXXVI - Mônaco
X - Ilhas Bermudas	XXXVII - Ilhas Montserrat
XI - Campione D'Italia	XXXVIII - Nauru
XII - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark)	XXXIX - Ilha Niue
XIII - Ilhas Cayman	XL - Sultanato de Omã
XIV - Chipre	XLI - Panamá
XV - Cingapura	XLII - Federação de São Cristóvão e Nevis
XVI - Ilhas Cook	XLIII - Samoa Americana
XVII - República da Costa Rica	XLIV - Samoa Ocidental
XVIII - Djibouti	XLV - San Marino
XIX - Dominica	XLVI - São Vicente e Granadinas
XX - Emirados Árabes Unidos	XLVII - Santa Lúcia
XXI - Gibraltar	XLVIII - Seychelles
XXII - Granada	XLIX - Tonga
XXIII - Hong Kong	L - Ilhas Turcas e Caicos
XXIV - Lebuan	LI - Vanuatu
XXV - Líbano	LII - Ilhas Virgens Americanas
XXVI - Libéria	LIII - Ilhas Virgens Britânicas.
XXVII - Liechtenstein	

Figura 07 - Países considerados Paraísos Fiscais
FONTE: BRASIL (2002)

2.4.4 Conceito de Preço Parâmetro

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 organização com empresas vinculadas, este preço é determinado com base nas premissas do conceito *arm's length*.

Conforme aponta ZANLUCA E TEIXEIRA (2005, p.315):

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

Se o preço encontrado como parâmetro for menor que o preço praticado nas operações de importações a operação certamente terá ajuste, e no caso das exportações ocorrerá ajuste se o preço parâmetro encontrado for maior que o preço praticado.

Na figura 8 pode-se notar a regra geral para ocorrência do ajuste fiscal na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

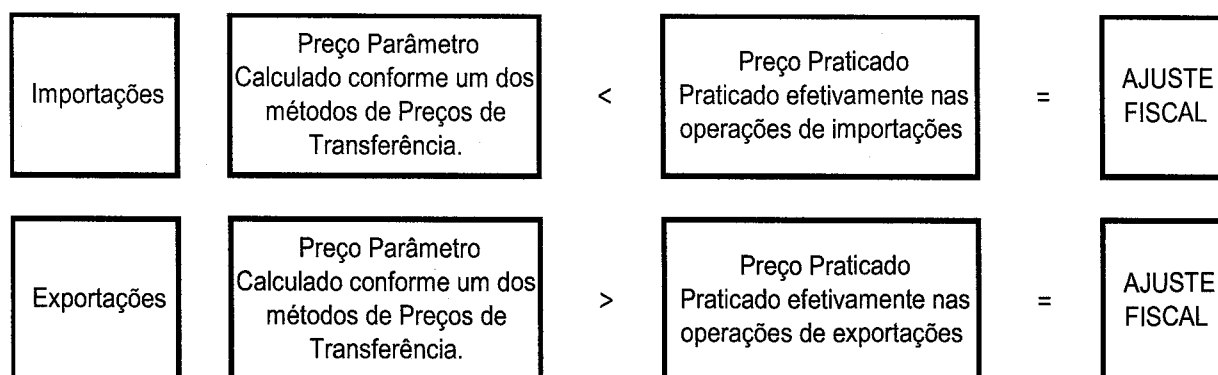


Figura 08 - Parâmetro para realização de Ajuste Fiscal

Para fins de cálculo do custo total de aquisição a ser considerado, à exceção do método que abre os custos de produção originais dos bens, o método CPL, deve-se considerar como preço de aquisição o valor do produto, as despesas de transporte e o seguro, quando suportados pelo importador, e os tributos não recuperáveis devidos na importação.

Ao considerar os gastos com frete e seguro como integrantes do preço de compra para fins de comparação, será necessário que os mesmos sejam considerados também no preço de venda.

As conversões de valores conforme já mencionado deverá ser realizado pela taxa de câmbio do segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência do registro da DI.

Para o cálculo do preço parâmetro, os preços apurados dos insumos deverão ser multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, encontrando dessa forma o preço médio ponderado a ser comparado com aquele registrado nos custos de produção.

A diferença entre os preços praticados nas operações entre coligadas e os preços apurados por um dos métodos admitidos pela lei brasileira deverá ter o seguinte procedimento:

- a) Exportação: quando o preço parâmetro for superior ao preço praticado na exportação, a diferença deverá ser adicionada ao lucro líquido e na base de cálculo da CSLL para o cálculo do imposto sobre renda e para o cálculo da contribuição social. E se a diferença for menor a empresa não necessita fazer procedimento algum.

- b) Importação: quando o preço parâmetro for inferior ao preço praticado na importação, a diferença deverá ser adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Esclarece a IN no artigo 31 que os preços praticados em liquidações de estoque, encerramentos de atividades ou vendas com subsídios governamentais não poderão ser utilizados como parâmetros.

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, de despesas ou encargos será considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL e será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido 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 de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

Neste caso a diferença encontrada e já ajustada contabilmente deverá ser considerada como parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e o imposto sobre a diferença deverá ser recolhido.

Quanto ao período de apuração do cálculo, deverá ser considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro, ainda que a empresa apure o lucro real trimestral, ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data

de encerramento de atividades. O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude.

2.4.5 Documentos aceitos como forma de comprovação dos métodos PIC e CPL

Para alguns métodos são exigidos pela legislação brasileira documentos de prova para aceitação do cálculo, como no caso do método PIC e CPL.

Esses documentos podem ser as cópias dos que serviram para composição de custos dos produtos no exterior, planilhas com demonstrativos de custo, cópias de folha de pagamento, bem como cópia da declaração sobre a renda entregue ao fisco de outro país, equivalente a DIPJ no Brasil, no caso do CPL.

Para os documentos provenientes em língua estrangeira deve-se observar o exposto na lei 10.406 de 2002, artigo 224: *“os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no País”*

Também pode ser citado o Código de Processo Civil, que prevê em seu artigo 157: *“só poderá ser junto aos autos documento redigido em língua estrangeira, quando acompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado.”*

De acordo com a Lei nº 6.015 que é a Lei de Registros Públicos, em seus artigos 129 parágrafo 6 e 148:

Os documentos escritos em língua estrangeira deverão ser sempre traduzidos e, acompanhados das respectivas traduções, registrados no Registro de Títulos e Documentos para surtir efeitos em relação a terceiros e para produzirem efeitos em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal.

Desta forma, para que um documento produzido no exterior, em língua estrangeira, tenha validade no Brasil, deve estar legalizado em seu país de origem, ou seja, notariado, consularizado, traduzido para o português, por Tradutor Público, com sua firma reconhecida e registrada em Cartório de Títulos e Documentos.

Referente à quantidade de documentos que deve-se apresentar como prova, não é mencionado na legislação brasileira, somente trata de operações em condições de negociações semelhantes, desta forma acredita-se que seja uma quantidade de faturas que representem em proporcionalidade à movimentação efetiva de importações da vinculada no Brasil, no período.

2.5 DISPENSA DA REALIZAÇÃO DOS CÁLCULOS

A possibilidade de dispensa da comprovação dos preços praticados, chamada de *safe harbour*, foi trazida pela IN 243 de 2002.

Estipula a instrução normativa a possibilidade de dispensa do cálculo quando o lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL, for maior ou igual a 5% do total destas receitas considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes.

Pode-se notar o exposto anterior através do exemplo a seguir na tabela 6, onde a empresa possui um lucro líquido de exportações para vinculadas de 29% com relação ao total dessas mesmas receitas.

Deste modo está dispensada da realização dos cálculos para exportação.

Tabela 06 - Dispensa dos cálculos para Exportação 01

	mercado interno	exportações para vinculadas
Receita operacional Bruta Venda de produtos/mercadorias	R\$ 2.000.000,00	R\$ 600.000,00
Deduções Impostos sobre as vendas	-R\$ 800.000,00	R\$ -
Receita operacional Líquida	R\$ 1.200.000,00	R\$ 600.000,00
Custo dos produtos vendidos/mercadorias revendidas	-R\$ 500.000,00	-R\$ 200.000,00
Lucro Bruto	R\$ 700.000,00	R\$ 400.000,00
Despesas Operacionais	-R\$ 300.000,00	-R\$ 220.000,00
Lucro Operacional	R\$ 400.000,00	R\$ 180.000,00
Resultado não Operacional	-R\$ 20.000,00	-R\$ 5.000,00
Lucro antes IRPJ e CSLL	R\$ 380.000,00	R\$ 175.000,00
% Lucro líquido exportações com relação ao total de receitas para vinculadas		29%

Outra possibilidade de dispensa do cálculo está no artigo 36 da IN 243 de 2002 onde dispensa todas as pessoas jurídicas cuja receita líquida das exportações no ano calendário não exceder 5% do total da receita líquida do mesmo período, e poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação, desde

que essas operações não tenham sido realizadas com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas em paraísos fiscais ou que oponham a quebra do sigilo societário.

Na tabela a seguir é demonstrado um exemplo.

Tabela 07 - Dispensa dos cálculos para Exportação 02

	mercado interno	exportação
Receita operacional Bruta		
Venda de produtos/mercadorias	R\$ 2.000.000,00	R\$ 60.000,00
Deduções		
Impostos sobre as vendas	-R\$ 800.000,00	R\$ -
Receita operacional Líquida	R\$ 1.200.000,00	R\$ 60.000,00
<hr/>		
Receita operacional líquida total	R\$ 1.260.000,00	
<hr/>		
% das receitas de exportação		4,76%

Também há outra possibilidade de dispensa dos cálculos, a Receita Federal considera satisfatória a comprovação de operações com empresas vinculadas, quando o preço parâmetro apurado divergir em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação, ou exportação, independentemente do método utilizado.

Na tabela 8 é possível observar que apesar do custo dos produtos importados XX-01A e XX-01B estarem acima do preço parâmetro determinado pela sistemática do PRL 20% o mesmo não sofreram ajuste, por estarem dentro da margem de 5% estabelecida pela legislação.

Tabela 08 - Exemplo de cálculo dentro da margem de 5% do preço parâmetro

Produto	Método	Preço parâmetro	Custo Importação	valor excedente - para ajuste	margem de 5% - preço parâmetro	Ajuste a ser realizado
XX-01A	PRL 20%	R\$ 658,22	R\$ 673,91	R\$ 15,69	R\$ 32,91	R\$ -
XX-01B	PRL 20%	R\$ 297,97	R\$ 300,26	R\$ 2,29	R\$ 14,90	R\$ -
XX-01C	PRL 20%	R\$ 17,83	R\$ 21,44	R\$ 3,60	R\$ 0,89	R\$ 3,60

O produto XX-01A foi importado de empresa vinculada a um custo de R\$ 15,69 acima do preço que seria de mercado, logo essa diferença teria que ser adicionada a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, porém a margem de 5% sob o preço parâmetro ficou acima dessa diferença, dispensando o valor de ajuste do produto.

O mesmo pode ser observado no XX-01B onde a margem de 5% é de R\$ 14,89, ou seja, a empresa poderia ter adquirido um bem até o valor de R\$ 14,89 acima do preço praticado no mercado que não teria ajuste na base de cálculo do IRPJ e nem da CSLL.

Já o produto XX-01C teve uma diferença de R\$ 3,60 acima do preço parâmetro, e a margem de 5% foi de R\$ 0,89, ficou abaixo da diferença, sendo necessário realizar o ajuste fiscal.

Com relação às operações que não estão sujeitas ao cálculo dos preços de transferência lista-se:

- a) Royalties;
- b) Assistência técnica;
- c) Assistência científica;
- d) Assistência administrativa;
- e) Assemelhados.

Ainda existe possibilidade de dispensa do cálculo as empresas que estão envolvidas em operações que englobem a questão de conquista de novos mercados, desde que:

- a) Sejam bens, serviços ou direitos inéditos no país de destino;
- b) Sejam revendidos no país de destino por preço inferior ao praticado no mercado em questão;
- c) Tenham plano de exportação aprovado no Cosit;
- d) Fique provado que a empresa no exterior não terá lucro na operação, e se a empresa brasileira tiver prejuízo, qual o prazo para recuperação.

2.6 MÉTODOS DE CONTROLE NAS EXPORTAÇÕES

Para as operações de exportação, a legislação brasileira prevê cinco métodos para cálculo do preço parâmetro, onde é determinada a receita mínima que a empresa brasileira deve obter nas relações comerciais com empresas relacionadas.

Os métodos disponíveis estão listados na figura 9:

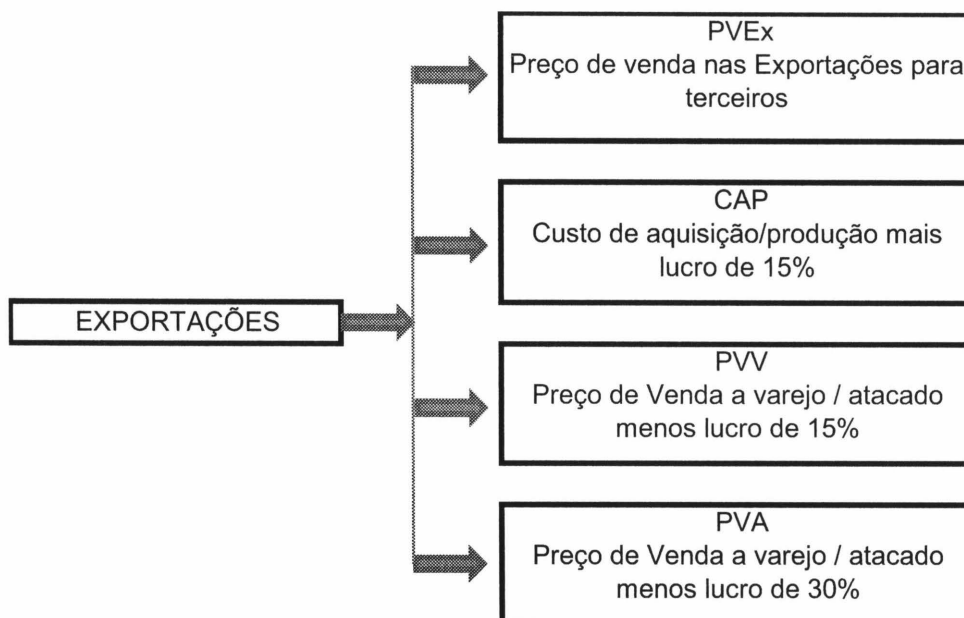


Figura 09 - Métodos de Exportação

Somente ficam sujeitas ao arbitramento as receitas das exportações para pessoa vinculada, quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou 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 pagamentos semelhantes.

Tem-se então a seguinte regra conforme a figura 10: se o preço de venda é menor ou igual a 90% do preço médio no Brasil deve-se aplicar um dos métodos previsto na legislação brasileira, e se o preço de venda é maior que 90% do preço médio no Brasil a empresa está dispensada da realização do cálculo.

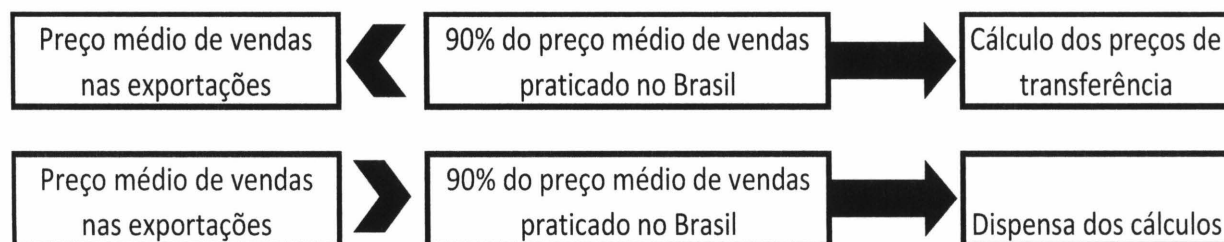


Figura 10 - Dispensa e Obrigatoriedade dos cálculos nas exportações

Na tabela 9 é possível observar exemplos de operações de exportação com obrigatoriedade da realização do cálculo e com dispensa da realização do mesmo.

Tabela 09 - Exemplos de dispensa dos cálculos na exportação

	preço médio de exportação para empresas vinculadas	preço médio de venda para empresas brasileiras	% abaixo do preço médio de venda no mercado brasileiro	Empresa obrigada a aplicar um método de cálculo para exportações
Operação 1	R\$ 15,00	R\$ 30,00	50%	SIM
Operação 2	R\$ 25,00	R\$ 30,00	17%	SIM
Operação 3	R\$ 28,00	R\$ 30,00	7%	NÃO

A comparação com o preço médio praticado entre empresas ligadas é realizada através do preço médio de vendas para empresas brasileiras. Caso a pessoa jurídica não efetue venda no mercado interno, o preço de comparação será obtido com dados de outras empresas que pratiquem a venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares no mercado brasileiro entre compradores e vendedores não vinculados.

Com relação ao aspecto mercadológico da conquista de novos mercados, a IN 243 de 2002 trouxe no artigo 30 possibilidades para a empresa desconsiderar a regra dos preços médios inferiores a 90% dos preços médios aplicados no mercado brasileiro, porém teriam que estar condicionadas à exceção aos seguintes requisitos:

- a) Inexistência de comercialização anterior dos bens, serviços ou direitos no país de destino, seja pela própria empresa exportadora, seja por qualquer outra empresa vinculada, em qualquer parte do mundo;
- b) Preço de venda ao consumidor, no país de destino, inferior ao preço de bem, serviço ou direito idêntico ou similar ali comercializado;
- c) Plano específico de exportação aprovado pela administração fiscal, que deverá ter prazo máximo de execução de 12 meses e obedecer ainda às condições previstas na IN;
- d) Demonstração da inexistência de lucros da empresa vinculada no país de destino, e previsão do prazo de recuperação de prejuízos previsto pela empresa brasileira;

Na figura 11 é demonstrado resumidamente o processo de verificação da obrigatoriedade ou não da realização do cálculo dos preços de transferência na exportação para pessoas vinculadas ou que estejam sediadas em paraísos fiscais.

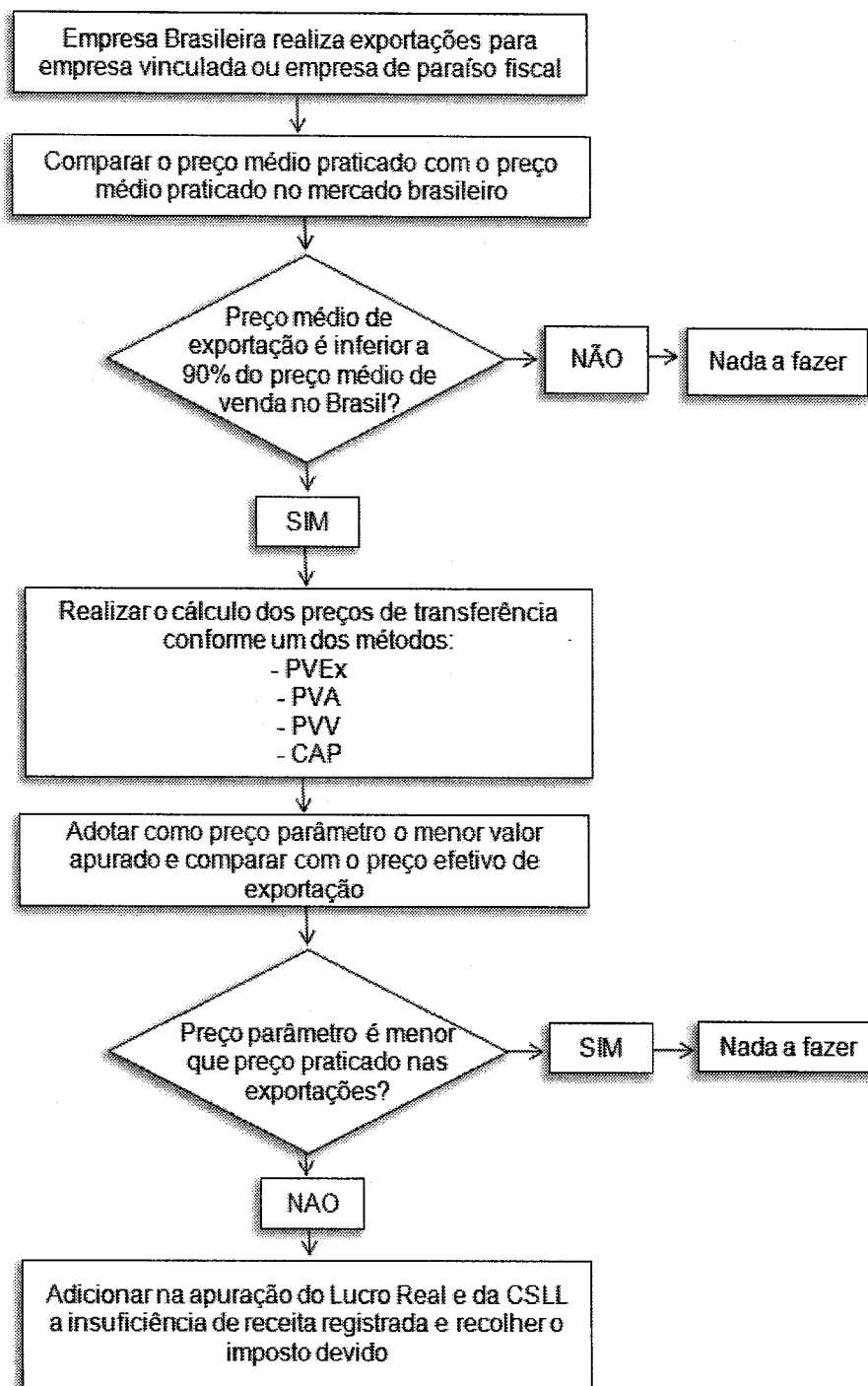


Figura 11 - Esquema para cálculo dos preços de transferência na exportação

2.6.1 Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx

Este método está previsto no artigo 19, parágrafo 3, da lei 9430 de 1996, cuja redação traz que corresponde a média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, em condições semelhantes de pagamentos, nas

exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes não vinculados, ou por outra exportadora nacional.

Serão consideradas apenas, as vendas para outros clientes não vinculados à empresa no Brasil, mais adiante será exposto o método PIC para importações, cujo método se assemelha ao PVEx, porém a comparação para obtenção do preço parâmetro é possível também através de operações de terceiros independentes.

Já no método PVEX em questão o parâmetro interno se limita a comparações de dados do exportador nacional e na comparação externa leva-se em conta dados de outra exportadora nacional, não sendo possível a utilização de dados a partir do mercado internacional.

Será permitido o ajuste dos valores quanto aos itens:

- a) Prazos de pagamento: As diferenças nos prazos de pagamento deverão ser ajustados, trazidos para data presente com base na taxa praticada pela própria empresa, quando for possível comprovar sua aplicação para todas as vendas a prazo, caso não se consiga comprovar a consistência da taxa, o ajuste deverá ser realizado com base na taxa Selic quando o comprador e vendedor estiverem domiciliados no Brasil e com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares americanos, pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de *spread*.
- b) Quantidades negociadas: ajuste de quantidades deverá ser realizada com base nos documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstre a prática dos preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.
- c) Produtos com garantia: O valor integrante ao preço a título de garantia, não poderá exceder o resultante da divisão do total de gastos efetuados pela quantidade de bens no mercado nacional, no período de apuração anterior.
- d) Propaganda e Publicidade: O preço do bem, serviço ou direito vendido a uma empresa que suporte o ônus de propaganda e publicidade, deverá ser comparado com o de outra que não suporte o mesmo ônus, sendo que assim deverá ser equiparado e igualado os preços. No caso de uso de marca ou nome, os gastos deverão ser rateados entre as unidades, em função das quantidades e respectivos valores de venda.

- e) Custo de fiscalização de qualidade e intermediação nas operações de compra e venda: da mesma forma que propaganda e publicidade, o preço do bem, serviço ou direito vendido a uma empresa que suporte o ônus de propaganda e publicidade, deverá ser comparado com o de outra que não suporte o mesmo ônus, sendo que assim deverá ser equiparado e igualado os preços.
- f) Embalagem, frete e seguro: Sendo os produtos idênticos, mas acondicionados de forma diferentes, o procedimento é que deve-se descontar as diferenças de custos dos materiais utilizados em cada caso. Esse acondicionamento diz respeito ao transporte. Poderão ser somados ao preço parâmetro a fim de compará-lo ao preço praticado dos bens, serviços e direitos, os valores de transporte, seguro cujo ônus tenham sido da empresa importadora, e os tributos não recuperáveis devidos na importação desde que, da mesma forma, sejam considerados no preço praticado

Assim como nos demais métodos se comprovado que o preço de venda é menor que o preço de venda para outros clientes não ligados deve-se tributar a diferença, caso contrário não haverá ajuste.

A tabela 10 traz um exemplo de cálculo através desse método, onde chega-se no valor do preço parâmetro através das médias de vendas realizadas para empresas não vinculadas.

A relação de vendas para empresas vinculadas totaliza a mesma quantidade de vendas para não vinculadas visando facilitar a exposição do exemplo, chegando no valor do preço praticado para comparação com o preço parâmetro.

Tabela 10 - Exemplo de cálculo através do método PVEx

venda para terceiros	
Total de Exportações	R\$ 500.000,00
Descontos Incondicionais	R\$ 5.000,00
Frete e seguro por conta do exportador	R\$ 5.000,00
ajuste de prazo de pagamento	R\$ 10.000,00
ajuste de quantidade negociada	R\$ 5.000,00
garantia do produto	R\$ 1.000,00
propaganda	R\$ 500,00
qualidade e condições de higiene	R\$ 500,00
Total de Exportações ajustada	R\$ 473.000,00
quantidade exportada	2.500
Preço Parâmetro	R\$ 189,20

venda para vinculadas	
Total de Exportações	R\$ 500.000,00
Descontos Incondicionais	
Frete e seguro por conta do exportador	
ajuste de prazo de pagamento	R\$ 5.000,00
ajuste de quantidade negociada	
garantia do produto	
propaganda	
qualidade e condições de higiene	
Total de Exportações ajustada	R\$ 495.000,00
quantidade exportada	2.500
Preço praticado	R\$ 198,00

ajuste unitário	R\$ -
quantidade exportada para vinculadas	2.500
Ajuste Total	R\$ -

Conclui-se pela não necessidade de tributar a diferença, pois o preço parâmetro praticado para empresas não vinculadas é inferior ao preço praticado entre as vinculadas.

Ou seja, a empresa está realizando venda de bens a um preço acima da média do mercado, o que para o Brasil é positivo, está entrando mais divisas no país.

2.6.2 Método Preço de Venda por atacado no País de destino, diminuído do Lucro – PVA

Neste método a receita de venda corresponderá 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 15% sobre o preço bruto de venda no atacado.

Adicionando a IN 243 em seu artigo 24, verifica-se que os tributos cobrados no país de destino e que poderão ser diminuídos do preço são aqueles semelhantes aos tributos brasileiros e contribuições, também nota-se na mesma IN que a margem de lucro deverá ser calculada sobre o preço bruto de venda, no mercado de atacado.

Permitidos os ajustes que menciona e que se consideram tributos incluídos no preço aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições PIS e COFINS.

Se o preço de venda para empresas vinculadas, for menor que o preço parâmetro calculado através do método PVA menos impostos mais quinze por cento do lucro deve-se tributar a diferença, caso contrário não há nada a fazer.

A tabela 11 contém um exemplo de cálculo a partir do método PVA, onde notas-se a necessidade de ajuste, já que o preço parâmetro ficou superior em R\$ 32,00 ao preço praticado entre as empresas vinculadas.

Tabela 11 - Exemplo de cálculo através do método PVA

Média dos preços de venda no mercado atacadista no país de destino	R\$ 280,00
Descontos Incondicionais	R\$ 5,00
ajuste de prazo de pagamento	R\$ 2,00
ajuste de quantidade negociada	R\$ 1,00
margem de lucro de 15%	R\$ 42,00
Preço de Venda ajustado : preço parâmetro	R\$ 230,00

Total de Exportações	R\$ 500.000,00
Descontos Incondicionais	
Frete e seguro por conta do exportador	
ajuste de prazo de pagamento	R\$ 5.000,00
ajuste de quantidade negociada	
garantia do produto	
propaganda	
qualidade e condições de higiene	
Total de Exportações ajustada	R\$ 495.000,00
quantidade exportada	2.500
Preço praticado	R\$ 198,00

ajuste unitário (230 - 198)	R\$ 32,00
quantidade exportada para vinculadas	2.500
Ajuste Total (2500 * 32)	R\$ 80.000,00

O ajuste total será de R\$ 80.000,00 se a empresa optar por realizar o cálculo com base no método PVA.

2.6.3 Método do Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do Lucro – PVV

A receita de venda das exportações determinada por este método corresponderá a média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista no país de destino, e de margem de lucro de 30% sobre o preço bruto de venda no varejo.

Os tributos a diminuir são aqueles que guardem semelhança com o ICMS, ISS e com as contribuições PIS e COFINS.

Também se deve fazer os ajustes referente a prazo de pagamento, quantidades negociadas, propagandas, mencionadas no método PVEx.

Se o preço de venda for menor que o preço parâmetro calculado através do método PVV menos impostos mais trinta por cento do lucro deve-se tributar a diferença, caso contrário não há nada a fazer.

Na tabela 10 é possível visualizar exemplo de cálculo a partir do método PVV.

Tabela 12 - Exemplo de cálculo através do método PVV

Média dos preços de venda no mercado varejista no país de destino	R\$	320,00
Descontos Incondicionais	R\$	5,00
ajuste de prazo de pagamento	R\$	2,00
ajuste de quantidade negociada	R\$	1,00
margem de lucro de 30%	R\$	96,00
Preço de Venda no atacado ajustado : preço parâmetro	R\$	216,00

Total de Exportações	R\$	500.000,00
Descontos Incondicionais		
Frete e seguro por conta do exportador		
ajuste de prazo de pagamento	R\$	5.000,00
ajuste de quantidade negociada		
garantia do produto		
propaganda		
qualidade e condições de higiene		
Total de Exportações ajustada	R\$	495.000,00
quantidade exportada		2.500
Preço praticado	R\$	198,00

ajuste unitário (216 - 198)	R\$	18,00
quantidade exportada para vinculadas		2.500
Ajuste Total (2500 * 18)	R\$	45.000,00

2.6.4 Método do Custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucros – CAP

Neste método a receita de vendas para compor o preço parâmetro corresponderá a média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou de produção de bens exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobradas no Brasil e de margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Pela referida instrução normativa integram o custo de aquisição o frete e o seguro pagos pela empresa adquirente em seu artigo 26, parágrafo 1.

Devendo ser excluída do custo de aquisição a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS e COFINS, correspondente aos produtos exportados, após cuja exclusão será aplicada a margem de lucro sobre o restante.

Resumo:

Custo de aquisição ou produção

(+) impostos e contribuições

(+) frete e o seguro pagos pela empresa adquirente

(-) parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS e COFINS.

Se o preço de venda for menor que o preço parâmetro calculado através do método CAP mais impostos mais quinze por cento do lucro deve-se tributar a diferença, caso contrário não há nada a fazer.

No exemplo da tabela 13 nota-se que não há ajustes a serem realizados, uma vez que o preço parâmetro apurado está inferior ao preço praticado no mercado, ou seja, está entrando no país um valor de receitas acima do valor previsto no mercado, o que significa fator positivo para a área fiscal do país.

Tabela 13 - Exemplo de cálculo através do método CAP

Custo de aquisição ou produção dos produtos exportados	R\$ 140,00
credito presumido do ipi	R\$ 1,00
tributos incluídos no preço	R\$ -
margem de lucro de 15%	R\$ 21,00
Preço Parâmetro (140 + 1 + 21)	R\$ 160,00

Total de Exportações	R\$ 500.000,00
Descontos Incondicionais	
Frete e seguro por conta do exportador	
ajuste de prazo de pagamento	R\$ 5.000,00
ajuste de quantidade negociada	
garantia do produto	
propaganda	
qualidade e condições de higiene	
Total de Exportações ajustada	R\$ 495.000,00
quantidade exportada	2.500
Preço praticado	R\$ 198,00

ajuste unitário	R\$ -
quantidade exportada para vinculadas	2.500
Ajuste Total	R\$ -

2.6.5 Escolha do método de arbitramento

A legislação brasileira permite que o contribuinte faça a escolha cujo representante para a empresa menor impacto, ou seja, cujo menor preço parâmetro seja apurado.

Automaticamente será o que mais irá se aproximar do preço praticado efetivamente na exportação.

Não deixa de ser um planejamento tributário para a empresa, apurar todos os métodos permitidos pela legislação, assim poderá optar por aquele cujo ônus seja menor ou inexistente.

Na tabela 14 é demonstrado o resumo de todos os valores apurados permitidos pela legislação para compor o quadro comparativo de avaliação do melhor método.

No exemplo nota-se que através do método PVEx e do método CAP não haverá ajuste a ser realizado, logo não haverá diferença de imposto a recolher.

Para a empresa exemplo o melhor método seriam dois, o PVEx e o CAP.

Tabela 14 - Tabela comparativa dos métodos de exportação

Método	Preço de Venda	Preço parâmetro	Ajuste	quantidade vendida	Ajuste Total
PVEx	R\$ 198,00	R\$ 189,20	R\$ -	R\$ 2.500,00	R\$ -
PVA	R\$ 198,00	R\$ 230,00	R\$ 32,00	R\$ 2.500,00	R\$ 80.000,00
PVV	R\$ 198,00	R\$ 216,00	R\$ 18,00	R\$ 2.500,00	R\$ 45.000,00
CAP	R\$ 198,00	R\$ 160,00	R\$ -	R\$ 2.500,00	R\$ -

Criar rotinas de apuração mensal dos efeitos dos preços de transferência para fins de gerenciamento torna-se planejamento tributário, uma vez que pode-se evitar a bitributação como mostrado no exemplo da tabela 5 e evitar escolha de método cujo resultado seja oneroso para a empresa.

2.7 MÉTODOS DE CONTROLE NAS IMPORTAÇÕES

A OCDE recomenda métodos de apuração do preço *Arm's Length* nas transações entre as partes vinculadas, devido à necessidade de orientação das empresas com medidas mais objetivas e eficazes do que a mera previsão de cláusulas gerais antielisivas.

O objetivo dos métodos é retirar todos os efeitos de vinculação das partes sobre os preços das operações efetuadas entre si.

A legislação brasileira sobre preços de transferência admite a aplicação de diversos métodos para o cálculo do preço *Arm's Length*, assim como nas exportações, onde provavelmente retornará um resultado diverso em cada método aplicado, porém o contribuinte pode utilizar-se do método que lhe for mais favorável, ou seja, o método cujo resultado do preço parâmetro retornado seja o maior no caso das importações.

O legislador brasileiro contemplou três métodos para a apuração de parâmetros para as importações com o propósito de assegurar que os preços considerados para apurar o lucro real, e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido se aproximem o quanto for possível dos preços de mercado.

Na figura 11 está a relação de quais são os métodos para determinação dos preços parâmetros nas importações, sendo que tais métodos visam determinar o custo máximo permitido fiscalmente.

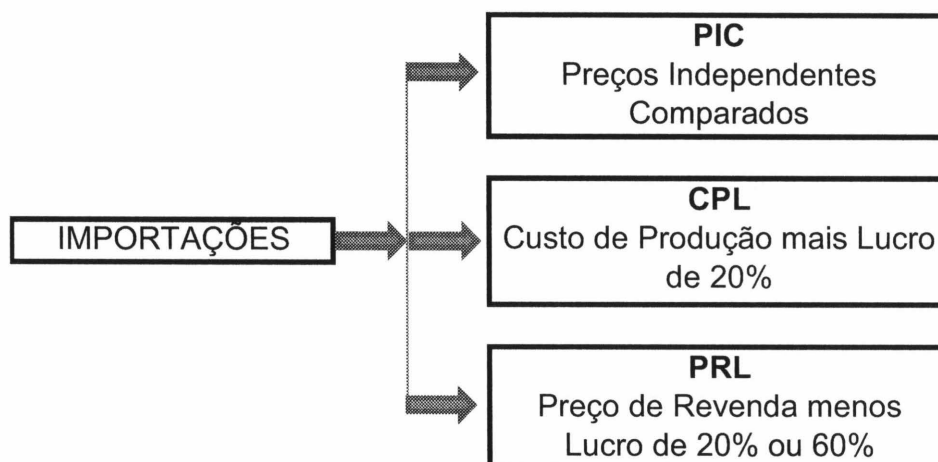


Figura 12 - Métodos para as Importações

Os americanos possuíam uma ordem de prioridades para os cálculos, se o primeiro método chamado CUP – Método do preço comparável não controlado não se aplicasse deveria ser usado o RPM – método do preço de revenda, da mesma forma se ambos fossem inaplicáveis poderia ser usado o CPM – método do custo adicionado à margem de lucro.

Porém ainda assim havia um quarto método, o método dos fatos e circunstâncias – método da Razoabilidade, quando seria mais apropriado algum outro método para esclarecer o preço praticado.

Abaixo breve descritivo sobre os métodos americanos:

- a) CUP – Método do preço comparável: neste método leva-se em conta a semelhança entre as transações com transações realizadas por empresas não coligadas, bem assim a similaridade dos itens negociados.
- b) RPM – método do preço de revenda: este método consiste na subtração de um percentual de lucro do preço de revenda a uma empresa não coligada, e somente seria aplicado se o método CUP não fosse possível.
- c) CPM - método do custo adicionado à margem de lucro: consiste na aferição do preço de transferência através da adição de um percentual de lucro aos custos da produção.

d) Método da Razoabilidade: este método somente seria usado se nenhum dos anteriores fosse possível, é um método que se desdobra nos seguintes métodos:

- Lucros comparáveis: comparação do lucro total da empresa com os lucros de empresas não coligadas
- Taxa de retorno sobre ativos: comparação das taxas de retorno sobre ativos das empresas com as taxas de retorno das empresas não coligadas do mesmo setor e sob as mesmas circunstâncias
- Divisão de lucros: divisão do lucro total do grupo entre as diversas unidades da corporação transnacional.

Ainda com relação aos EUA há o controle das transferências de bens intangíveis que são as distribuições dos custos com marcas e patentes, taxa de serviços, fundo mútuo de despesas e pela participação direta em determinado serviço, assistência técnica, empréstimos financeiros, seguros e comissões sobre projetos.

A primeira hipótese descartada pela seção 482 do *Internal Revenue Code* é de que nenhum serviço pode ser gratuito, deve sempre ser remunerado, caso ocorra prestação de serviços gratuitos a administração tributária deverá fazer os ajustes.

Atualmente os EUA substituíram a regra comentada de prioridade de cálculo pela regra do melhor método – *Best method rule*, assim como os brasileiros.

Porém a escolha de melhor método deverá ser avaliada com critério pelo contribuinte, uma vez que diante de uma possível fiscalização ficar comprovado que havia nas circunstâncias outros métodos que possuíam medidas mais confiáveis para se chegar a um preço *arm's length* mais confiável, o mesmo deverá ser usado e a empresa deverá assumir as penalidades impostas pela má escolha do método.

No Brasil os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes dos documentos de importação ou aquisição, nas operações efetuadas com pessoa física ou jurídica vinculada, residente ou domiciliada em qualquer país, ou com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em paraíso fiscal, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e da CSLL até o valor que não

exceda ao preço determinado por um dos métodos determinados na sistemática dos cálculos.

A apuração do preço parâmetro deverá ser realizada por bem, serviço ou direito durante todo o período de apuração.

Como não há no artigo 18 da lei 9430 restrições ao comentado anteriormente, pode-se utilizar de vários métodos durante o período de apuração, ou seja, cada item pode ser calculado com base em um melhor método para o mesmo.

Também deve-se comentar o fato de que a instrução de ser realizado o cálculo item a item venha da IN 38 de 1997 e não de uma Lei, abrindo a possibilidade da realização da análise por pacotes de transações, como funciona nos EUA e na Alemanha com os referidos *basket approach* e *Palenttenbetrachtung* respectivamente.

A análise dos métodos previstos pela legislação brasileira permite que sejam estes divididos em dois grupos:

- a) Essência é para comparação
- b) Levantamento de margens fixas

Os primeiros são os que se referem à comparação direta de preços, ou seja, os preços independentes comparados na importação e preço de venda nas exportações.

Como em muitos casos não há possibilidade de comparações com os preços de mercado, ocorre quase sempre as comparações com margens pré-estabelecidas pela legislação brasileira, margens de lucro estas que através do artigo 20 da lei 9430 podem ser diversas das estabelecidas nos artigos 18 e 19 daquela lei.

A alteração destes percentuais se dá somente em casos especiais e por ato do Ministro de Estado da Fazenda, devem ser acompanhadas de diversos documentos, relatórios e ter motivos ligados com a realidade do mercado e atuais circunstâncias, conforme artigo 32 da IN 38 de 1997.

Em SCHOUERI (1999, p.73): “o Ministro da Fazenda não tem a opção, mas o dever, de alterar os percentuais quando o contribuinte demonstra serem eles incompatíveis com o princípio *arms's lenght*.”

A figura 13 representa a identificação da necessidade em realizar o cálculo dos preços de transferência nas importações de empresas vinculadas.

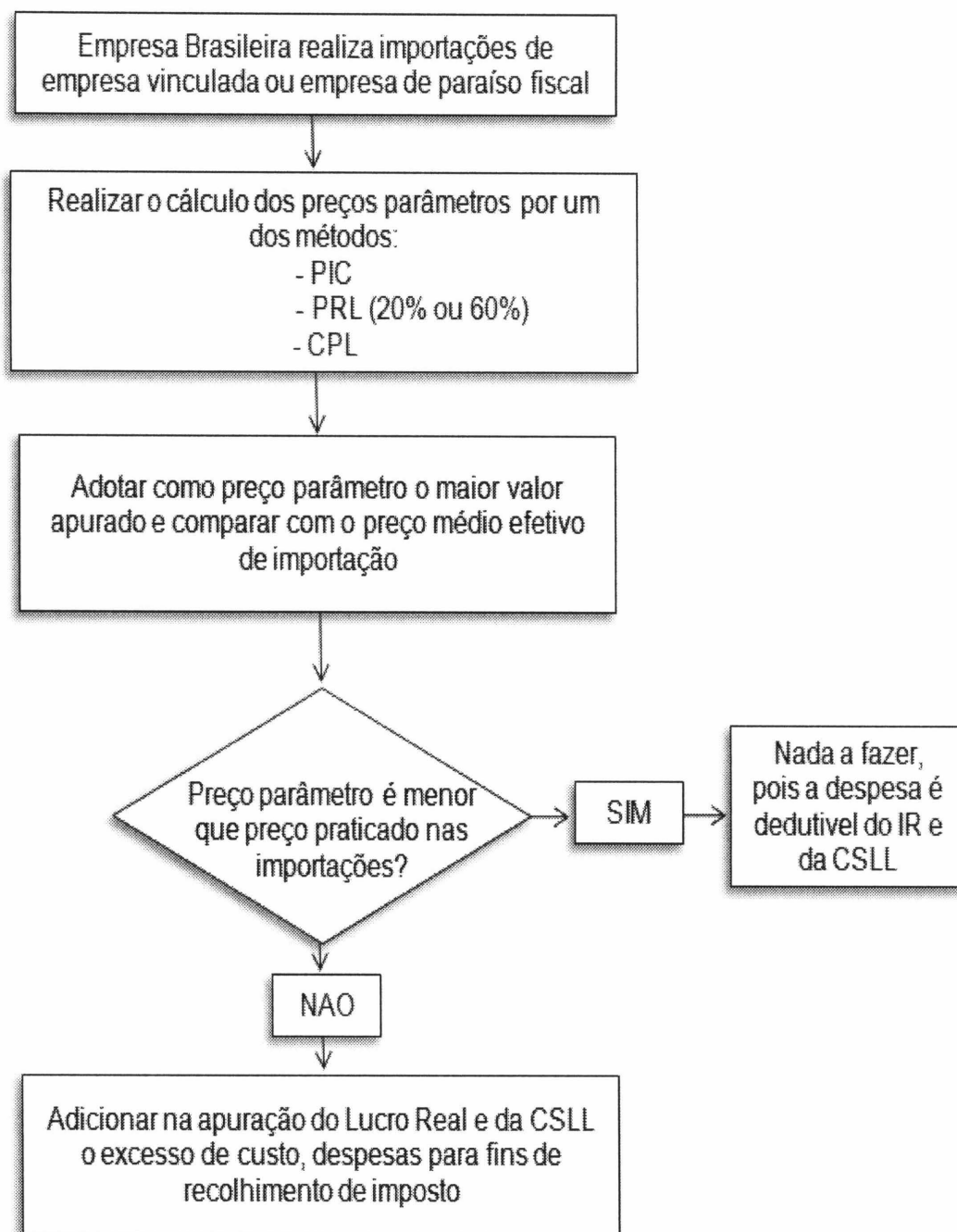


Figura 13 - Esquema para cálculo dos preços de transferência na importação

2.7.1 Método dos Preços Independentes Comparados – PIC

Dos métodos para cálculo do preço parâmetro este é o único que efetivamente compara uma transação entre pessoas ligadas com transações efetivamente ocorridas entre pessoas independentes, já que nos demais métodos a investigação sempre parte da indagação de como teriam agido pessoas independentes em igual situação.

Este método é aplicável somente para as atividades de importação para posterior revenda, é semelhante ao *Comparable Uncontrolled Price Method* (CUP) utilizado pelos países membros da OCDE.

O preço de comparação determinado por esse método está previsto no artigo 18 da Lei 9430 de 1996 e corresponde a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares apurados no mercado brasileiro ou de outros países em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

O conceito de similaridade está no código de valoração aduaneira e consiste em descrever que são similares produtos idênticos fisicamente, na qualidade e reputação comercial. Foi neste código que a IN 38 veio buscar conceitos para que dois ou mais produtos sejam considerados semelhantes devem:

- a) Ter a mesma natureza e a mesma função
- b) Substituir-se mutuamente na função a que se destinem
- c) Ter especificações semelhantes

Para a média proposta pelo legislador, a IN 38/97 determinou que se tomassem os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

- a) Vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
- b) Adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
- c) Em operações de compra e venda, praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Através da figura 14 podem-se esclarecer os meios de relacionamentos que podem ser utilizados para cálculo das médias dos preços parâmetros para comparação com o preço praticado.

Método dos Preços Independentes Comparados - PIC

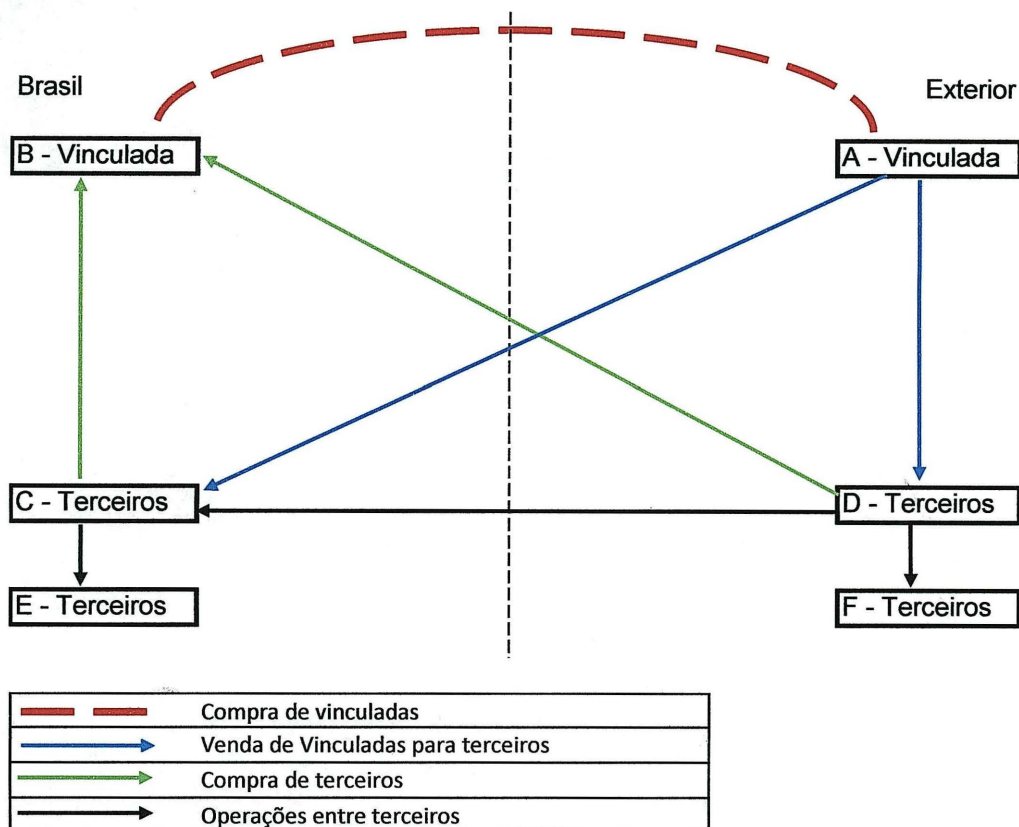


Figura 14 – Operações cujos documentos servem de prova para o método PIC

Tendo em vista o citado anterior, nos dois primeiros casos a comparação é interna e no último caso externa. Para comparação de preço entre duas empresas jurídicas não vinculadas somente podem ser utilizados relatórios e publicações de conhecimento público, pois há existência de sigilo fiscal.

Para que seja possível a comparação dos preços praticados com preços calculados como parâmetros, as autoridades fiscais determinam que sejam realizados ajustes nos preços praticados considerando:

- a) Prazos para pagamento: As diferenças nos prazos de pagamento devem ser ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base nas taxas praticadas pela própria empresa fornecedora.

Não se conseguindo determinar uma aplicação consistente de uma mesma taxa, em relação a todas as vendas a prazo praticadas pela mesma empresa, o ajuste deve ser efetuado com base na variação da taxa referencia do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic quando compradores e vendedores forem domiciliados no Brasil ou *Libor (London Interbank Offered Rate)*, para depósitos em dólares pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, quando uma das partes for domiciliada no Brasil.

- b) Quantidades negociadas: Dependendo da quantidade negociada a empresa pode ter tido benefício no preço do produto item a item, porém é um efeito que deve ser anulado na aplicação do PIC. As autoridades só aceitarão este ajuste se demonstrarem documentos de emissão da empresa vendedora a prática de preços menores, quanto maiores às quantidades adquiridas por um mesmo comprador.
- c) Garantia de funcionamento ou aplicabilidade do serviço ou direito: As autoridades acreditam que o fato de o produto possuir ou não garantia influencia o preço do mesmo. Desta forma para afastar a influência da garantia os administradores fiscais limitam o ajuste ao valor 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 no mesmo período.
- d) Promoção por publicidade e propaganda e fiscalização de qualidade: Também devem ser adaptados os preços caso a empresa exportadora no exterior, assumir a obrigação pela promoção junto ao público do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade.

No caso de promoção do nome ou marca da empresa, então os gastos se rateiam para todos os bens, serviços ou direitos proporcionalmente em função das quantidades e valores.

Os custos com fiscalização da qualidade também deverá ser verificado quanto a empresa estrangeira vinculada gastou com dividindo-se o resultado obtido por unidade de produto exportado.

e) Acondicionamento, frete e seguro: Sendo os produtos idênticos, mas acondicionados de forma diferentes então deve-se descontar as diferenças de custos dos materiais utilizados em cada caso. Esse acondicionamento diz respeito ao transporte.

Poderão ser somados ao preço parâmetro a fim de compará-lo ao preço praticado dos bens, serviços e direitos, os valores de transporte, seguro cujo ônus tenham sido da empresa importadora, e os tributos não recuperáveis devidos na importação desde que, da mesma forma, sejam considerados no preço praticado.

Se comprovado através dos cálculos pelo método PIC que o preço de compra é maior que preço médio praticado no mercado deve-se tributar a diferença através de ajuste na base de cálculo do IRPJ e se o preço de compra é menor do que o preço médio de mercado não há ajustes a se fazer.

A IN 243 em exame, apresenta ilegalidade no método PIC na medida em que limita os ajustes a serem feitos, em função da quantidade, promoção e outros anteriormente já mencionados. Essa limitação não existe na lei sendo possível também realizar ajuste de preços decorrentes de diferenças de natureza física e de conteúdo do bem, conforme o artigo 10 da IN 32.

Para que a empresa comprove os preços praticados pela empresa vinculada com terceiros não vinculados, deve obter documentos eletrônicos através dos quais seja possível comprovar analiticamente os preços praticados durante os períodos considerados como notas fiscais de venda, *commercial Invoices*, emitidas pelas empresas estrangeiras fornecedoras.

A documentação necessária para a comprovação dos preços parâmetro, nessa metodologia, não é normatizada pela legislação dos preços de transferência, porém conforme código civil lei 10.406 de 2002, artigo 224 os documentos redigidos em língua estrangeira deverão ser traduzidos para o português para ter efeitos legais no País. O Código de Processo Civil artigo 157 traz em sua redação que além do documento redigido em língua estrangeira estar traduzida, deve ser firmada por tradutor juramentado.

De acordo com a Lei nº 6.015 a Lei de Registros Públicos artigos 129 parágrafo 6 e 148, os documentos escritos em língua estrangeira deverão ser

sempre traduzidos e, acompanhados das respectivas traduções, registrados no Registro de Títulos e Documentos para surtir efeitos em relação a terceiros e para produzirem efeitos em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal.

Dessa forma, para que um documento produzido no exterior, em língua estrangeira, tenha validade no Brasil, deve estar legalizado em seu país de origem, ou seja, notariado, consularizado, traduzido para o português, por tradutor público, com sua firma reconhecida e registrada em Cartório de Títulos e Documentos.

Referente a quantidade que deve-se apresentar como prova, não é mencionado na legislação brasileira, somente trata de operações em condições de negociações semelhantes, desta orienta-se que seja uma quantidade de faturas que representem em proporcionalidade a movimentação efetiva de importações no período.

Na tabela 15 observa-se um exemplo do cálculo de preço parâmetro tendo como base o método PIC.

O produto XY-001B foi importado de empresa vinculada em três datas distintas no ano calendário, e ainda possuía em estoque uma quantidade do item. O custo total FOB desse item para empresa foi de R\$ 855,34 que para análise do Preço de Transferência é o preço praticado total, para obter o preço praticado unitário faz-se a média entre o preço total e quantidade de compra do item de empresa vinculada, sendo o resultado R\$ 0,2904.

O mesmo item foi adquirido em mercado nacional de empresas não vinculadas, por um custo total de R\$ 180,59, sendo que a quantidade total foi de 802 unidades, o cálculo do preço parâmetro unitário é partir da média aritmética ponderada, resultando em um valor de R\$ 0,2252.

Considerando a margem de 5% sobre o preço parâmetro chega-se a um valor de R\$ 0,0113, ou seja, o preço praticado unitário poderia chegar no máximo em R\$ 0,2364 e foi realizado entre as operações com vinculadas no valor de R\$ 0,2904.

Realizando a subtração entre o preço parâmetro e o preço praticado, chega-se a conclusão de que o preço praticado entre as empresas vinculadas foi de R\$ 0,0653 acima do preço parâmetro, do preço que seria o praticado no mercado.

Neste caso, deve-se realizar o ajuste unitário de R\$ 0,0653 na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando que a quantidade vendida do item foi de 2.392 unidades, o ajuste total a ser realizado deverá ser de R\$ 156,11.

Tabela 15 - Exemplo de cálculo do preço de transferência pelo método PIC

Total de Importações do produto XY-001B de empresa vinculada e saldo de estoque inicial							
Produto	Quantidade	Custo Fob	Imposto de Importação	Frete	Seguro	Aduaneiras	custo total
XY-001B	645	R\$ 158,43					R\$ 158,43
XY-001B	300	R\$ 86,14	R\$ 15,27	R\$ 8,90	R\$ 0,41	R\$ 0,60	R\$ 111,32
XY-001B	1.000	R\$ 291,85	R\$ 48,66	R\$ 10,32	R\$ 1,10	R\$ 3,62	R\$ 355,55
XY-001B	1.000	R\$ 318,92	R\$ 52,71	R\$ 8,88	R\$ 1,06	R\$ 3,08	R\$ 384,65
totais:	2.945	R\$ 855,34	R\$ 116,64	R\$ 28,10	R\$ 2,57	R\$ 7,30	R\$ 1.009,95

Preço praticado total para comparação com preço parâmetro PIC=	R\$ 855,34
Preço médio ponderado praticado unitário (855,34 / 2945) =	R\$ 0,2904

Total de compras do produto XY-001B de empresas não vinculada no mercado nacional							
Produto	Quantidade	Custo Fob	Imposto de Importação	Frete	Seguro	Aduaneiras	custo total
XY-001B	800	R\$ 178,50	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 178,50
XY-001B	1	R\$ 0,92	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,92
XY-001B	1	R\$ 1,17	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1,17
totais:	802	R\$ 180,59	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 180,59

Preço parâmetro total para comparação com preço praticado PIC=	R\$ 180,59
Preço médio ponderado parâmetro unitário (180,59 / 802) =	R\$ 0,2252

diferença entre preço praticado e preço parâmetro unitário (0,2904 - 0,2252) =	R\$ 0,0653
Margem de 5% (0,2252 x 0,05) =	R\$ 0,0113
Valor máximo que poderia ser o preço praticado unitário (0,2252 + 0,0113) =	R\$ 0,2364

quantidade de venda do produto no ano calendário =	2392
--	------

Ajuste unitário a ser realizado =	R\$ 156,1102
-----------------------------------	--------------

2.7.2 Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL

A aplicação desse método consiste em decompor o preço de venda do produto final, deduzido de outros custos não recuperáveis assumidos pelo importador, como fretes e imposto de importação e, de resultado, identificar a parcela referente ao preço do bem importado.

Do valor resultante deverá ser deduzido o valor agregado no país e margem de lucro definida pela legislação.

Este método é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

a) Dos descontos incondicionais concedidos:

São 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

b) Dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) Das comissões e corretagens pagas;

d) Da margem de lucro de:

a) 20% (vinte por cento), calculada sobre o preço de revenda, nas operações de importação para revenda onde não ocorra agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos.

A margem de 20% será aplicada sobre o valor de revenda constante na nota fiscal de revenda, excluídos os descontos incondicionais concedidos.

b) 60%(sessenta por cento), calculada sobre o preço de revenda, nas operações de importação para revenda onde ocorra agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos.

A aplicação do percentual de 60% será sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido.

Se comprovado através dos cálculos pelo método PRL que o preço de compra é maior que preço médio de revenda diminuído dos descontos, dos impostos e dos vinte por cento ou sessenta por cento do lucro, deve-se tributar a diferença através de ajuste na base de cálculo do IRPJ. E se o preço de compra é menor ou igual ao preço médio de revenda, diminuído dos descontos, dos impostos e de vinte por cento de lucro não há ajustes a se fazer.

A principal vantagem sobre esse método é o fato de não haver necessidade de documentos externos para sua comprovação, basta que a empresa apresente as notas fiscais emitidas para tais operações, juntamente com as planilhas de cálculo utilizadas para obter os valores em questão.

Quanto à crítica existente sobre esse método é o fato Das margens de lucro pré-fixadas, via de regra, as margens de lucro variam de empresa para empresa e de setor para setor, variando de acordo com suas estratégias de mercado, concorrência, entre outros fatores que provavelmente não seguem o padrão

estipulado pela legislação resultando a interpretação oficial em redução da margem de lucro a ser utilizada.

Na figura 15 é apresentado exemplo de como ocorre uma operação de compra e revenda do bem importado de empresas ligadas e compra e venda de bem importado e industrializado para posterior venda com valor agregado no país.

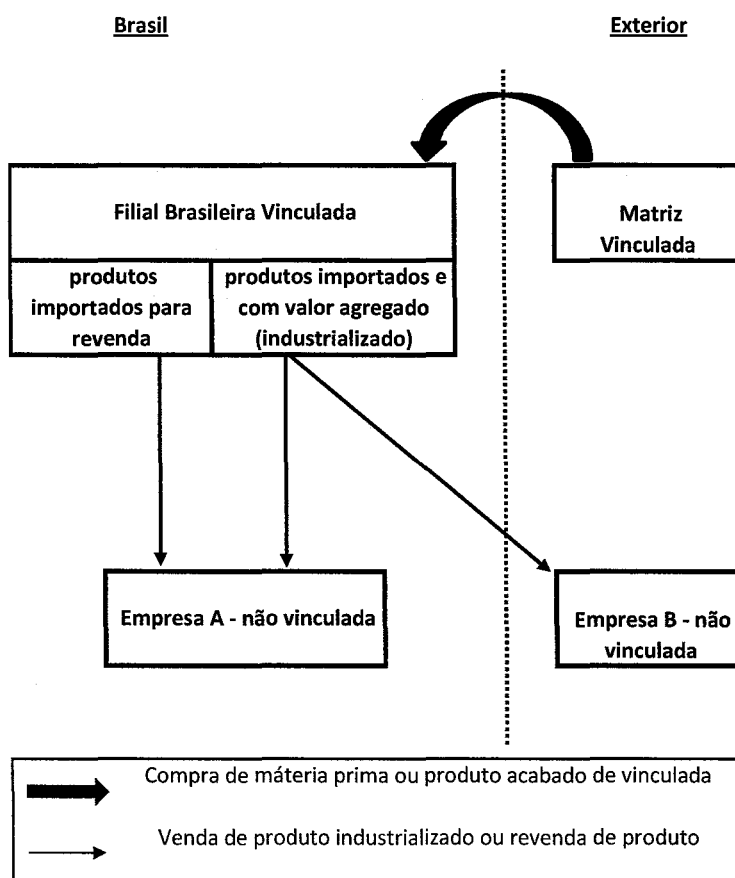


Figura 15 - Operações para cálculo pelo PRL

Na tabela 16 é apresentado um exemplo de realização do cálculo dos preços de transferência para o mesmo item calculado com base no PIC, porém agora com base no PRL 20%.

O preço praticado unitário com base na média aritmética ponderada é de R\$ 0,3429 para este método, sendo que para compor o preço parâmetro é necessário saber o valor total de revenda e a quantidade total revendida do item, dando o resultado de R\$ 0,5497.

Realizando a subtração dos descontos condicionais, comissões, juros, impostos recuperáveis e margem de 20% chega-se ao preço parâmetro total R\$ 1314,96.

Considerando a diferença entre o preço praticado unitário e preço parâmetro unitário chega-se a um resultado de - R\$ 0,2068, ou seja o preço praticado foi abaixo em R\$ 0,2068 do preço parâmetro, neste caso não há necessidade de ajuste do item.

Ainda existe a margem de 5% sobre o preço parâmetro que poderia ser considerada para dispensa do ajuste, sendo que o preço praticado poderia ser de no máximo R\$ 0,5772.

Tabela 16 - Exemplo de cálculo pelo método PRL 20%: sem ajuste

Total de Importações do produto XY-001B de empresa vinculada e saldo de estoque inicial							
Produto	Quantidade	Custo Fob	Imposto de Importação	Frete	Seguro	Aduaneiras	custo total
XY-001B	645	R\$ 158,43					R\$ 158,43
XY-001B	300	R\$ 86,14	R\$ 15,27	R\$ 8,90	R\$ 0,41	R\$ 0,60	R\$ 111,32
XY-001B	1.000	R\$ 291,85	R\$ 48,66	R\$ 10,32	R\$ 1,10	R\$ 3,62	R\$ 355,55
XY-001B	1.000	R\$ 318,92	R\$ 52,71	R\$ 8,88	R\$ 1,06	R\$ 3,08	R\$ 384,65
totais:	2.945	R\$ 855,34	R\$ 116,64	R\$ 28,10	R\$ 2,57	R\$ 7,30	R\$ 1.009,95

Preço praticado total para comparação com preço parâmetro PRL 20%=	R\$ 1.009,95
Preço médio ponderado praticado unitário (1.009,95 / 2945) =	R\$ 0,3429

Cálculo do Preço Parâmetro

Valor total de venda:	R\$ 2.315,29
Margem de 20% (2315,29 x 0,05) =	R\$ 463,06
Descontos Incondicionais:	R\$ -
Comissões:	R\$ -
Juros:	R\$ -
ICMS:	R\$ 323,00
PIS:	R\$ 38,22
COFINS:	R\$ 176,05
Preço Parâmetro Total (2315,29 - 463,06 - 323,00 - 38,22 - 176,05) =	R\$ 1.314,96
Quantidade Vendida:	2.392
Preço Parâmetro Unitário (1314,96 / 2392) :	R\$ 0,5497

Planilha de Ajuste

diferença entre preço praticado e preço parâmetro (0,3429 - 0,5497) =	-R\$ 0,2068
Margem de 5% (0,5497 x 0,05) =	R\$ 0,0275
Valor máximo que poderia ser o preço praticado unitário (0,5497 + 0,0275)	R\$ 0,5772

quantidade de venda do produto no ano calendário =	2392
--	------

Ajuste unitário a ser realizado =	R\$ -
-----------------------------------	-------

Na tabela 17 há um outro exemplo de cálculo de PRL 20% porém com ajuste a ser adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois o preço praticado ficou em R\$ 9,0323 acima do preço parâmetro e a margem de 5% para a dispensa do cálculo ficou em R\$ 0,8109. O preço máximo que poderia ser aplicado entre as empresas vinculadas deveria ser de R\$ 17,029 e o mesmo foi de R\$ 25,25.

Tabela 17 - Exemplo de cálculo pelo método PRL 20%: com ajuste

Total de Importações do produto XY-001C de empresa vinculada e saldo de estoque inicial							
Produto	Quantidade	Custo FOB	Imposto de Importação	Frete	Seguro	Aduaneiras	custo total
XY-001C	32	R\$ 342,88					R\$ 342,88
XY-001C	30	R\$ 303,48	R\$ 49,14	R\$ 2,11	R\$ 1,36	R\$ 0,76	R\$ 356,85
XY-001C	150	R\$ 198,69	R\$ 237,34	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,93	R\$ 436,96
XY-001C	20	R\$ 1.482,35	R\$ 38,13	R\$ 38,67	R\$ 0,98	R\$ 1,24	R\$ 1.561,38
	300	R\$ 9.011,31	R\$ 1.478,77	R\$ 197,45	R\$ 33,55	R\$ 14,19	R\$ 10.735,27
totais:	532	R\$ 11.338,71	R\$ 1.803,39	R\$ 238,23	R\$ 35,89	R\$ 17,13	R\$ 13.433,34

Preço praticado total para comparação com preço parâmetro PRL 20% =	R\$ 13.433,34
Preço médio ponderado praticado unitário (13.433,34 / 532) =	R\$ 25,2506

Cálculo do Preço Parâmetro

Valor total de venda:	R\$ 4.324,94
Margem de 20% (4324,94 x 0,05) =	R\$ 864,99
Descontos Incondicionais:	R\$ -
Comissões:	R\$ -
Juros:	R\$ -
ICMS:	R\$ 675,80
PIS:	R\$ 71,36
COFINS:	R\$ 328,70
Preço Parâmetro Total (4324,94 - 864,99 - 675,80 - 71,36 - 328,70) =	R\$ 2.384,10
Quantidade Vendida:	147
Preço Parâmetro Unitário (2384,10 / 147) :	R\$ 16,2183

Planilha de Ajuste

diferença entre preço praticado e preço parâmetro (25,2506 - 16,2183) =	R\$ 9,0323
Margem de 5% (16,2183 x 0,05) =	R\$ 0,8109
Valor máximo que poderia ser o preço praticado unitário (16,2183 + 0,8109)	R\$ 17,0293

quantidade de venda do produto no ano calendário =	147
--	-----

Ajuste unitário a ser realizado =	R\$ 1.327,7499
-----------------------------------	----------------

Já para o cálculo do método PRL 60% utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos aplicados à produção, há uma maior dificuldade na realização do mesmo, isso devido à sua complexidade que será analisada adiante.

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:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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 a letra "b", sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a letra "a";
- d) 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 a letra "c";
- e) Preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, calculado conforme a letra "c", e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com a letra "d".

Para cálculo do Prl 60% deve-se ter o produto acabado selecionado para realização do cálculo do preço de transferência.

Abre-se sua composição para identificar a quantidade de itens que são matérias-primas importadas de ligadas, pois é a partir delas que forma-se o preço praticado e preço parâmetro do cálculo.

Na tabela 18 está relacionada a composição do produto YY-001, o mesmo contém uma matéria prima importada de empresa vinculada e cinco itens adquiridos de terceiros, também é relacionado os gastos gerais de fabricação do produto.

Tabela 18 - Composição do produto Acabado

Produto Acabado	Matéria Prima	vinculada	quantidade
YY-001	XY-001E	SIM	1
	XY-001N	NAO	1
	XY-002N	NAO	0,0041
	XY-003N	NAO	1
	XY-004N	NAO	1
	XY-005N	NAO	1
	YY-001GG	GGF	1

Na tabela 19 relaciona-se o total de importações realizadas durante todo o ano calendário da matéria prima que compõe o produto acabado em questão.

A partir dessa tabela obtém-se o custo total de importação da matéria prima e através da média aritmética chega-se no preço praticado unitário de R\$ 0,0585.

Tabela 19 - Cálculo do preço praticado PRL 60%

Total de Importações da Matéria Prima XY-001E de empresa vinculada e saldo de estoque inicial							
<i>Matéria Prima</i>	<i>Quantidade</i>	<i>Custo FOB</i>	<i>Imposto de Importação</i>	<i>Frete</i>	<i>Seguro</i>	<i>Aduaneiras</i>	<i>custo total</i>
XY-001E	117800	R\$ 7.437,77	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 7.437,77
XY-001E	50000	R\$ 1.890,43	R\$ -	R\$ -	R\$ 92,51	R\$ 399,93	R\$ 2.382,87
totais:	167.800	R\$ 9.328,20	R\$ -	R\$ -	R\$ 92,51	R\$ 399,93	R\$ 9.820,64
Preço praticado total para comparação com preço parâmetro PRL 60%=							R\$ 9.820,64
Preço médio ponderado praticado unitário (9.820,64 / 167.800) =							R\$ 0,0585

Realizado o calculado do preço médio praticado da matéria prima importada de empresas vinculadas, calcula-se também o custo das outras matérias primas adquiridas de terceiros e encontra-se o custo total do produto acabado, e a partir da relação com o custo da matéria prima vinculada encontra-se o percentual de participação de itens vinculados na produção.

No exemplo citado chega-se a um percentual de 3,34%, demonstrado na tabela 20, ou seja, o custo da matéria prima importada de empresas vinculadas representa 3,34% no custo total do produto acabado.

Com relação ao valor agregado no país chega-se ao resultado de R\$ 1,6915.

Tabela 20 - Cálculo da participação da MP no PA

Matéria Prima	vinculada	qtde	custo unitario	Custo Total
XY-001E	SIM	1	0,0585	0,0585
XY-001N	NAO	1	0,1849	0,1849
XY-002N	NAO	0,0041	22,1450	0,0907945
XY-003N	NAO	1	0,8400	0,84
XY-004N	NAO	1	0,3587	0,3587
XY-005N	NAO	1	0,0656	0,0656
YY-001GG	GGF	1	0,1515	0,1515

Total de Custo do Produto Acabado =	1,7500
Total de Custo para Produção do PA de MP Ligadas =	0,0585
Percentual de Participação da MP no PA (0,0585 / 1,75)=	3,34%
Valor Agregado no país para o PA (1,75 - 0,0585)=	1,6915

Assim como o método PRL 20% o método PRL 60% parte do valor de revenda do Produto acabado para compor o preço parâmetro do bem.

Como mostra a tabela 21 obtém-se um valor líquido de revenda de 462,66 descontando-se os descontos incondicionais, juros, comissões e impostos recuperáveis. Considerando-se a quantidade revendida de 235 resulta-se em um valor líquido unitário de revenda de R\$ 1,97.

Deve-se descontar do preço líquido de venda o valor da participação da matéria prima no preço de venda que é de R\$ 0,0658 e a margem de 60% sobre essa participação sendo o resultado de R\$ 0,0263, este é o valor do preço parâmetro unitário.

Realizando a comparação entre o preço parâmetro e preço praticado verifica-se que ficou acima da margem de 5% permitida pela legislação para dispensa do cálculo e ficando em R\$ 0,0322 o valor de ajuste unitário a ser realizado.

Como o valor de ajuste deve ser multiplicado pela quantidade de venda do produto acabado, chega-se a um ajuste total no valor de R\$ 7,5671.

Tabela 21 - Exemplo de Cálculo pelo método PRL 60%

Valor de Revenda do Produto Acabado =	R\$ 587,50
Descontos Incondicionais =	R\$ -
ICMS	R\$ 70,50
PIS	R\$ 9,69
COFINS	R\$ 44,65
Comissões	R\$ -
Preço de Venda Líquido	R\$ 462,66
Quantidade Vendida de Produto Acabado =	235
Preço líquido de Venda Unitário =	R\$ 1,97
Participação da Matéria Prima no preço de venda (1,97 x 3,34%)=	R\$ 0,0658
Margem de 60% sobre a participação da MP (0,0658 x 0,6) =	R\$ 0,0395
Preço Unitário Parâmetro =	R\$ 0,0263
Diferença entre preço parâmetro e Custo de Importação =	R\$ 0,0322
Margem de 5% (0,0263 x 0,05) =	R\$ 0,0016
Preço máximo de importação que poderia ser praticado =	R\$ 0,0338
Ajuste Total a ser considerado =	R\$ 7,5671

2.7.3 Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL

O Preço de comparação determinado por esse método corresponde ao custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido produzidos, acrescidos de:

- a) Impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação;
- b) Margem de lucro de 20% calculada sobre o custo apurado.

A margem de lucro deve ser aplicada ao custo de produção antes da incidência de impostos e taxas cobrados sobre o valor dos bens, no país de origem sendo que o percentual não muda em função do tipo de produto ou negócio da empresa fornecedora.

São considerados como custo de produção neste método:

- a) Custos de matérias primas, materiais de embalagem e produtos intermediários.

- b) Custos de pessoal aplicados à produção, incluindo supervisão.
- c) Custos de locação, manutenção e reparo e depreciação de bens aplicados à produção.
- d) Valores de perdas e de quebras razoáveis, ocorridas no processo produtivo.

Se comprovado através dos cálculos pelo método CPL que o preço de compra é maior que o custo médio mais impostos, mais vinte por cento de lucro deve-se tributar a diferença através de ajuste na base de cálculo do IRPJ, e se o preço de compra é menor ou igual ao custo médio mais impostos mais vinte por cento do lucro não há ajustes a se fazer.

Há um fator complicador neste método, pois o mesmo requer a informação dos custos de produção da empresa fornecedora vinculada, ou de empresas não vinculadas que produzam bens similares, demonstrados discriminadamente, por componente, inclusive com a lista de fornecedores, algo que às vezes se torna impossível.

Como os documentos para comprovação da utilização do método serão de origem estrangeira, assim como no caso do PIC, será necessário a tradução do mesmo para português, devem estar legalizados no país de origem e ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

A principal crítica para este método assim como no caso do PRL é o fato da margem pré estabelecida, não considerando as diferenças entre os diversos setores da economia, diferenças de plano de marketing, entre outros.

Outro fato é da abertura de custos da empresa exportadora, os custos são tidos como informações estratégicas, portanto sigilosas tornando difícil conseguir qualquer tipo de informação.

A tabela 22 contempla um exemplo de cálculo utilizando o método CPL, porém pouco utilizado pela difícil comprovação e obtenção dos dados.

Tabela 22 - Exemplo de cálculo pelo método CPL

Custo médio de produção no país exportador	R\$	0,25
Impostos cobrados no país exportador	R\$	-
Custo apurado	R\$	0,25
Margem de lucro de 20%	R\$	0,05
Preço parâmetro	R\$	0,30
Preço parâmetro + margem de 5% =	R\$	0,32
Quantidades importadas de vinculadas		2.945
Custo total das importações de vinculadas	R\$	1.009,95
Média aritmética dos preços de importação	R\$	0,34
Ajuste uniário	R\$	0,03
Quantidade importada e revendida	R\$	2.500,00
Ajuste total da operação (10.000 x 5,00)	R\$	69,84

2.7.4 Escolha do método de arbitramento nas importações

Assim como nas exportações é necessário que a empresa realize o cálculo do preço parâmetro dos itens em todos os métodos possíveis para que a melhor escolha seja realizada, representando para a empresa menor impacto financeiro e fiscal.

Na tabela 23 é demonstrado resumo do cálculo do preço parâmetro através dos métodos disponíveis para cálculo dos bens importados para revenda, compondo o quadro para avaliação e escolha do melhor método para a empresa.

Tabela 23 - Tabela comparativa dos métodos de importação

Método	Preço de Compra	Preço parâmetro	Ajuste	quantidade vendida	Ajuste Total
PIC	R\$ 0,29	R\$ 0,23	R\$ 0,07	2500	R\$ 163,16
PRL 20%	R\$ 0,34	R\$ 0,55	R\$ -	2500	R\$ -
CPL	R\$ 0,34	R\$ 0,32	R\$ 0,03	2500	R\$ 69,84

Nota-se através do exemplo que o método PRL 20% para esta operação foi o melhor método, pois não há ajuste a ser realizado, diferentemente dos demais métodos.

Cabe observar que esse método somente poderá ser utilizado na importação de produtos revendidos pela empresa. Para os produtos importados e depois industrializados pela empresa, o método que melhor se aplica é o CPL, pois, com ele, a carga tributária é menor que o pelo PIC.

3 COMPARAÇÕES ENTRE IN 32 E IN 243

São várias as alterações trazidas pela Instrução Normativa 243, que no decorrer do trabalho foram apresentados, porém a principal alteração que merece maior destaque é o fato de provocar alterações na forma de cálculo pelo PRL 60% provocando maior ajuste nos produtos que são calculados com essa base legal.

A utilização desse método somente foi possível com a introdução da referida IN 243 em novembro de 2002. Anteriormente a esta data somente era possível a utilização do PRL 20%, PIC e CPL para o cálculo do preço parâmetro para comparação com o preço praticado nas importações.

Como a utilização do método PRL 20% somente é permitida para bens adquiridos no exterior e revendidos no mercado nacional, as empresas teriam como opção somente os métodos PIC e CPL, ambos de difícil utilização, devido a dificuldade em obter documentação de prova.

A IN 243 de 2002 revogou a IN 32 do mesmo ano e para os contribuintes que se utilizam do método de cálculo PRL 60%, representou elevação na carga tributária.

A tabela 24 traz um comparativo de um item cujo cálculo foi realizado com base na IN 32 e também na IN 243, demonstrando que pela IN 32 a empresa não teria ajuste a recolher, diferentemente da IN 243.

Tabela 24 - Comparação do cálculo PRL 60% pela IN 32 e 243

CÁLCULO PRL 60% PELA IN 243		CÁLCULO PRL 60% PELA IN 32	
Quantidade Vendida de Produto Acabado =	235	Quantidade Vendida de Produto Acabado =	235
Preço líquido de Venda Unitário =	R\$ 1,9688	Preço líquido de Venda Unitário =	R\$ 1,9688
Participação da Matéria Prima no preço de venda (1,97 x 3,34%)=	R\$ 0,0658	valor agregado=	R\$ 1,6915
Margem de 60% sobre a participação da MP (0,0658 x 0,6) =	R\$ 0,0395	Margem de 60% sobre a participação da MP ((1,97 - 1,6915) x 0,6) =	R\$ 0,1664
Preço Unitário Parâmetro (0,0658 - 0,0395) =	R\$ 0,0263	Preço Unitário Parâmetro (1,97 - 0,1664) =	R\$ 1,8024
preço praticado de importação =	R\$ 0,0585	preço praticado de importação =	R\$ 0,0585
Ajuste a ser realizado =	R\$ 0,0322	Ajuste a ser realizado =	R\$ -
Ajuste total =	R\$ 7,5611	Ajuste total =	R\$ -

A IN 32 estando de acordo com lei 9.430 determinou no parágrafo 11 do seu artigo 12 que a margem de lucro seria o resultado da aplicação do percentual de 60% sobre a média dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e do valor agregado ao bem produzido no País.

Já a IN 243 no mesmo parágrafo e artigo que a IN 32 discorre que a margem de 60% deverá ser aplicada sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido.

Esta participação por sua vez deve ser calculada com relação aos custos do bem importado em relação ao custo total do produto, o qual pode comportar além do bem importado outros bens e custos de produção havidos no Brasil.

Vale lembrar que uma Instrução Normativa é uma norma complementar através da qual a Receita Federal visa manifestar seu entendimento a respeito da Lei, jamais podendo alterar seus dispositivos.

De acordo com a nova regra, as empresas devem considerar uma margem de 60% para o preço de transferência de produtos entre empresas do Brasil e suas subsidiárias no exterior.

O uso de margens de lucro predeterminadas tem sido objeto de severas críticas, pois consistem em margens artificiais, estipulando um lucro mínimo a ser tributado, não refletindo as condições atuais de mercado.

A Lei 9.430 de 1996, bem como a IN 32, determinam que o cálculo de margem de contribuição bruta seja indireto, sendo que o cálculo é feito depois da dedução do valor agregado no Brasil, o que representa menor impacto no preço parâmetro. No entanto, a IN 243 transformou essa forma de cálculo em cálculo direto sobre a receita líquida proporcional do produto para todos os importados, representando maior impacto no parâmetro de preço.

A discussão deverá chegar ao conselho de contribuintes e eventualmente ao judiciário a quem caberá avaliar a legalidade da IN 243.

Na tabela 25 apresenta-se um exemplo do total de ajuste a ser considerado considerando todos os produtos de uma empresa e não somente um produto para comparação entre o cálculo pela instrução normativa 32 e a 243, com objetivo de demonstrar a título de quantidade de itens a diferença ente uma e outra torna-se extremamente alta.

Tabela 25 - Comparação entre IN 32 e 243 em indústria alimentícia

Exemplo de produtos com cálculo PRL 60% IN 243					
produto	Preço Parâmetro	Custo	Ajuste uniário	quantidade consumida	Ajuste
A1	R\$ 124,39	R\$ 154,44	R\$ 30,05	12.397	R\$ 372.521,17
A2	R\$ 6,66	R\$ 10,43	R\$ 3,77	190.400	R\$ 717.522,40
A3	R\$ 23,41	R\$ 35,21	R\$ 11,80	21.312	R\$ 251.562,59
A4	R\$ 5,63	R\$ 8,42	R\$ 2,78	76.100	R\$ 211.854,79
A5	R\$ 0,11	R\$ 0,19	R\$ 0,07	68.400	R\$ 4.986,36
ajuste total dos produtos importados que fazem parte da produção =					R\$ 1.558.447,31

Exemplo de produtos com cálculo PRL 60% IN 32					
produto	Preço Parâmetro	Custo	Ajuste	quantidade consumida	Ajuste
A1	R\$ 342,37	R\$ 154,44	R\$ -	12.397	R\$ -
A2	R\$ 26,60	R\$ 10,43	R\$ -	190.400	R\$ -
A3	R\$ 75,36	R\$ 35,21	R\$ -	21.312	R\$ -
A4	R\$ 22,98	R\$ 8,42	R\$ -	76.100	R\$ -
A5	R\$ 0,49	R\$ 0,19	R\$ -	68.400	R\$ -
ajuste total dos produtos importados que fazem parte da produção =					R\$ -

Outro importante fato trazido pela IN 243, é que o cálculo do preço parâmetro deve ser realizado por serviço, produto individual, sendo vedada a apuração com base em conjunto ou família de bens. Não existe, porém respaldo expresso na Lei 9.430/96, sendo esta exigência em muitas vezes alvo de críticas.

Pode-se dizer então que a aplicação da IN 243 é passível de questionamentos, tendo em vista que, sendo a Instrução Normativa um instrumento infralegal, não lhe é permitido instituir ou majorar tributos, em respeito ao princípio da estrita legalidade. Sendo assim é necessária medida judicial baseada nos argumentos mencionados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do estudo realizado observou-se que desde a criação da Lei 9.430, que normatizou no Brasil métodos de controle dos preços de transferência, ocorreram várias modificações na legislação pertinentes ao tema.

Os métodos definidos para cálculo dos preços de transferência no Brasil são relativamente simples, flexíveis e permitem às empresas multinacionais domiciliadas no Brasil, a realização de planejamentos tributários, como também induzem quando não definem adequadamente os preços das suas operações de importação e exportação, a custos elevados, com a tributação em duplicidade e como consequência desperdício dos recursos financeiros.

Alguns aspectos deverão ser considerados na escolha da metodologia a ser utilizada pela empresa, como os dispêndios e dificuldades que um outro método exigem na sua aplicação, a facilidade em se obter documentação comprobatória, as diferentes legislações e o nível de engajamento das pessoas que, na organização, estão ligadas ao estabelecimento do preço de transferência.

Notou-se nos exemplos citados que para as exportações o melhor método para cálculo é o CAP, pois além de dificilmente ocorrer ajuste, não necessita de documentos do exterior e tão pouco para comprovação do mesmo. Todos os dados e documentos necessários, tem origem na própria companhia.

O método PVEx por sua vez, também não gerou ajuste para a empresa, e também dificilmente irá gerar, porém haverá dispêndios e dificuldades na obtenção da documentação comprobatória.

Já os métodos PVA e PVV geralmente trarão em seus resultados ajustes, pois trazem em suas metodologias margens pré-fixadas de lucro mínimo a ser obtido pela exportadora brasileira.

No caso das importações o melhor resultado obtido é através do método PRL, de fácil aplicação e comprovação, sendo que todos os documentos e dados são de posse da própria unidade como no caso do CAP.

O método PIC, tem se mostrado muito mais acessível quando comparado com o método PRL 60%, pois a margem de lucro do PRL é relativamente alta, não levando em consideração as condições reais de mercado nas circunstâncias da geração do mesmo.

O método CPL, torna-se de difícil aplicação por ser necessária uma série de documentação comprobatória exigida, como notas fiscais, planilhas de formação de custos, e documento equivalente a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica no exterior, já que tais dados devem ser obtidos no país exportador.

A aplicação e a apuração dos preços de transferência mostram-se numa primeira fase, de fácil levantamento e aplicação. No entanto devido a uma série de detalhes a serem observados, torna-se uma tarefa delicada, devendo os profissionais envolvidos empenhar-se ao máximo para buscar o atendimento tanto da legislação quanto da menor carga tributária para a empresa.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANAN JR., Pedro. **Preços de Transferência** - Utilização do Método Preço de Revenda Menos Lucro - PRL - 60%-Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 243/2002. Informações Fiscais e Legais. São Paulo: Fiscosoft, n.0399,p.01-02,08/05/2003. Disponível em: < http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=108278>. Acesso em: 10/11/2008.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Preços de Transferência: aspéctos fiscais**. Caderno de Estudos. São Paulo: Fipecafi, v.12, n.23, p. 23 - 38, janeiro/junho 2000. Disponível em:<http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad23/02_Aldo_Vicenzo.pdf>. Acesso em: 28/01/2009.

BORGES, Alexandre *at all*. **Manual dos preços de transferência no Brasil: celebração dos 10 anos de vigência da lei**. São Paulo: MP, 2007.

BRASIL, Lei n. 9430, 27/12/1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 05/01/2009.

_____. Lei n 9.959, de 27/01/2000. **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 05/01/2009.

_____.Instrução Normativa SRF n.32, de 30/03/2001. **Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 15/01/2009.

_____.Instrução Normativa SRF n.243, de 11/11/2002. **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**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 15/01/2009.

_____.Instrução Normativa SRF n.321, de 14/04/2003. **Altera a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que dispõe sobre preços de transferência**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 07/01/2009.

_____.Instrução Normativa SRF n.382, de 30/12/2003. **Altera a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que dispõe sobre preços de transferência**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 10/03/2009.

HIGUCHI, Hiromi *et al.* **Imposto de Renda das Empresas** : Interpretação e Prática. 30 ed. São Paulo: IR Publicações, 2005.

NUTTI, Luciano. **As tentativas de flexibilização dos Preços de Transferência**. Fórum Empresarial. São Paulo: ASPR n.72.p. 01, 01/10/2005. Disponível em <<http://www.aspr.com.br/>> : Acesso em:10/05/2009

PINHEIRO, Jurandir Borges. **Direito Tributário e Globalização: Ensaio crítico sobre preços de transferência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

RANDMER, Virginia. **Validade, no Brasil, de documentos procedentes do exterior**. Newsletter do Comitê Jurídico. São Paulo: Global Translations. BR. p.01-05, 29/04/2009. Disponível em:< [www.globaltranslations.com.br.Acesso](http://www.globaltranslations.com.br/Acesso)> Acesso em: 15/12/2008.

SANTOS, Gilmara. **Empresas não estão preparadas para fiscalização, revela pesquisa**. São Paulo: Gazeta Mercantil. 08/05/2009. Disponível em : < <http://www.fortescontabil.com.br>> Acesso em: 10/01/2009.

SCHOUERI, Luíz Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Dialética,1999.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; ZANLUCA, Júlio César. **Imposto de Renda das Empresas**: com ênfase em planejamento tributário. Curitiba: Portal Tributário Curitiba, 2005.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.