

**JULIANY SILVA LUCAS**

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA:  
MÉTODOS APLICADOS NO BRASIL NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO E  
EXPORTAÇÃO**

Monografia apresentada para obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

**Orientador: Prof. Dr. Luiz Carlos de Souza**

**CURITIBA  
2011**

A Deus

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais pelo apoio constante, pelo estímulo, motivação e preocupação. Porque mesmo que eu não acredite, eles acreditam em mim.

Aos amigos e colegas que entraram no mesmo “barco” e me acompanharam no cumprimento de mais esta etapa da minha vida.

Aos professores que se dispuseram a compartilhar seus conhecimentos e experiências.

E, acima de tudo, aquele que é capaz de fazer muito mais abundantemente além daquilo que pedimos ou pensamos: Deus. Qualquer forma de expressão ainda seria pouco o meu agradecer.

*“O que adquire entendimento ama a sua alma; o que cultiva a inteligência  
achará o bem.”*

Provérbios 19:8



## RESUMO

Em meados do século XX e século XXI surge no mundo capitalista o fenômeno que traria grandes alterações ao mercantilismo. A redução dos custos com transportes e com comunicação dá margem ao aparecimento da chamada globalização. Junto a ela surge a facilidade de expansão do mercado em diferentes países. Com isto, empresários de todo o mundo começam a visualizar a oportunidade de crescimento de seus empreendimentos enquanto muitos países, preocupados com o aumento de sua economia, facilitam a entrada de capitais estrangeiros por meio de tributações favorecidas. Diante disto, os empreendedores, ao realizarem o planejamento tributário de seus negócios, visualizam a oportunidade de ganho ao intermediar negociações com pessoas vinculadas no exterior ou residentes nos chamados paraísos fiscais. Atento a essa nova prática, o Fisco de muitos países começa a adotar medidas que evitem a redução de ganhos aos cofres públicos e, com isso, surge o controle de Preços de Transferência. A fim de garantir que alguns custos de importação não sejam superfaturados, ou que as receitas nas exportações não sejam subfaturadas, o Fisco estabelece regras que visam adequar estes valores aos que são praticados no mercado. No Brasil, a adaptação a este procedimento surge em 1996, quando é criada a lei 9.430, a qual passa a vigorar no ano subsequente. Com esta lei e algumas medidas complementares que foram criadas em seguida as empresas no Brasil devem se adequar ao cálculo do preço parâmetro a fim de comparar com seus valores praticados nas importações e exportações. Diante do exposto, este trabalho tem como objetivo apresentar quais são os métodos disponibilizados para este cálculo, bem como definir a possibilidade de se identificar aquele que seja menos oneroso às empresas residentes no Brasil.

Palavras-chave: Importação, Exportação, Tributação Favorecida, Pessoas Vinculadas, Preço de Transferência.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Preço Independente Comparado.....	28
Figura 2 – Preço de Revenda Menos Lucro – 20% .....	30
Figura 3 – Preço de Revenda Menos Lucro – 60% .....	31
Figura 4 – Metodologia da Lei 9.959/2000 .....	32
Figura 5 – Metodologia da IN 243/2002.....	32
Figura 6 – Custo de Produção mais Lucro .....	33
Figura 7 – Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro .....	37
Figura 8 – Preço de Venda nas Exportações para Terceiros .....	38
Figura 9 – Preço de Venda por Atacado.....	39
Figura 10 – Preço de Venda a Varejo.....	40
Figura 11 – Ficha 30 DIPJ – Operações com o Exterior - Exportações.....	51
Figura 12 – Ficha 32 DIPJ – Operações com o Exterior - Importações.....	51
Figura 13 – Ajuste <i>Transfer Pricing</i> na DIPJ.....	54

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Países com Tributação Favorecida .....	22
Quadro 2 – PIC – Compras de Não Vinculadas .....	41
Quadro 3 – PIC – Vendas para Não Vinculadas .....	42
Quadro 4 – PIC – Negociações entre Terceiras Não Vinculadas .....	43
Quadro 5 – PRL com Margem de Lucro 20% .....	44
Quadro 6 – PRL com Margem de Lucro 60% .....	45
Quadro 7 – IN 243/02 x LEI 9.959/00 .....	46
Quadro 8 – CPL com Margem de Lucro de 20% .....	47
Quadro 9 – CAP com Margem de Lucro 15% .....	48
Quadro 10 – PVEx .....	48
Quadro 11 – PVA com Margem de Lucro 15% .....	49
Quadro 12 – PVV com Margem de Lucro 30% .....	50
Quadro 13 – Lucro Real sem <i>Transfer Pricing</i> .....	52
Quadro 14 – Lucro Real com <i>Transfer Pricing</i> .....	53

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA .....</b>	<b>9</b>
<b>1.2 QUESTÃO DE PESQUISA .....</b>	<b>11</b>
<b>1.3 OBJETIVOS .....</b>	<b>11</b>
1.3.1 Objetivo Geral.....	11
1.3.2 Objetivos Específicos .....	12
<b>1.4 JUSTIFICATIVA .....</b>	<b>12</b>
<b>1.5 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>13</b>
1.5.1 Enquadramento Metodológico .....	13
<b>1.6 DIVISÃO DO TRABALHO .....</b>	<b>15</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1 TRANSFER PRICING - CONTEXTO .....</b>	<b>17</b>
2.1.1 Operações Sujeitas .....	19
2.1.2 Pessoas Vinculadas .....	19
2.1.3 Países com Tributação Favorecida .....	21
<b>2.2 LEGISLAÇÃO .....</b>	<b>22</b>
<b>2.3 MÉTODOS PARA O CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.....</b>	<b>25</b>
2.3.1 Preço Parâmetro.....	25
2.3.2 Regras do <i>Transfer Price</i> - Importações.....	26
2.3.3 Regras do <i>Transfer Price</i> - Exportações.....	35
<b>2.4 SIMULAÇÕES PRÁTICAS DOS MÉTODOS DE TRANSFER PRICING .....</b>	<b>40</b>
2.4.1 Importações – PIC .....	41
2.4.2 Importações – PRL .....	43
2.4.3 Importações – CPL.....	47
2.4.4 Exportações – CAP .....	48
2.4.5 Exportações – PVEx.....	48
2.4.6 Exportações – PVA.....	49
2.4.7 Exportações – PVV.....	50
<b>2.5 IMPACTOS TRANSFER PRICING NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL ..</b>	<b>50</b>
<b>3 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>56</b>
<b>4 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA

O peso que a carga tributária exerce sobre a vida das pessoas e empresas no Brasil tem se mostrado cada vez mais evidente com o volume de tributos que são cobrados e administrados pelas esferas federal, estadual e municipal. Em compilação disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>> acesso em 19/11/2010, observa-se que a quantidade de impostos, taxas e contribuições que compõem o sistema tributário brasileiro chega ao número de 85 em 2010. De acordo com último levantamento efetuado pela Coordenação-Geral de Estudos, Previsão e Análise da Receita Federal do Brasil a carga tributária brasileira atingiu 35,8% do PIB em 2008. Isto significa afirmar que quase 40% dos resultados das empresas são destinados ao Governo.

Dentre toda a carga tributária brasileira é possível afirmar que o Imposto de Renda é um dos principais tributos do país, o que se deve ao fato de que toda pessoa física e jurídica estão sujeitas a ele. Tal tributação possui uma alíquota consideravelmente elevada podendo variar, de acordo com a renda, de 7,5% a 27,5% sobre o total de rendimentos recebidos, deduzindo-se apenas uma pequena parcela correspondente ao salário isento de tributação, conforme Medida Provisória n 528, de 25 de março de 2011.

Diante desta considerável distribuição aos cofres públicos é comum que os contribuintes projetem estratégias a fim de mitigar, inclusive, a inviabilidade de certos negócios. Isto se observa por meio de procedimentos legais, o chamado planejamento tributário, e até mesmo através de formas ilícitas, consideradas como evasão fiscal ou, a mais conhecida, sonegação. O planejamento tributário, também chamado de Elisão, é embasado em legislações e se configura em estrutura e táticas que visam a redução de pagamentos de impostos considerando tudo aquilo que a lei não proíbe. Por outro lado, tem-se a sonegação que atua sem fundamentos legais e coloca em risco todo empreendimento que adota medidas que visam driblar o poder público.

A fim de garantir o ganho de receitas fiscais as administrações tributárias têm investido cada vez mais em controles e ferramentas que rastreiam e fiscalizam as operações de todos os seus contribuintes. O Preço de Transferência foi uma medida adotada por meio da Lei 9.430/96, conforme Ministério da Fazenda:

[...] em face da alocação artificial de receitas e despesas nas operações com venda de bens, direitos ou serviços, entre pessoas situadas em diferentes jurisdições tributárias, quando existe vinculação entre elas, ou ainda que não sejam vinculadas, mas desde que uma delas esteja situada em paraíso fiscal – país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à constituição societária das pessoas jurídicas ou a sua titularidade.

Em resumo, o *Transfer Pricing* (comumente assim mencionado) foi criado, conforme descrito pela Receita Federal do Brasil, a fim de:

[...] controlar as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

Assim sendo, este procedimento obriga às pessoas físicas e jurídicas ao pagamento adicional de imposto de renda sobre o valor que possivelmente esteja sendo subestimado em negociações com partes relacionadas sediadas em outros países, especialmente nos casos em que uma dessas partes está em local considerado paraíso fiscal, ou seja, países que estimulam investimentos estrangeiros por meio de tributação com alíquotas baixas ou até mesmo a um percentual de zero.

O que se observa é que, embora a legislação estabeleça regras a fim de garantir que os preços praticados entre exportadoras e importadoras sejam equivalentes aos de mercado, existe a abertura de possibilidades que convenham ao contribuinte sob sua própria escolha. Assim, menciona-se que a lei estabelece o cálculo de um preço-parâmetro, o qual serve de referência na comparação com o preço praticado pela empresa. Este preço-parâmetro pode ser calculado para os processos de importação pelos métodos PIC (preços independentes comparados), CPL (custo de produção mais lucro), PRL-VENDA (preço de revenda menos lucro – margem 20%) e PRL-PRODUÇÃO (preço de revenda menos lucro – margem 60%) e

para os processos de exportação pelos métodos PVEX (preço de venda nas exportações), PVA (preço de venda por atacado no país de destino menos lucro), PVV (preço de venda a varejo no país de destino menos o lucro) e CAP (custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro).

Conforme mencionado, o contribuinte poderá optar entre os quatro métodos apresentados em cada operação de acordo com aquele que lhe gere mais benefícios, ou melhor, o que reduz a necessidade de tributação complementar ou mitiga os valores a recolher ao Fisco. Por esta razão, é fundamental que as empresas conheçam os métodos detalhadamente e simulem suas operações aplicando cada um deles a fim de identificar o que atende as perspectivas da companhia.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Tornados conhecidos os possíveis métodos para o cálculo do Preço de Transferência, diante da flexibilidade em se escolher um deles para os casos de importações e outro para os casos de exportações, bem como a busca constante pela redução nos impostos a recolher ao Fisco garantindo maior lucratividade para os empreendedores, questiona-se: é possível definir um método de preço de transferência que apresente mais vantagens para as empresas no Brasil por garantir uma redução no valor a ser adicionado ao imposto de renda e à contribuição social a recolher pela companhia?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo Geral

Determinar se existe um método de preço de transferência que garanta uma menor adição no cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social devido às empresas que atuam no Brasil.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- I. Discorrer sobre o Preço de Transferência, esclarecendo seus conceitos e aplicabilidade no Brasil, bem como mencionar quais as condições necessárias para as empresas estarem obrigadas ao cálculo;
- II. Apresentar a legislação aplicável ao *Transfer Pricing* desde sua implantação no Brasil;
- III. Elencar os métodos existentes para o cálculo do Preço de Transferência e quais as condições e/ ou formas de cálculo de cada um deles;
- IV. Simular avaliações práticas aplicando os diferentes métodos em situações possíveis, evidenciando os processos de ajustes nos impostos a recolher;
- V. Verificar os impactos ocasionados pelo cálculo do Preço de Transferência por meio de exemplificação.

### 1.4 JUSTIFICATIVA

Oliveira *et al.* (2003, p. 132) afirma que “é comum determinados temas só adquirirem relevância dentro de um conjunto maior de situações”. Diante do contexto apresentado na situação problema da presente pesquisa observa-se a relevância que há no conhecimento do assunto abordado, em especial para empresas que efetuam processos de importação e exportação. De acordo com o levantamento efetuado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio em 2009, as empresas exportadoras somaram um total de 22.434 neste ano, o que representou uma movimentação de aproximadamente R\$ 153 bilhões no país. Além disso, o Brasil é o 26º colocado dentre os principais importadores mundiais com uma movimentação de R\$ 134 bilhões em 2009. Trata-se de volumes e posição consideráveis, somados ao fator de que estas empresas são especialmente acompanhadas pelo Fisco.

De acordo com uma pesquisa realizada pela Ernst & Young, mencionada em <<http://www.internews.jor.br>>, acesso em 14/05/2011, aproximadamente 72% das empresas no Brasil não estão preparadas para atender às fiscalizações relacionadas ao Preço de Transferência haja vista o despreparo dos empresários em conhecer as leis aplicáveis aos processos de importação e exportação. Em continuidade ao



levantamento a pesquisa ainda revela que de cada 10 empresas ao menos 8 estão sujeitas à autuação por desconhecimento dos aspectos mais críticos do *Transfer Pricing*.

Com a preocupação em reduzir os impostos a recolher ao Fisco, bem como garantir a defesa diante de questionamentos da Receita Federal por meio de fiscalizações, grandes empresas têm optado pela terceirização do cálculo do método de transferência que lhe gerará maior benefício devido a ausência de profissionais capacitados por meio do conhecimento minudenciado do tema. Destarte, nota-se também a oportunidade de desenvolvimento do tema devido o pesquisador deste projeto enquadrar-se na condição de colaborador de companhia sujeita aos cálculos do *Transfer Pricing*.

## 1.5 ASPECTOS METODOLÓGICOS

### 1.5.1 Enquadramento Metodológico

A palavra método vem do Grego *methodos*, *met'* *hodos* que significa, literalmente, "caminho para chegar a um fim", ou seja, nada mais é que o caminho a ser percorrido para atingir o objetivo proposto, conforme OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva *et al.* De acordo com SILVA, Cassandra Ribeiro de O. Metodologia e Organização do projeto de pesquisa. Em: <<http://www.professormanueljunior.com/geral/arquivos>>. Acesso em 30/11/2010 (*apud* Gil, 1991) a pesquisa científica pode ser classificada quanto à natureza, quanto a forma de abordagem, quanto aos objetivos e procedimentos técnicos.

#### 1.5.1.1 Quanto à natureza

A natureza de uma pesquisa pode ser considerada Básica quando objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais. Por outro lado, a Pesquisa Aplicada tem como objetivo o conhecimento para aplicação prática com o fim de

solucionar problemas específicos. Trata-se de um aprofundamento em verdades e interesses locais.

Diante destes conceitos, observa-se que a presente pesquisa se enquadra na característica de Básica haja vista que não possui o fim específico de solucionar questões locais, ou seja, a pesquisa fundamentar-se-á em esclarecimentos gerais, sem o levantamento de casos privativos ou que não sejam aplicáveis a mais de uma situação. Observar-se-á apenas as peculiaridades que envolvem o próprio tema em questão, isto é, as exigências de aplicabilidade impostas pelo regime do Preço de Transferência.

#### 1.5.1.2 Quanto a forma de abordagem

Caracteriza-se uma pesquisa quanto à abordagem pelas formas qualitativa e quantitativa. Sendo a segunda justificada pela análise estatística, por meio do uso de ferramentas que possibilitam o emparelhamento, ou seja, a associação de dados levantados a um modelo teórico com a finalidade de compará-los, é possível afirmar que o trabalho em questão atende a uma abordagem qualitativa. Isto se deve ao fato de que, embora sejam apresentadas informações por meio das quais haja a comparabilidade, tal procedimento não ocorrerá em resultado à coleta de dados e seu tratamento de modo objetivo.

Ratifica-se a abordagem qualitativa ao identificar as características que norteiam sua aplicabilidade: subjetividade, realidades múltiplas, descoberta, descrição, entendimento, interpretação e relatório narrativo. Numa análise geral, é como se na abordagem quantitativa a soma das partes fosse igual ao todo e na abordagem qualitativa o todo fosse maior que a soma das partes.

#### 1.5.1.3 Quanto aos objetivos

GIL (2002, p. 41) apresenta três grandes grupos para a classificação das pesquisas: exploratórias, descritivas e explicativas. Analisando o teor de cada um é possível determinar aquele que melhor se aplica ao contexto deste trabalho. Considerando que a pesquisa em questão será fundamentada em fontes

bibliográficas, sem a aplicação de estudo de caso específico ou coleta de dados por meio de questionários, pode-se afirmar que esta se enquadra no modelo de pesquisa exploratória, conforme menciona GIL *apud* Selltiz *et al.*( 1967, p. 63):

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que "estimulem a compreensão".

#### 1.5.1.4 Quanto aos procedimentos técnicos

Dentre as formas de pesquisa quanto aos procedimentos técnicos observa-se as pesquisas bibliográficas e documental para os casos que se valem das fontes de "papel" e as pesquisas experimental, *ex-postfacto*, o levantamento e o estudo de caso, ou seja, aquelas cujos dados são fornecidos por pessoas (GIL, 2002).

Conforme mencionado anteriormente, a proposta deste trabalho é o levantamento bibliográfico do tema identificando todas as peculiaridades que cercam sua abordagem. Portanto, considerar-se-á simplesmente pesquisa bibliográfica.

## 1.6 DIVISÃO DO TRABALHO

A presente pesquisa estrutura-se, basicamente, em cinco tópicos nos quais é possível vislumbrar, de modo geral, o tema proposto e apresentado.

Primeiramente são esclarecidos os conceitos quem envolvem o controle de Preço de Transferência, momento em que são apresentadas as condições necessárias para que empresas exportadoras e importadoras residentes no Brasil se enquadrem ou sujeitem-se ao cálculo dos métodos de *Transfer Pricing*. Discorre-se sobre o que são pessoas vinculadas bem como as condições para um país ser considerado paraíso fiscal.

Em seguida, é apresentado um breve histórico de legislações que tratam sobre o Preço de Transferência no Brasil, desde seu surgimento em 1996 até a última atualização publicada.

Por conseguinte, são elencados todos os métodos de cálculo do *Transfer Pricing* no Brasil, tanto para os processos de Importação quanto para os processos de Exportação. Evidenciam-se, por meio de embasamentos legais, as formas de apuração destes métodos, apresentando quais as informações necessárias para que se obtenha o preço parâmetro de cada processo para posterior comparação com o preço efetivamente praticado.

Conhecidos os métodos de Importação – Preço Independente Comparado, Preço de Revenda menos Lucro, Custo de Produção mais Lucro – e os métodos de Exportação – Preço de Venda nas Exportações para Terceiros, Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro, Preço de Venda no Atacado, Preço de Venda no Varejo – são apresentados exercícios práticos com simulações de operações de venda e compra sujeitas ao controle de Preço de Transferência. Por meio destes exemplos é possível visualizar como se deve aplicar os métodos com base nas legislações vigentes.

Por fim, observam-se os impactos dos cálculos de *Transfer Pricing* durante o processo de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, exemplificando por meio de uma apuração como seria a adição dos ajustes de *Transfer* e como estes processos devem ser evidenciados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 TRANSFER PRICING - CONTEXTO

No final do século XX e início do século XXI torna-se mais evidente ao mundo o fenômeno capitalista desencadeado pela baixa dos custos com transportes e comunicação: a globalização. As negociações entre diferentes países são facilitadas e os processos de importações e exportações tornam-se mais frequente para aqueles que almejam a expansão de seus mercados.

Diante deste crescimento em operações que visam o aumento no ganho de rendimentos para os empresários, o poder público passa a acompanhar mais de perto estes processos a fim de garantir o ingresso de receitas com a tributação sobre as negociações realizadas.

Conhecida a alta carga tributária na maioria dos países é comum que as empresas busquem alternativas a fim de minimizar o valor a ter que repassar ao fisco. A partir de então, inicia-se a busca por medidas capazes de reduzir o imposto devido, porém sem abrir vistas às fiscalizações cujo atendimento evidencie não cumprimento às regras tributárias.

Com a globalização muitas empresas passaram a observar que a abertura de filiais em outros países poderia ser benéfico aos seus negócios e à expansão de seu mercado. Além disso, muitos países preocupados em aumentar o aporte de capitais em seu território passaram a facilitar este processo às empresas estrangeiras por meio de medidas atrativas, tal como a baixa tributação nas operações.

Já adaptados ao multinacionalismo grandes empresários observam a possibilidade de ter lucros mais expressivos ao adotar o procedimento de intermediação entre empresas ligadas em outras jurisdições. Assim, começam a surgir planejamentos na construção dos preços, questão a explanar a seguir.

Suponha-se que um país X da América do Sul queira realizar vendas a diversos países situados na Europa. Caso o país realize as vendas diretamente aos consumidores finais terá a tributação, com base na legislação da jurisdição em que se situa, sobre o lucro total angariado nesta transição. Desejando mitigar o valor a repassar ao fisco, sem ônus do lucro a receber, os empresários começam a planejar

estratégias que atinjam este objetivo. Destarte, a multinacional cuja matriz encontra-se na América do Sul e possui uma filial em um país Z da Europa observa que as alíquotas de tributação neste último país são menores em comparação ao país X. Assim, se a empresa do país X vender para a empresa do país Z a um preço bem inferior em relação ao preço para consumidor final, terá uma tributação à alíquota mais elevada apenas sobre um pequeno montante. A empresa situada no país Z, por sua vez, irá revender seus produtos aos países consumidores finais, ao preço que inicialmente o país X teria vendido. Desta forma, a tributação sobre o lucro maior acaba sendo inferior do que se a venda tivesse ocorrido diretamente pela empresa no país X pois a alíquota no país Z é menor.

Como ambas as empresas fazem parte do mesmo grupo, o lucro gerado pelas duas ficam para os mesmos investidores, por esta razão observa-se a vantagem na operação realizada com intermediação de uma companhia ligada.

Considerando situação inversa também é possível identificar vantagens. Neste caso, suponha-se que a empresa no país Z venda produtos à empresa no país X para que esta repasse aos países consumidores finais. O valor de venda é superfaturado pois o imposto a ser recolhido sobre a operação é relativamente baixo. A empresa no país X, por sua vez, repassa os produtos a um valor subfaturado, recolhendo pouco imposto sobre o rendimento ou nenhum imposto ao apresentar um prejuízo nesta transação final.

Nas duas situações apresentadas acima se observa: na primeira há uma redução nos impostos a recolher devido aumento da receita no país em que oferece menor tributação. Na segunda hipótese tem-se uma redução do imposto a recolher haja vista o aumento da despesa no país em que oferece maior tributação.

É neste contexto que surge a preocupação do Fisco em garantir que os impostos fiquem no país de origem das operações e estabelece um novo controle, conforme informado pelo Perguntas e Respostas nº 672 da RFB, “a fim de neutralizar os efeitos fiscais da possível manipulação de preços em operações de importação e exportação realizadas ou sediadas em paraísos fiscais”.

Conforme expõe a PricewaterhouseCoopers International Limited em seu sítio <<http://www.pwc.com/br>>, as regras do *Transfer Pricing*:

[...] estabelecem um controle fiscal de preços para as importações e exportações de bens, serviços e direitos realizados entre pessoas sediadas e domiciliadas no Brasil e pessoas vinculadas residentes ou domiciliadas no

exterior, além de regramentos específicos para transações realizadas com paraísos fiscais, e juros decorrentes de contratos não registrados no Banco Central do Brasil.

Introduzido no Brasil pela lei 9.430 de 1996, à época em que houve alterações no âmbito do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o Preço de Transferência prevê o estabelecimento de um preço parâmetro a ser comparado com o preço praticado pela empresa de forma que os dois sejam equiparados, evitando assim o risco de que as empresas importadoras e/ ou exportadoras operem com valores intensamente aquém ou além dos praticados no mercado. A seguir serão observadas algumas condições para a aplicabilidade deste regime.

### 2.1.1 Operações Sujeitas

Estão sujeitas às normas sobre o Preço de Transferência as operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos, realizadas com pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no exterior e consideradas vinculadas, bem como as domiciliadas em país com tributação favorecida ou que oponha sigilo societário, conforme estabelece a Receita Federal:

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

- 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.
- as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que realizem operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% (vinte por cento), ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

### 2.1.2 Pessoas Vinculadas

Por pessoas vinculadas entende-se aquelas que, de um modo geral, possui algum tipo de ligação direta ou indireta com pessoa jurídica sediada no Brasil, as

quais tenham domicílio no exterior, ou seja, em relação à Pessoa Jurídica domiciliada no Brasil a vinculada pode ser, conforme Art. 23 da Lei 9.430/96:

- I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;
- VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;
- IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;
- X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

A Instrução Normativa nº 243 de 2002 complementa o disposto no Art. 23 da lei 9.430/96, por meio de seu artigo 2º:

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

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

II - administrativo comum, quando:

- a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;
- b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;
- c) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

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



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

§ 4º Nas hipóteses dos incisos IX e X:

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

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

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

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

### 2.1.3 Países com Tributação Favorecida

Conforme se pode observar na legislação em vigor, não apenas pessoas vinculadas à Pessoa Jurídica no Brasil devem adotar o controle de preço de transferência, mas também aquelas que, mesmo sem vínculos, residem ou domicíliam em países conhecidos como paraísos fiscais. Estes, por sua vez, são aqueles que não oferecem tributação à renda ou, caso ofereçam, a alíquota aplicável é inferior a 20%, conforme menciona o Art. 24 da Lei 9.430/96. Este mesmo artigo complementa:

[...] § 4º 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.

Em Instrução Normativa emitida no dia 04 de junho de 2010, nº 1.037, a Receita Federal publica a lista de Países com Tributação Favorecida e Relaciona os Regimes Fiscais Privilegiados, cujos países incluídos ficam submetidos à legislação de controle de preços de transferência.

Em nota divulgada pela Assessoria de Comunicação Social da RFB informa-se que os regimes fiscais privilegiados:

[...] podem ocorrer mesmo em países com níveis de tributação internacionalmente aceitos. Isso porque, mesmo um país não se enquadrando no conceito de país com tributação favorecida, sua legislação interna pode criar privilégios fiscais para determinados grupos de pessoas físicas ou jurídicas. Esses regimes permitem a ocorrência de operações entre empresas sem que ocorra atividade econômica substancial com o propósito de atrair capital para seus territórios.

Abaixo é apresentada a tabela com a relação dos países considerados paraísos fiscais. Menciona-se que no Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, publicado em 11 de junho de 2010, a Receita esclarece que a Suíça, embora listada na IN original como país com tributação favorecida, fica suspensa haja vista o pedido de revisão apresentado pelo Governo daquele país.

**Quadro 1 – Países com Tributação Favorecida**

Países com Tributação Favorecida - Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010			
I - Andorra;	XXI - Dominica;	XLJ - Ilha Norfolk;	LXI - Tristão da Cunha;
II - Anguilla;	XXII - Emirados Árabes Unidos;	XLII - Panamá;	LXII - Ilhas Turks e Caicos;
III - Antígua e Barbuda;	XXIII - Gibraltar;	XLIII - Ilha Pitcairn;	LXIII - Vanuatu;
IV - Antilhas Holandesas;	XXIV - Granada;	XLIV - Polinésia Francesa;	LXIV - Ilhas Virgens Americanas;
V - Aruba;	XXV - Hong Kong;	XLV - Ilha Queshm;	LXV - Ilhas Virgens Britânicas.
VI - Ilhas Ascensão;	XXVI - Kiribati;	XLVI - Samoa Americana;	
VII - Comunidade das Bahamas;	XXVII - Lebuân;	XLVII - Samoa Ocidental;	
VIII - Bahrein;	XXVIII - Líbano;	XLVIII - San Marino;	
IX - Barbados;	XXIX - Libéria;	XLIX - Ilhas de Santa Helena;	
X - Belize;	XXX - Liechtenstein;	L - Santa Lúcia;	
XI - Ilhas Bermudas;	XXXI - Macau;	LI - Federação de São Cristóvão e Nevis;	
XII - Brunei;	XXXII - Ilha da Madeira;	LII - Ilha de São Pedro e Miguelão;	
XIII - Campione D'Italia;	XXXIII - Maldivas;	LIII - São Vicente e Granadinas;	
XIV - Ilhas do Canal	XXXIV - Ilha de Man;	LIV - Seychelles;	
XV - Ilhas Cayman;	XXXV - Ilhas Marshall;	LV - Ilhas Solomon;	
XVI - Chipre;	XXXVI - Ilhas Maurício;	LVI - St. Kitts e Nevis;	
XVII - Cingapura;	XXXVII - Mônaco;	LVII - Suazilândia;	
XVIII - Ilhas Cook;	XXXVIII - Ilhas Montserrat;	LVIII - Suíça; (suspensão)	
XIX - República da Costa Rica;	XXXIX - Nauru;	LIX - Sultanato de Omã;	
XX - Djibouti;	XL - Ilha Niue;	LX - Tonga;	

Fonte: adaptação IN RFB 1.037/2010

## 2.2 LEGISLAÇÃO

A legislação brasileira editou suas primeiras normas relacionadas ao Preço de Transferência em 1996 com a publicação da Lei 9.430, a qual entrou em vigor no ano subsequente. A partir de então foram estabelecidos procedimentos que sofreram alterações ao longo do período até a data atual, como se pode observar na trajetória do *Transfer Pricing* consolidado pela Deloitte Touche Tohmatsu Limited:

- As normas de preços de transferência são determinadas na Lei 9.430/96.

#### **1997**

- Início da vigência da Lei 9.430/96;
- IN 38/97 regulamenta a Lei 9.430/96.

#### **1998**

- Criação da DEAIN – Delegacia Especial de Assuntos Internacionais.

#### **1999**

- DIPJ/99(base 98) exige informações detalhadas para as 49 maiores operações de importação e exportação sujeitas às regras de *TP* (*Transfer Pricing*).

#### **2000**

- O método PRL recebe nova margem de 60% e nova metodologia de cálculo para bens destinados à produção (Lei 9.959/00);
- DIPJ/00(base 99) requisita a abertura dos preços parâmetro e praticado.

#### **2001**

- IN 32/01 consolida as normas de Preços de Transferência.

#### **2002**

- Lei 10.637/02 estabelece procedimentos contábeis para o controle dos preços de transferência ou opção fiscal (fins de Juros sobre Capital Próprio);
- IN 243/02 altera dispositivos de *TP* e revoga a IN 32/01.

#### **2003**

- IN 321/03: novos critérios para conversão dos valores para Reais, nas importações;

- Lei 10.833/03: delega à RFB a criação de mecanismos para facilitar a comprovação nas exportações.

## **2004**

- IN 382/04 altera dispositivos sobre dispensa de comprovação nas exportações.

## **2005**

- Lei 11.196/05 autoriza, e Portaria MF 436/05 e IN 603/05 estabelecem majoração de 35% para as receitas de exportação, para reduzir efeitos da variação cambial.

## **2006**

- Lei 11.281/06 obriga aplicação das regras de *TP* para operações de importação por encomenda;
- Portaria MF 425/06 e IN 703/96 divulgam o percentual de majoração das receitas de exportação de 29%.

## **2007**

- Portaria RFB 306/07 trata sobre a divulgação de dados estatísticos das importações;
- Portaria MF 329/07 e IN 801/07 divulgam novo percentual de majoração das receitas de exportação de 28%.

## **2008**

- Lei 11.727/08: redefine as disposições sobre paraísos fiscais, efetiva a partir de 1º. de janeiro de 2009;
- Portaria MF 222/08: Altera procedimentos para pedidos de alteração de margens;
- Portaria MF 310/08 e IN 898/08 divulgam novo percentual de majoração das receitas de exportação de 20%.

## 2.3 MÉTODOS PARA O CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

### 2.3.1 Preço Parâmetro

A finalidade pela qual foram criados os métodos de cálculo do preço de transferência se deve para estabelecer o chamado Preço Parâmetro. Este é o valor a ser calculado com base nos métodos de cálculo dispostos pela legislação brasileira, o qual se tornará como referência para a comparação entre o valor que a empresa está cobrando ou pagando na contratação de serviços, bens ou direitos e o que efetivamente deveria ser considerado tendo em vista os valores praticados pelo mercado.

A Instrução Normativa 243 de 2002 esclarece as operações que estão sujeitas ao cálculo do preço parâmetro, as quais seguem:

- Importações de bens, serviço e direitos;
- Exportações de bens, serviços e direitos;
- Juros pagos ou creditados em operações Financeiras, decorrentes de contrato não registrado no BACEN;
- Juros auferidos em operações financeiras, decorrentes de contrato não registrado no BACEN.

Uma vez calculado o preço parâmetro a empresa sujeita ao cálculo deverá comparar com seus valores efetivamente praticados. Nos processos de importação, caso o preço parâmetro tenha sido menor que o preço praticado, deverá ser realizado o ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL por meio da adição do valor da diferença. No caso da exportação, o ajuste ocorrerá quando o preço parâmetro for superior ao preço praticado. A IN 243/02, em seu art. 38, estabelece uma margem de divergência entre preço parâmetro e preço praticado:

**Art. 38.** Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

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

Assim sendo, a empresa estará sujeita aos ajustes apenas quando a diferença entre os preços comparados superar os 5% para mais ou para menos quando se tratar de operações de importação e de exportação, respectivamente.

Para os casos em que a empresa não se submeta ao ajuste e inclusive tenha saldo a favor, ou seja, nos casos de importação em que ela esteja comprando de vinculadas ou de países com tributação favorecida a um valor inferior ao preço parâmetro, e nos casos de exportação em que esteja vendo a um valor superior ao preço parâmetro, a Receita Federal não permite a compensação de ajuste entre produtos, conforme questão 685 da seção Perguntas e Respostas disponível no sítio da Receita Federal do Brasil, pois entende-se que os ajustes devem ser realizados por operação e:

[...]entende-se como *operação* um conjunto de transações de um determinado bem, serviço ou direito executadas no decorrer do ano-calendário. Nesta hipótese, os ajustes de preços deverão ser efetuados operação por operação do mesmo bem, serviço ou direito considerado, não se admitindo a compensação dos preços considerados se a operação envolver bens, serviços ou direitos diferentes.

O cálculo do Preço de Transferência deve ser anual conforme previsto no art. 41 da IN 243/02: “[...] serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude.”

### 2.3.2 Regras do *Transfer Price* - Importações

A partir dos métodos a serem conhecidos define-se os preços limites a serem praticados nos processos de importação. Dentre os três métodos a seguir, Preços Independentes Comparados, Preço de revenda menos Lucro e Custo de Produção mais Lucro, adota-se como limite aquele que apresentar o maior preço parâmetro. O preço encontrado deve ser comparado com o preço efetivamente praticado na operação. Sendo o primeiro superior ao segundo não haverá ajustes a serem realizados e, portanto, dá-se por encerrados os exames. Caso o preço

parâmetro, calculado pelos métodos legais, seja inferior ao praticado, será necessário identificar as diferenças entre os valores, calcular os ajustes e adicionar nas apurações do IRPJ e da CSLL o excesso de preço verificado.

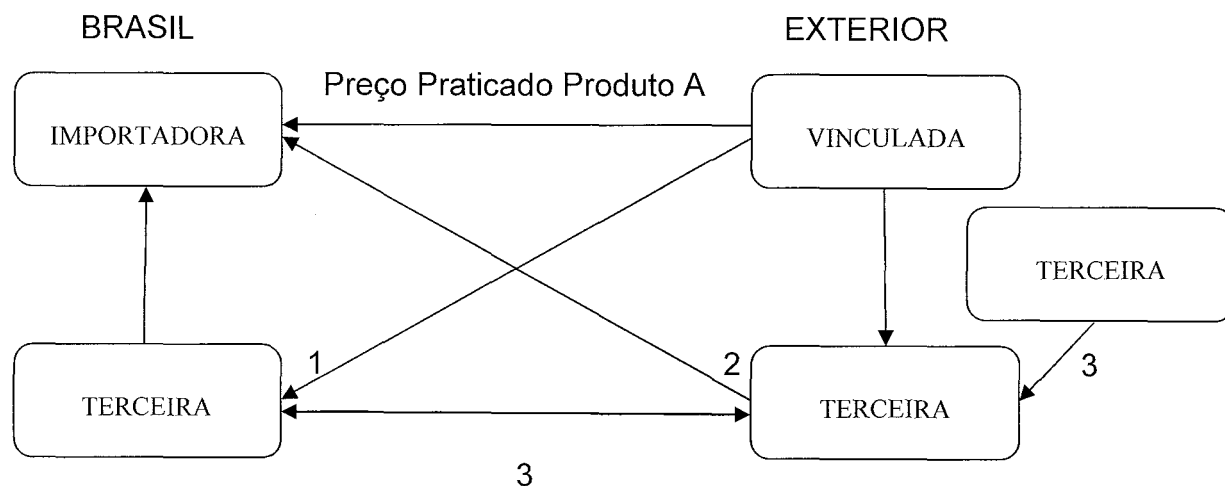
Observa-se que a Lei 9.430/96 não define sobre Preço Praticado, apenas trata dos preços parâmetros. A IN RFB 243/02, por sua vez, institui preços praticados diferentes, dependendo do método legal aplicado.

### 2.3.2.1 Preço Independente Comparado - PIC

O método para cálculo do preço parâmetro conhecido como Preço Independente Comparado trata-se, basicamente, em encontrar a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes – Art. 8º IN RFB 243/02. Os preços dos bens, serviços ou direitos adquiridos no exterior, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos somente em operações com terceiros.

Dentro deste método existem três possibilidades de comparação admitidas pela Receita Federal do Brasil. A primeira trata-se em comparar se a empresa brasileira que importa produtos de uma empresa coligada em outro país está pagando valor semelhante ao que pagaria se importasse o mesmo produto de outras empresas que não tivessem quaisquer vínculos. A segunda possibilidade é semelhante à anterior, porém analisada em sentido inverso. Neste caso se avalia se nas exportações realizadas por uma empresa brasileira para uma companhia ligada está-se praticando o mesmo preço que seria praticado caso essa empresa brasileira vendesse produtos, bens ou direitos para empresas não ligadas. Por fim, a terceira possibilidade prevê a comparação por tipo de produto ou serviço negociado no mercado e não dentro da própria empresa, ou seja, avalia-se se o valor pelo qual uma empresa brasileira está importando um produto de uma coligada é semelhante ao preço que este mesmo produto é importado entre empresas terceiras.

Figura 1 – Preço Independente Comparado



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

### Preço Parâmetro

- 1 – Vendidos pela mesma exportadora para não vinculadas;
- 2 – Adquiridas pela mesma importadora de não vinculadas;
- 3 – Compra e vendas entre não vinculadas.

Para o cálculo do preço parâmetro por meio deste método é necessário apurar o custo ou preço médio com base em relatórios emitidos pelo Governo do país do vendedor ou declaração da autoridade fiscal, ou com base em pesquisas realizadas por empresas ou instituições de notório conhecimento técnico, tal como previsto pelo Art. 21 da Lei 9.430/96:

**Art. 21** Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

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

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

Salienta-se que é permitido o ajuste dos valores dos bens, serviços ou direitos de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados,



por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo, conforme prevê o art. 9º da IN RFB 243/2002:

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

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

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

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

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

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

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro.

Conhecido este método observa-se que seu benefício está nos ajustes dos valores a serem comparados relatados anteriormente. Porém, sua principal dificuldade para a utilização deve-se à obtenção dos comparativos, ou seja, a probabilidade de ocorrer operações com terceiros quando há empresa vinculada que forneça os bens, serviços e direitos bem como obter as informações dos custos praticados pela empresa não vinculada, a dificuldade em conseguir dados e informações sobre os processos que ocorrem entre terceiros haja vista que em muitos casos trata-se de empresas concorrentes e, por fim, definir a similaridade entre produtos e serviços sendo que, para isto, é necessário que dois ou mais bens, serviços ou direitos, simultaneamente, tenham a mesma natureza ou função, possam substituir-se mutuamente na função a que se destinem e tenham especificações equivalentes, conforme previsto pela IN 243/2002. Portanto, se uma das condições estabelecidas não for atendida, o bem, serviço ou direito não será considerado similar, inviabilizando a comparação de muitos produtos, em especial nos casos em que existe o interesse das empresas em preservar a formulação de seus produtos.

### 2.3.2.2 Preço de Revenda menos lucro - PRL

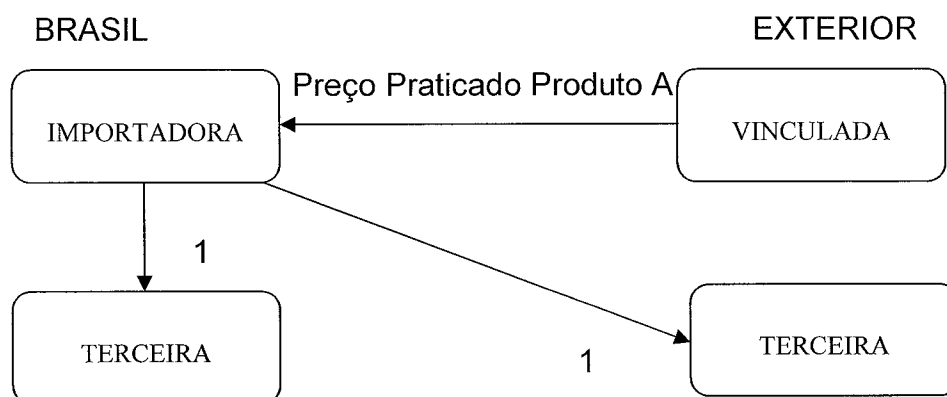
O método de preço de revenda menos lucro prevê que a empresa importadora de bens ou direitos estabeleça o preço parâmetro com base no valor em que revenderia o que foi adquirido diminuindo uma margem de 20% de lucro ou 60%, conforme destino final do que foi importado. Assim, os preços a serem comparados serão praticados pela empresa importadora em operações de vendas com terceiros.

Conforme mencionado há pouco, existem 2 possibilidades de margens a serem consideradas como lucro na apuração do preço parâmetro por meio deste método. Por esta razão, a opção pelo Preço de Revenda menos Lucro se torna polêmica devido alguns aspectos a serem observados em breve.

A IN 243/02 menciona a utilização do método PRL com dedução da margem de 20% de lucro apenas nos casos em que o processo se tratar de simples revenda, ou seja, nenhum valor é agregado no país de destino da compra. Em seu art. 12 esclarece:

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

**Figura 2 – Preço de Revenda Menos Lucro – 20%**



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

**Preço Parâmetro**

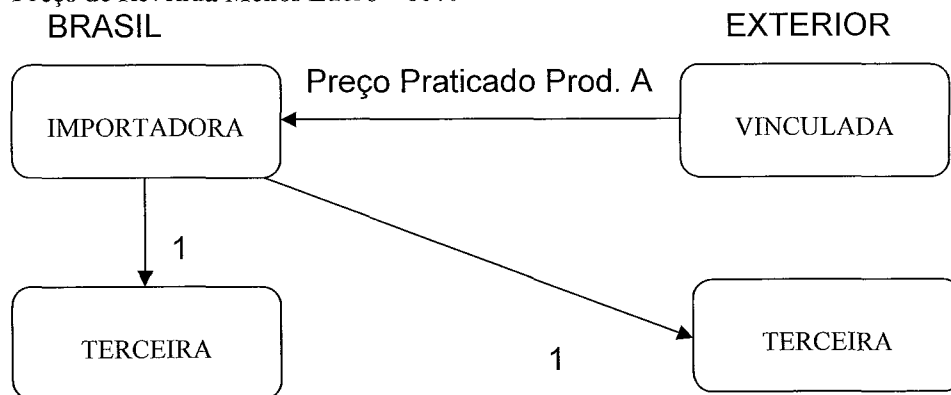
1 – Revenda para não vinculados.

No parágrafo imediatamente anterior ao citado acima, neste mesmo art. 12 da IN 243/02, a Receita Federal permite a dedução dos descontos incondicionais concedidos antes que se calcule a margem de 20% de lucro. Após, são deduzidas as despesas com impostos, contribuições e outros encargos incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas e, por fim, fretes e seguros embutidos na Nota Fiscal de venda.

A segunda aplicabilidade do método PRL trata-se da dedução de uma margem de 60% de lucro, o qual se estabelece nos casos em que o bem, serviço ou direito sofre agregação de valor no país do importador, ou seja, quando a importação refere-se a matéria-prima ou algum produto intermediário que será aplicado na produção e não mais simplesmente revendido, como no caso do PRL 20%.

Esta margem de 60% para o PRL surgiu com a Lei 9.959 de 2000, a qual deu nova redação à Lei 9.430/96. Aquela Lei, por sua vez, determina que o preço parâmetro a ser calculado nos casos de importação de bens deve ser apurado tendo-se em consideração uma margem de lucro de 60% calculada sobre o preço de revenda após serem deduzidos os valores de descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre a venda e as comissões e corretagens pagas.

Figura 3 – Preço de Revenda Menos Lucro – 60%



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

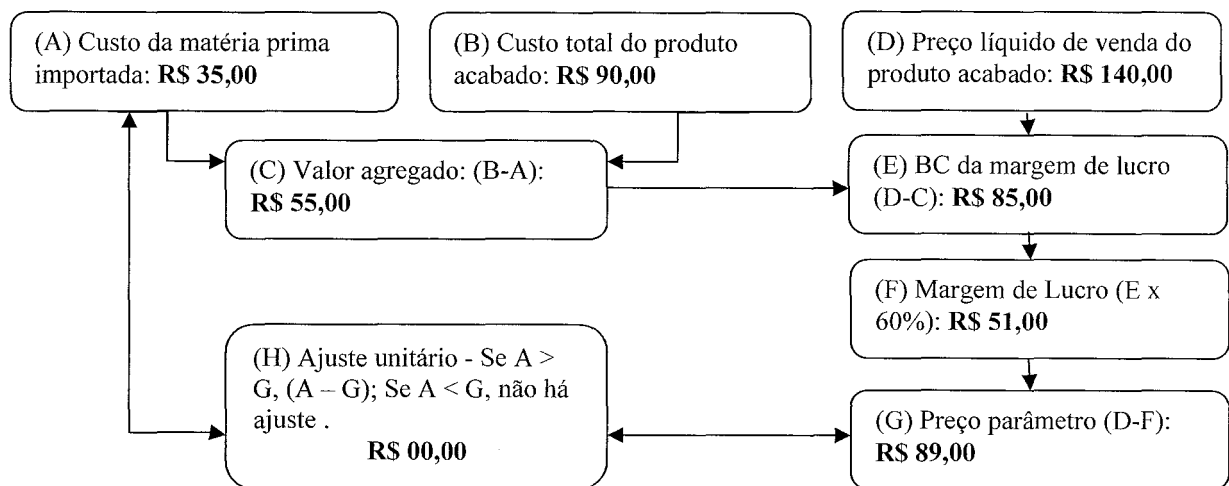
Preço Parâmetro

1 – Compradores não vinculados.

Porém, tem-se a polêmica em torno deste método haja vista a redação dada pela IN 243/02, a qual submete o cálculo do preço parâmetro tendo-se por base o percentual de participação do bem ou serviço importado sobre o total do custo de produção do produto a ser vendido. Assim, observa-se que há maneiras distintas de calcular o preço parâmetro por este método, o que gera controvérsias em torno do assunto.

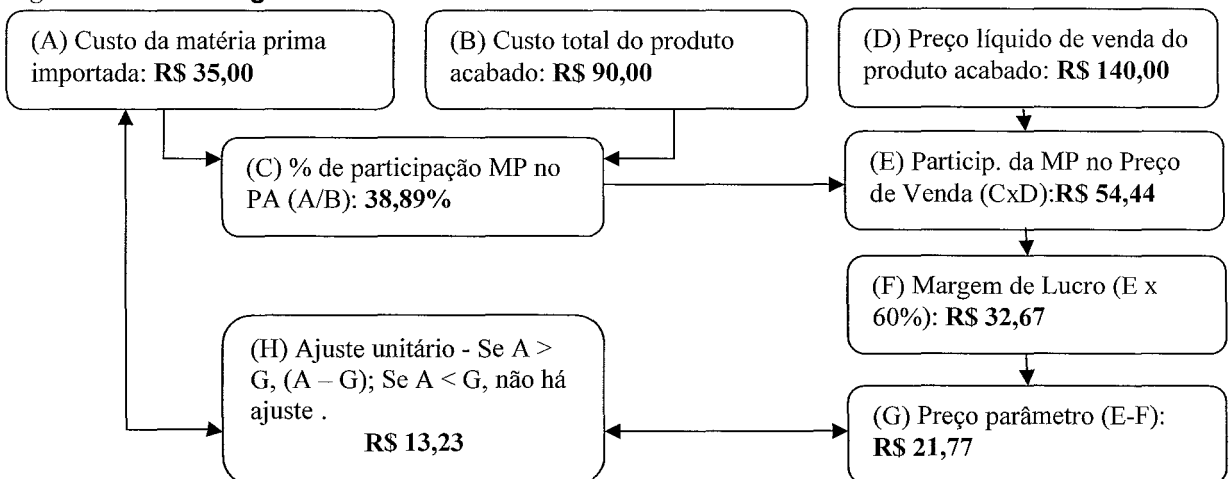
Esclarecendo o que ocorre entre uma metodologia e outra para o cálculo do PRL 60%, apresenta-se a seguir um breve cálculo que exemplifica as situações:

**Figura 4 – Metodologia da Lei 9.959/2000**



Fonte: adaptado de Deloitte, 2010.

**Figura 5 – Metodologia da IN 243/2002**



Fonte: adaptado de Deloitte, 2010.

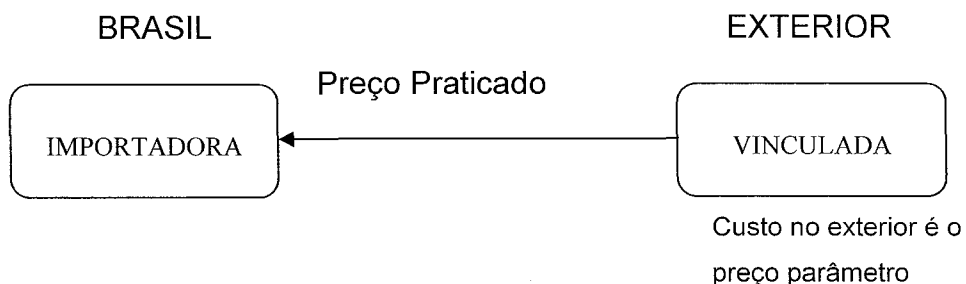
Nota-se que a apuração com base na metodologia de Preço de Revenda menos Lucro da IN 243/02 é menos vantajosa, e então surgem as discussões em torno da legalidade desta IN, o fato de seu método desconsiderar o valor que foi agregado no país do importador, a conseqüente desestimulação da produção local, o fato da lucratividade requerida ser sempre 60%, independente do valor agregado e o irrealismo da margem de 60% para todos os setores da economia.

Apesar das controvérsias em torno deste método, o mesmo é de mais fácil aplicabilidade em relação ao primeiro apresentado (Preços Independentes Comparados) haja vista a independência de informações de terceiros. Para este método todos os dados necessários para o cálculo são obtidos dentro da própria empresa a apurar os valores de ajuste, quando necessário.

### 2.3.2.3 Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL

O método do Custo de Produção mais Lucro prevê o cálculo do preço parâmetro com base no custo de produção do bem, custo do serviço ou direito no país exportador, somado a um lucro de 20% sobre este custo mencionado. Assim, deve-se obter o valor proporcional dos gastos de produção somente daquilo que foi remetido ao Brasil e aplica-se o percentual de 20 considerado como estimativa do lucro na exportação.

Figura 6 – Custo de Produção mais Lucro



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

O artigo 13 da IN 243/02 determina que sejam acrescidos ao custo do produto importado, além do lucro estimado de 20%, os impostos e taxas cobrados

pelo país exportador, embora a maioria dos países não cobrem tributos na exportação de seus bens, serviços ou direitos.

No parágrafo 4º da IN e artigo anteriormente citados o Fisco esclarece quais custos devem compor o valor a ser apurado como preço parâmetro, os quais são:

- o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;
- o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;
- o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;
- os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;
- os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

Caso não seja possível determinar os custos da empresa fornecedora do produto é possível utilizar-se das informações de outras empresas produtoras, desde que esteja no mesmo país de origem do bem, serviço ou direito, conforme parágrafo 3º do art. 13, IN 243/02.

Higuchi *et al* (2008, p. 137) afirmam que:

Na determinação do preço de comparação poderão ser adicionados, ao custo dos bens adquiridos no exterior, os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da importadora, e os tributos não recuperáveis, devidos na importação, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado para fins de dedutibilidade na tributação do lucro real (§5º do art. 4º da IN nº 243/02).

Assim como o método de Preços Independentes Comparados, é muito difícil conseguir as informações que serão utilizadas como base para cálculo do preço parâmetro uma vez que as empresas não costumam abrir dados de seus custos. Por esta razão, este método não é tão frequentemente utilizado pelas empresas importadoras sujeitas ao cálculo do *Transfer Pricing*.

### 2.3.3 Regras do *Transfer Price* - Exportações

Os processos de exportação também estão sujeitos às regras do Preço de Transferência, observadas algumas condições além dos critérios já expostos no início do Referencial Teórico deste trabalho, ou seja, itens relacionados às pessoas vinculadas e paraísos fiscais.

Durante a determinação do preço parâmetro a ser utilizado para ajuste no lucro real e base de cálculo da CSLL deve-se observar alguns critérios que dão direito à empresa exportadora de eximir-se do cálculo de qualquer um dos métodos a serem observados. Esta dispensa é conhecida como *Safe Harbour*, termo que significa porto seguro.

Destarte, é necessário, primeiramente, observar se o preço que está sendo praticado pela empresa brasileira com companhias vinculadas ou domiciliadas em paraíso fiscal é inferior a 90% do preço que é praticado por esta mesma empresa com companhias terceiras, domiciliadas no Brasil. Caso a empresa esteja vendendo a vinculadas a um preço superior ao equivalente de 90% nos casos de venda para terceiros, a empresa estará isenta de calcular o preço parâmetro, conforme prevê o art. 14 da IN 243/02:

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

Caso a empresa tenha praticado preços inferiores a 90% do preço praticado em operações com terceiras, observar-se-á se a venda foi realizada para país considerado paraíso fiscal. Em caso positivo, a empresa se sujeita diretamente ao cálculo dos métodos de preço de transferência pois os demais critérios que isentam a empresa do cálculo não se aplicam às vendas efetuadas para companhias, vinculadas ou não, domiciliadas em país ou dependência com tributação favorecida, conforme art. 37 da IN 243/02. Caso a operação tenha ocorrido entre empresas vinculadas, mas não domiciliadas em paraíso fiscal, há a segunda possibilidade de dispensa dos cálculos. Este segundo critério a ser observado trata-se do percentual

de receitas com exportação em relação ao total de receitas auferidas no mesmo período. Assim, se o total de exportações não superar 5% do total auferido a empresa poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação (Art. 36 da IN 243/02).

Por fim, ainda há a possibilidade da companhia, conforme art. 35 da IN há pouco citada:

[...] comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes [...]

Assim sendo, a Pessoa Jurídica sujeita ao controle de Preços de Transferência poderá, em seus processos de exportação, observar as condições apresentadas acima antes de dar início ao cálculo dos métodos do preço parâmetro.

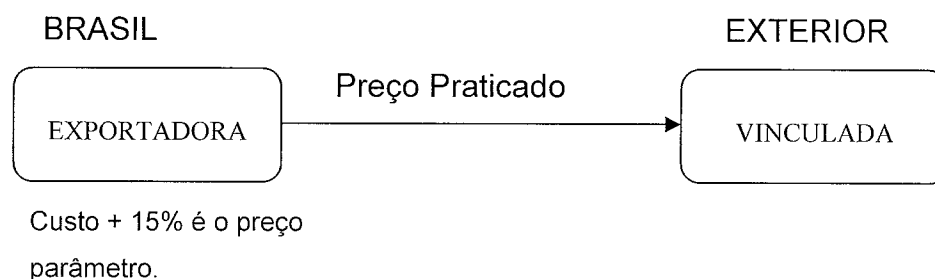
Feita a análise a empresa irá determinar o método que gere o maior preço, efetuará a comparação com seus preços praticados e identificará os ajustes a serem realizados no lucro tributável pelo IRPJ e CSLL para adição na apuração destes impostos. Os métodos disponíveis para os casos de exportação são o Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro - CAP, o Preço de Venda nas Exportações para Terceiros – Pvex, o Preço de venda a Varejo menos Lucro – PVV e, por fim, o Preço de Venda no Atacado menos Lucro – PVA, os quais serão observados a seguir.

#### 2.3.3.1 Método do Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro – CAP

A apuração do preço parâmetro com base nesse método se dá por meio da média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos encargos cobrados no Brasil, aplicando-se ainda uma margem de lucro de 15% sobre a soma destes dois componentes, impostos e contribuições mais custos.



Figura 7 – Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

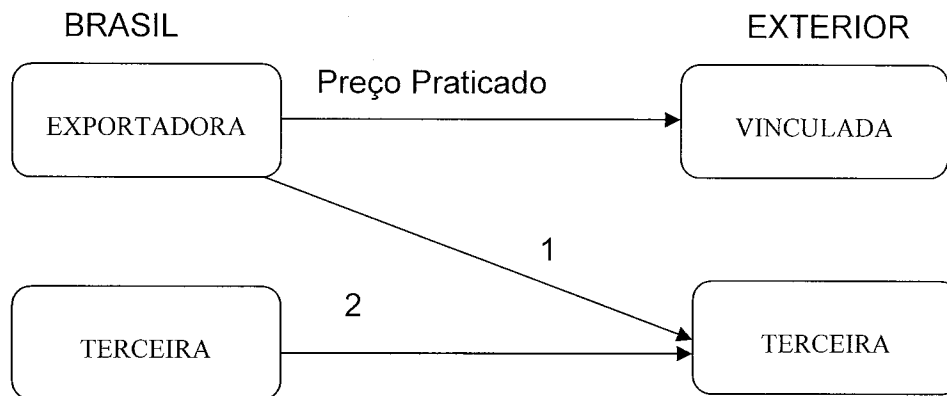
Para o cálculo deste método a Receita que permite, ainda, que se considere no custo de aquisição os gastos com frete e seguro relativos aos bens, serviços ou direitos, pagos pela empresa adquirente. Além disso, há que se considerar a dedução do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, correspondente aos bens exportados, para só então aplicar o percentual de margem de lucro, conforme §2º do art. 26 da IN 243/02.

Devido este método depender apenas das informações da própria empresa exportadora ele é considerado o de mais fácil aplicação dentre os demais métodos de exportação. Todavia, nem sempre é possível determinar efetivamente o custo dos produtos exportados, o que o torna ligeiramente dificultoso.

### 2.3.3.2 Método do Preço de Venda nas Exportações para Terceiros – PVEx

O Preço de Venda nas Exportações para Terceiros – PVEx determina que o preço parâmetro será calculado com base na média aritmética ponderada das vendas realizadas pela mesma exportadora do Brasil para empresas não vinculadas. Caso não seja possível determinar essa média das vendas pela própria empresa, pode-se considerar a média de preços de outra empresa que produza bens, serviços ou direitos idênticos ou similares durante o mesmo período.

Figura 8 – Preço de Venda nas Exportações para Terceiros



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

### Preço Parâmetro

- 1 – Exportação para outros clientes não vinculados;
- 2 – Exportação de outra exportadora nacional.

Conforme Higuchi *et al* (2008, p.140) os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferença nas condições de negócio, de natureza física e de mercado.

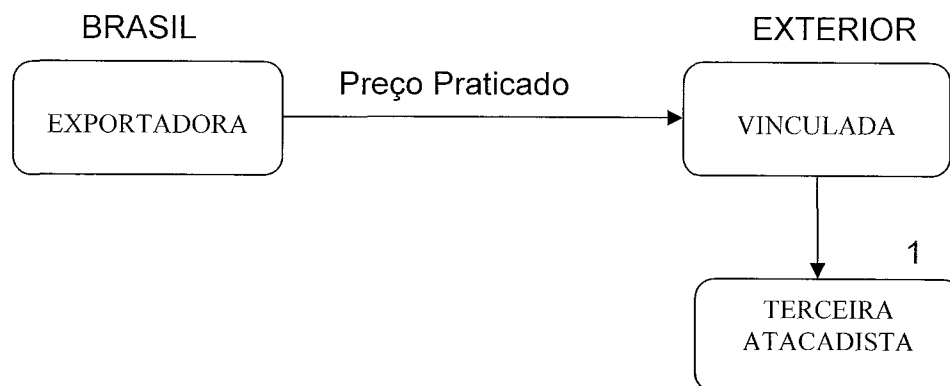
Tendo-se como base a possibilidade de utilizar-se de informações de terceiros para a comparação do preço a ser praticado é possível afirmar que este método não se torna de tão fácil aplicabilidade, em especial para as empresas que venham a depender destas informações de outras empresas pois em alguns casos não possuem operações com terceiros. Além da dificuldade em se conseguir as informações de preços entre empresas terceiras há também a inviabilidade em alguns casos pela questão da similaridade entre produtos, o que nem sempre é de fácil percepção.

#### 2.3.3.3 Método do Preço de Venda por Atacado – PVA

O método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA trata-se do cálculo do preço parâmetro com base na média aritmética ponderada do preço de venda por atacado de bens no país importador, diminuído de

um lucro de 15% sobre esta média e dos tributos incluídos nestes preços cobrados no país de destino do produto.

Figura 9 – Preço de Venda por Atacado



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

### 1 – Preço Parâmetro

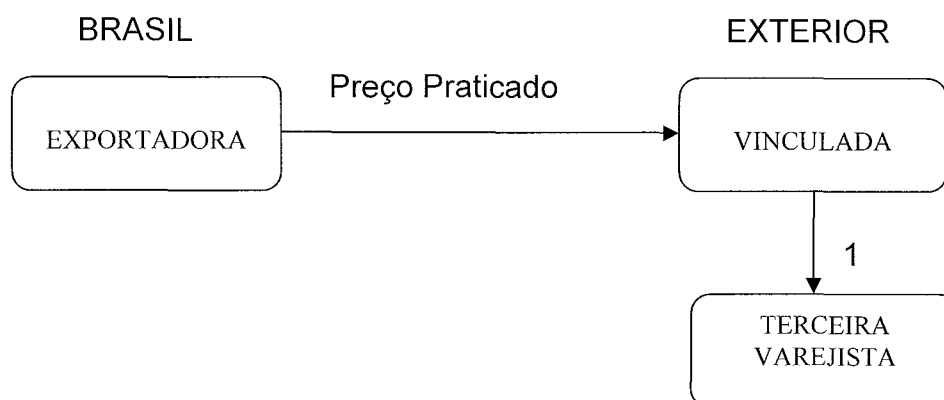
De acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 24 da IN 243/02 consideram-se tributos incluídos no preço, aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições Cofins e PIS/Pasep, e a margem de lucro deve ser aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado.

A utilização deste método se torna onerosa devido a dificuldade em se conseguir informações relativas às vendas para terceiros, a impossibilidade em alguns casos de se definir ou conhecer os impostos incidentes nas vendas que sejam compatíveis/ equivalentes ao ICMS, ISS, PIS/Cofins e a dificuldade para a comprovação documental dos dados relativos aos processos de venda por atacado.

#### 2.3.3.4 Método do Preço de Venda a Varejo – PVV

O Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, diminuído do Lucro – PVV é semelhante ao método explanado anteriormente, diferenciando-se pelo mercado a ser comparado, ou seja, enquanto aquele compara produtos, sejam bens, serviços ou direitos, desde que idênticos ou semelhantes, com o mercado atacadista do país de destino, este compara ao mercado varejista. A margem de lucro a ser diminuída do preço de venda a varejo é de 30%.

Figura 10 – Preço de Venda a Varejo



Fonte: adaptado de Sonda Procwork, 2007

### 1. Preço Parâmetro

Assim como no método de Preço de Venda no Atacado, o Preço de Venda a Varejo determina que se expurgue do preço os tributos que são cobrados pelo país importador. Destarte, de acordo com o parágrafo único do art. 25 da IN 243/02, o qual faz menção aos parágrafos 1º e 2º do art. 24 desta mesma IN, consideram-se tributos incluídos no preço, aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições Cofins e PIS/Pasep, e a margem de lucro deve ser aplicada sobre o preço bruto de venda no varejo.

A utilização deste método, tal como a utilização do método de Preço de Venda no Atacado, se torna onerosa devido a dificuldade em se conseguir informações relativas às vendas para terceiros, a impossibilidade em alguns casos de se definir ou conhecer os impostos incidentes nas vendas que sejam compatíveis/ equivalentes ao ICMS, ISS, PIS/Cofins e a dificuldade para a comprovação documental dos dados relativos aos processos de venda no varejo.

## 2.4 SIMULAÇÕES PRÁTICAS DOS MÉTODOS DE *TRANSFER PRICING*

Conhecido cada método de cálculo do *Transfer Pricing* para os processos de importação e exportação existente no Brasil, julga-se importante a exemplificação por meio de exercícios práticos para facilitar o entendimento quanto à teoria vista até então.

As exemplificações não são embasadas em situações reais ou fundamentadas em dados de quaisquer empresas haja vista a impossibilidade de se obter dados internos. Trata-se, meramente, de simulações de cálculo com valores que facilitem a compreensão.

Para fácil leitura dos exercícios nomear-se-á Empresa Vinculada no Brasil a que estiver sujeita aos cálculos do *Transfer Pricing*, seja nos processos de Importação ou nos processos de Exportação, e Empresa Vinculada no Exterior aquela com a qual se está adotando o preço praticado. Para demais empresas terceiras nomear-se-á Empresa Não Vinculada no Brasil e Empresa Não Vinculada no Exterior.

#### 2.4.1 Importações – PIC

Conforme visto anteriormente, para este método existem três possibilidades de comparação. Assim sendo, são simuladas 3 possíveis formas de cálculo do preço parâmetro para a comparação com o preço praticado:

##### A) Compras de Não Vinculadas

Quadro 2 – PIC – Compras de Não Vinculadas

Empresa Vendedora para a Vinculada no Brasil	Valor Total da Operação	Quantidade Negociada	Média Ponderada
Empresa A - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	4.200.000,00	800	5.250,00
Empresa B - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	3.400.000,00	640	5.312,50
<b>TOTAL</b>	<b>7.600.000,00</b>	<b>1440</b>	<b>5.277,78</b>
<b>Preço Parâmetro</b>			<b>5.277,78</b>
Margem de Divergência 5%			263,89
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>			<b>5.541,67</b>
<b>Preço Praticado com Empresa Vinculada no Exterior</b>	<b>3.800.000,00</b>	<b>700</b>	<b>5.428,57</b>
<b>Vaor do Ajuste</b>			<b>-</b>

Fonte: a autora.

No caso acima se tem a comparação do preço pago para empresa vinculada no exterior com o preço que seria pago se a compra fosse feita de empresas não

vinculadas. Devido o valor do preço praticado ser menor do que o preço parâmetro, a Empresa Vinculada no Brasil não estará sujeita a ajuste.

## B) Vendas para Não Vinculadas

Quadro 3 – PIC – Vendas para Não Vinculadas

Empresa Compradora da Vinculada no Exterior	Valor Total da Operação	Quantidade Negociada	Média Ponderada
Empresa A - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	3.700.000,00	600	6.166,67
Empresa B - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	4.800.000,00	775	6.193,55
<b>TOTAL</b>	<b>8.500.000,00</b>	<b>1375</b>	<b>6.181,82</b>
Preço Parâmetro			6.181,82
Margem de Divergência 5%			309,09
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>			<b>6.490,91</b>
<b>Preço Praticado com Empresa Vinculada no Brasil</b>	<b>3.500.000,00</b>	<b>450</b>	<b>7.777,78</b>
<b>Vaor do Ajuste</b>			<b>1.286,87</b>

Fonte: a autora.

Para este exemplo observa-se que o valor que está sendo negociado entre as empresas vinculadas está maior que o preço que a Empresa Vinculada no Exterior ofereceria para demais empresa sem vínculos. Por esta razão, faz-se necessário um ajuste no valor de R\$ 1.286,87 por unidade comprada, correspondente ao excesso do valor limite permitido pela Receita Federal do Brasil ao se adotar este método.

Considerando que houve a aquisição de 450 unidades de produto no período, o valor total a ser adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de R\$ 579.090,91.

## C) Compra e venda entre Terceiras Não Vinculadas

Conforme identificado anteriormente, a opção por esta possibilidade de cálculo se torna incomum haja vista a dificuldade em se conseguir informações de empresas terceiras sem quaisquer vínculos. No exercício proposto, supondo as informações serem verídicas, não haveria ajuste de imposto a recolher devido o preço praticado encontrar-se no limite permitido.

Quadro 4 – PIC – Negociações entre Terceiras Não Vinculadas

<b>Negociações entre Empresas Terceiras Não Vinculadas</b>	<b>Valor Total da Operação</b>	<b>Quantidade Negociada</b>	<b>Média Ponderada</b>
Empresa A - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	2.800.000,00	600	4.666,67
Empresa B - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	1.900.000,00	440	4.318,18
<b>TOTAL</b>	<b>4.700.000,00</b>	<b>1040</b>	<b>4.519,23</b>
Preço Parâmetro			4.519,23
Margem de Divergência 5%			225,96
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>			<b>4.745,19</b>
<b>Preço Praticado com Empresa Vinculada no Exterior</b>	<b>3.000.000,00</b>	<b>650</b>	<b>4.615,38</b>
<b>Vaor do Ajuste</b>			<b>-</b>

Fonte: a autora.

#### 2.4.2 Importações – PRL

Para o Preço de Revenda menos Lucro tem-se os métodos de cálculo supondo uma operação de simples revenda do produto adquirido, para o qual se deduz uma margem de 20% de lucro para a determinação do preço parâmetro ou nos casos em que o bem ou serviço é aplicado no processo de produção, para só depois ser negociado em mercado, cuja margem de lucro será de 60% em relação ao valor final do produto vendido.

## A) Preço de Revenda com Margem de Lucro 20%

Quadro 5 – PRL com Margem de Lucro 20%

<b>Preço Parâmetro</b>	<b>R\$</b>
Média Aritmética Ponderada dos Preços de Revenda	9.450,00
(-) Descontos Incondicionais	94,50
(=) Base de Cálculo para aplicação da Margem de Lucro	9.355,50
(-) Margem de Lucro de 20%	7.484,40
(-) Impostos Incidente sobre a Venda	1.403,33
(-) Comissões	374,22
(=) Custos Apurados antes do Impostos	5.706,86
(=) Preço Parâmetro	5.706,86
Margem de Divergência 5%	285,34
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>	<b>5.992,20</b>
<b>Custo de Importação - Preço Praticado</b>	<b>6.450,00</b>
<b>Valor do Ajuste</b>	<b>457,80</b>

Fonte: a autora.

A utilização desta metodologia de cálculo é permitida apenas nos casos de simples revenda do bem importado, quando não há quaisquer modificações por meio de processo produtivo. A aplicação da margem de 20% é sobre o valor bruto da compra deduzindo-se apenas os descontos incondicionais. Demais deduções da base são feitas depois de deduzida a margem de lucro. Por tratar-se de um método em que todas as informações necessárias a própria empresa responsável pelo cálculo já possui, é mais comum que companhias brasileiras adotem o PRL.



## B) Preço de Revenda com Margem de Lucro 60%

Quadro 6 – PRL com Margem de Lucro 60%

<b>Preço Parâmetro</b>	<b>R\$</b>
Média Aritmética Ponderada dos Preços de Revenda	20.000,00
(-) Descontos Incondicionais	-
(-) Impostos Incidente sobre a Venda	3.000,00
(-) Comissões	-
(=) Preço Líquido de Venda	17.000,00
(x) Percentual de Participação do Bem	70%
(=) Participação do Bem	11.900,00
(-) Margem de Lucro de 60%	7.140,00
(=) Custos Apurados antes do Impostos	4.760,00
(=) Preço Parâmetro	4.760,00
Margem de Divergência 5%	238,00
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>	<b>4.998,00</b>
<b>Custo de Importação - Preço Praticado</b>	<b>6.450,00</b>
<b>Valor do Ajuste</b>	<b>1.452,00</b>

Fonte: a autora.

O exemplo aplicado acima segue a metodologia tal como disposta na IN 243/02. Porém, conforme fora visto anteriormente, existem interpretações divergentes entre o que dispõe tal Instrução Normativa e o que está disposto na Lei 9.959/00. Destarte, apresenta-se a seguir a comparação prática entre ambas as metodologias.

## C) IN 243/01 x Lei 9.959/00

Quadro 7 – IN 243/02 x LEI 9.959/00

DESCRIÇÃO	IN 243/02	LEI 9.959/00		
Custo da Importação	A	3.800,00	3.800,00	A
Valor Agregado no País (custo de produção e outros valores agregados)	B	1.840,00	1.840,00	B
Custo de Produção do Acabado	C=A+B	5.640,00	5.640,00	C=A+B
Preço Líquido de Venda	D	7.000,00	7.000,00	D
Participação do Produto Importado no Custo do Acabado	E=A/C	67%	N/A	E
Participação do Produto Importado no Preço Líquido de Venda do Acabado	F=E*D	4.716,31	5.160,00	F=D-B
Margem de Lucro 60%	G=F*60%	2.829,79	3.096,00	G=F*60%
Preço Parâmetro	H=F-G	1.886,52	3.904,00	H=D-G
Margem de Divergência 5%	I=H*5%	94,33	195,20	I=H*5%
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>	<b>J=H+I</b>	<b>1.980,85</b>	<b>4.099,20</b>	<b>J=H+I</b>
<b>Custo de Importação - Preço Praticado</b>	<b>A</b>	<b>3.800,00</b>	<b>3.800,00</b>	<b>A</b>
<b>Valor do Ajuste</b>		<b>1.819,15</b>	<b>-</b>	

Fonte: a autora.

Conforme se pode observar, pela metodologia da IN 243/02 o preço de venda proporcionalizado em função do custo do item importado é reduzido da margem de lucro de 60%, enquanto pela Lei 9.959/00 o preço líquido de venda que é reduzido da margem de lucro de 60%.

## 2.4.3 Importações – CPL

Quadro 8 – CPL com Margem de Lucro de 20%

<b>Preço Parâmetro</b>	<b>R\$</b>
Matéria Prima	1.700,00
(+) Material de Embalagem	100,00
(+) Custo com Pessoal	600,00
(+) Custo com bens aplicados à produção	800,00
(=) Custos apurados antes dos impostos	3.200,00
(+) Margem de Lucro 20%	640,00
(+) Impostos no País de Origem	950,00
(=) Preço Parâmetro	4.790,00
Margem de Divergência 5%	239,50
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>	<b>5.029,50</b>
<b>Custo de Importação - Preço Praticado</b>	<b>5.422,00</b>
<b>Valor do Ajuste</b>	<b>392,50</b>

Fonte: a autora.

O Custo de Produção mais Lucro é um método de difícil aplicabilidade devido depender de informações do país de origem do produto importado. É necessário conhecer o processo de produção de modo que se obtenham dados de custos e se possa comparar ao valor efetivamente pago na importação.

## 2.4.4 Exportações – CAP

Quadro 9 – CAP com Margem de Lucro 15%

<b>Preço Parâmetro</b>	<b>R\$</b>
Custo de Produção/ Aquisição do Produto	4.890,00
(+) Impostos Incidentes no Brasil	880,20
(=) Base de Cálculo para aplicação da Margem de Lucro	5.770,20
(+) Margem de Lucro 15%	865,53
(=) Preço Parâmetro	6.635,73
Margem de Divergência 5%	331,79
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>	<b>6.303,94</b>
<b>Custo de Importação - Preço Praticado</b>	<b>4.500,00</b>
<b>Valor do Ajuste</b>	<b>1.803,94</b>

Fonte: a autora.

Para a adoção deste método é fundamental que a empresa possua um controle de custos detalhado e fiel de modo que forneça os dados necessários sem quaisquer ônus para a companhia. Considerando que a empresa possua tal controle, este se torna o método de mais fácil aplicabilidade dentre os métodos de exportação devido a independência de informações de outras empresas.

## 2.4.5 Exportações – PVEx

Quadro 10 – PVEx

<b>Vendas Realizadas Pela Exportadora Brasileira</b>	<b>Valor Total da Operação</b>	<b>Quantidade Negociada</b>	<b>Média Ponderada</b>
Empresa A - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	4.200.000,00	800	5.250,00
Empresa B - Não Vinculada no Brasil/ Exterior	3.400.000,00	640	5.312,50
<b>TOTAL</b>	<b>7.600.000,00</b>	<b>1440</b>	<b>5.277,78</b>
<b>Preço Parâmetro</b>			<b>5.277,78</b>
Margem de Divergência 5%			263,89
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>			<b>5.013,89</b>
<b>Preço Praticado com Empresa Vinculada no Exterior</b>	<b>3.800.000,00</b>	<b>700</b>	<b>5.428,57</b>
<b>Valor do Ajuste</b>			<b>-</b>

Fonte: a autora.

Este método é ideal às empresas que exportam seus produtos também para demais companhias sem quaisquer vínculos, pois assim poderá estabelecer a média ponderada de seu preço praticado. Porém, não havendo operações com demais empresas, terá de calcular a média ponderada dos preços praticados por outras empresas brasileiras exportadoras, que operem com bens, serviços ou direitos idênticos ou semelhantes e, por esta razão, nem sempre conseguirá obter os dados, tanto pela dificuldade de conseguir as informações de empresas terceiras, quanto pela dificuldade de identificar produtos semelhantes que sejam.

#### 2.4.6 Exportações – PVA

Quadro 11 – PVA com Margem de Lucro 15%

<b>Preço Parâmetro</b>	<b>R\$</b>
Preço de Venda no Atacado	7.300,00
(-) Margem de Lucro de 15%	1.095,00
(-) Tributos Inclusos (18%)	1.314,00
(=) Preço Parâmetro	4.891,00
Margem de Divergência 5%	244,55
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>	<b>4.646,45</b>
<b>Preço de Venda - Preço Praticado</b>	<b>4.500,00</b>
<b>Valor do Ajuste</b>	<b>146,45</b>

Fonte: a autora.

O Preço de Venda no Atacado depende diretamente de dados do país para o qual se está exportando o bem, serviço ou direito. Assim, é necessário obter-se informações quanto aos preços praticados no mercado de vendas no atacado no país de destino do produto. Considera-se que estes preços estão sendo praticados com uma margem de lucro de 15% e, além disso, deve-se excluir os valores de tributos incidentes sobre estas vendas. Para tanto, é preciso que a empresa sujeita ao cálculo do *Transfer Pricing* conheça quais são os impostos sujeitos naquele país e suas alíquotas.

## 2.4.7 Exportações – PVV

Quadro 12 – PVV com Margem de Lucro 30%

<b>Preço Parâmetro</b>	<b>R\$</b>
Preço de Venda no Varejo	10.200,00
(-) Margem de Lucro de 30%	3.060,00
(-) Tributos Inclusos (18%)	1.836,00
(=) Preço Parâmetro	5.304,00
Margem de Divergência 5%	265,20
<b>Preço Parâmetro adicionada a margem de divergência</b>	<b>5.038,80</b>
<b>Preço de Venda - Preço Praticado</b>	<b>7.500,00</b>
<b>Valor do Ajuste</b>	<b>-</b>

Fonte: a autora.

Semelhante ao Preço de Venda no Atacado o Preço de Venda a Varejo prevê que neste mercado, no país de destino dos produtos comercializados, apure-se uma margem de lucro de 30%. A dedução dos impostos incidentes sobre as vendas naquele país também se faz necessária. A dificuldade de utilização deste método é tal como é para o Preço de Venda no Atacado haja vista depender de informações no país importador dos bens, serviços e direitos.

## 2.5 IMPACTOS TRANSFER PRICING NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

A IN 243/02 publica em seu § 6º do art. 2º quanto a forma que a Receita Federal do Brasil rastreará empresas que possui operações com pessoas vinculadas:

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



Destarte, toda empresa residente no Brasil, que importa ou exporta bens, serviços ou direitos de ou para pessoas físicas ou jurídicas que possuam qualquer vínculo no exterior ou em países com tributação favorecida devem fazer menção na DIPJ, conforme imagens do programa vigente apresentadas a seguir:

**Figura 11 – Ficha 30 DIPJ – Operações com o Exterior - Exportações**

**Ficha 30 - Operações com o Exterior - Exportações (Entradas de Divisas)**

Exportações	Total da Operação	Descrição	
Bens	150.000,00	abc	
Código NCM	Quantidade	Unidade de Medida	
3456.92.39	10,00	Unidade	<b>Incluir</b>
<input checked="" type="checkbox"/> Operação Sujeita a Arbitramento (Art.14 da IN SRF nº 243/2002)			
Método	Preço Parâmetro	Preço Praticado	<b>Alterar</b>
PVEx - Preço de Venda nas Exportações	15,00	10,00	<b>Excluir</b>
Valor do Ajuste	Juros	Taxa Juros Mínima	Taxa Juros Máxima
5,00	0,00	0,0000	0,0000
Código CNC	Moeda		

Ordem	Exportações	Descrição	Total da Operação
1	Bens	abc	150.000,00

Fonte: Programa Gerador da DIPJ, RFB.

**Figura 12 – Ficha 32 DIPJ – Operações com o Exterior - Importações**

**Ficha 32 - Operações com o Exterior - Importações (Saídas de Divisas)**

Importações	Total da Operação	Descrição	
Bens	150.000,00	ABC	
Código NCM	Quantidade	Unidade de Medida	
3857.46.37	10,00	Unidade	<b>Incluir</b>
Método	Preço Parâmetro	Preço Praticado	<b>Alterar</b>
PIC - Preços Independentes Comparados	10,00	15,00	<b>Excluir</b>
Valor do Ajuste	Juros	Taxa Juros Mínima	Taxa Juros Máxima
5,00	0,00	0,0000	0,0000
Código CNC	Moeda		

Ordem	Importações	Descrição	Total da Operação
1	Bens	ABC	150.000,00

Fonte: Programa Gerador da DIPJ, RFB.

Concluídas as apurações do preço parâmetro pelos métodos disponíveis, tanto para os processos de Importação quanto os de Exportação, a empresa deve

optar por aquele método que lhe atribua um menor valor de ajuste, porém, atentando-se ao que dispõe o parágrafo 2º do art. 4º e o art. 20 da IN 243/02:

- *Na importação*: “Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.”
- *Na exportação*: “Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, [...], devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.”

Assim sendo, escolhidos os métodos de apuração do Preço de Transferência a empresa deverá fazer o ajuste em sua apuração do IRPJ e da CSLL. Abaixo, exemplifica-se a adequação em uma apuração com base no Lucro Real:

Quadro 13 – Lucro Real sem *Transfer Pricing*

<b>Apuração Lucro Real/ Base CSLL</b>	<b>R\$</b>
Lucro Líquido antes dos Impostos	1.000.000,00
(+) Adições	250.000,00
(-) Exclusões	180.000,00
Lucro Real	1.070.000,00
IRPJ 15%	160.500,00
IRPJ 10%	83.000,00
CSLL 9%	96.300,00
<b>IRPJ/ CSLL</b>	<b>339.800,00</b>

Fonte: a autora.



Quadro 14 – Lucro Real com *Transfer Pricing*

<b>Apuração Lucro Real/ Base CSLL</b>	<b>R\$</b>
Lucro Líquido antes dos Impostos	1.000.000,00
(+) Adições	320.000,00
<i>Ajustes Transfer Pricing</i>	70.000,00
(-) Exclusões	180.000,00
Lucro Real	1.140.000,00
IRPJ 15%	171.000,00
IRPJ 10%	90.000,00
CSLL 9%	102.600,00
<b>IRPJ/ CSLL</b>	<b>363.600,00</b>

Fonte: a autora.

Na DIPJ os ajustes do Preço de Transferência são demonstrados conforme segue:

Figura 13 – Ajuste *Transfer Pricing* na DIPJ

Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real		
Discriminação		
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	>>	0,00
02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	=>	0,00
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	=	0,00
ADIÇÕES		
04. Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	>>	0,00
05. Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	>>	0,00
06. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	>>	0,00
07. Lucros Disponibilizados do Exterior		0,00
08. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior		0,00
09. Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências		70.000,00
10. Ajustes Decorrentes de Empréstimos com Pessoas Vinculadas ou Situadas em País com Tributação Favore		0,00
11. Ajustes Decorrentes de Operações com Pessoas Situadas em País com Tributação Favorecida (Lei nº 12.2		0,00
12. Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		0,00
13. Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		0,00
14. Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	=>	0,00
15. Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido		0,00
16. Perdas em Operações Realizadas no Exterior		0,00
17. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio Pago ou Creditado		0,00
18. Juros sobre Capital Próprio Recebido - Investimento Avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial		0,00
19. Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)		0,00
20. Dispendios em Pesquisa Científica e Tecnológica e de Inovação Tecnológica - ICT (Lei nº 11.196/2005, a		0,00
21. Dispendios com Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica - Reversão da Amorti		0,00
22. Realização de Reserva de Reavaliação		0,00
23. Perdas de Capital por Variação Percentual em Participação Societária Avaliada pelo Patrimônio Líquido		0,00
24. Deságio Amortizado Anteriormente à Alienação ou Baixa de Investimentos		0,00
25. Prêmios na Emissão de Debêntures - Destinação Diversa		0,00

Fonte: Programa Gerador da DIPJ, RFB.

Conhecidos os procedimentos para adoção ao cálculo de *Transfer Pricing* e atendimento à legislação vigente é fundamental que as empresas adotem algumas medidas a fim de evitar fiscalizações por parte do Fisco. Conforme menciona Bertolucci (2000, p. 37) os itens que devem ser observados são:

- definir claramente os parâmetros de comprovação, escolhendo, dentre os métodos previstos na lei, aqueles que melhor atenderem às características da empresa;
- a escolha deve visar à economia de recursos para a comprovação. Se os produtos forem commodities, bastará manter os arquivos das cotações internacionais das datas das negociações. Se a comparação com o mercado for fácil, deve ser o caminho utilizado. Frequentemente, o método do custo mais margem é o mais vantajoso, pois elimina a necessidade de recorrer às entidades externas para obter informações: se o custeamento da empresa é bem feito e bem documentado, é a forma mais conveniente para se comprovar a adequação dos preços de transferência praticados;
- se a empresa custear seus produtos por ordem é aconselhável que seus custos e os documentos comprobatórios sejam mantidos separados por processo de exportação para que a prova vá sendo preparada e separada durante o processo de exportação;

- -se o custeio for por processo, a prova é produzida de forma mais genérica, mas é necessário que a comprovação dos custos seja completa;
- -nos processos de importação, já há uma série de documentos e registros que são necessários. As empresas também devem incluir nos procedimentos tudo o que for necessário para demonstrar que os preços praticados são adequados;
- à medida que a cultura do controle dos preços de transferência se espalha pela organização, cada participante do processo comercial – compras ou vendas – se antecipa aos problemas e os elimina antes de pô-los em prática.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Devido a considerável carga tributária à qual as empresas brasileiras se submetem atualmente tem se tornado cada vez mais comum a busca por medidas que mitiguem o valor dos tributos a serem repassados ao Fisco.

Diante do exposto, este trabalho teve por objetivo estudar a legislação do controle de Preços de Transferência a fim de identificar um único método de cálculo para os processos de Importação e outro para os processos de Exportação que garantissem às empresas brasileiras o menor ajuste de imposto possível. Porém, no decorrer da pesquisa, observou-se não existir apenas um método haja vista que essa possibilidade de se escolher dentre mais de uma opção dada pela Receita Federal deve-se justamente ao fato de que nem sempre será possível obter todas as informações. Assim, a Receita criou alternativas para se calcular o preço parâmetro a fim de garantir que todas as empresas tenham como calcular o ajuste de *Transfer Pricing*.

O que se pôde observar por meio da teoria redigida e dos exemplos explanados são os métodos mais aplicados pelas empresas brasileiras para o cálculo dos ajustes de Preço de Transferência.

Dentro dos processos de Importação nota-se que o Preço de Venda Menos Lucro depende tão somente de dados gerados pela própria empresa importadora, ou seja, são necessárias apenas as informações dos custos dos produtos e preços de revenda, dados estes de fácil acesso uma vez que a empresa possua um controle adequado. Para os demais métodos, seja o de Preços Independentes Comparados e o de Custo de Produção mais Lucro, há a dependência de informações de empresas terceiras, o que nem sempre será fácil de se obter, em especial quando se tratar de empresas concorrentes ou, como no caso do Custo de Produção mais Lucro, em que é necessário conhecer a legislação do país exportador.

Quanto aos processos de Exportação observa-se que o método de Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro é o que apresenta menos dependência de informações de empresas terceiras, o que faz com que seja o método mais utilizado pelas exportadoras que não possuem todos os dados para os demais cálculos. Semelhantemente ao método PRL na Importação, este método necessita que a

companhia possua um controle adequado de seus custos. Os demais métodos aplicados na Exportação submetem as empresas à busca de informações fora de seu escopo. É o caso do Preço de Venda no Atacado e Preço de Venda no Varejo, em que se faz necessária a obtenção de dados do país importador dos produtos. O Preço de Venda nas Exportações para Empresas Terceiras é de fácil aplicabilidade nos casos em que a exportadora no Brasil efetue operações também com empresas não vinculadas ou que não residam em países com tributação favorecida.

Diante das opções de metodologia a se aplicar no cálculo do Preço de Transferência cabe às empresas residentes no Brasil, que operam com importações e exportações, efetuarem seu planejamento tributário de modo que se opte pelo método que gere menos dispêndio à companhia. Há que se observar que, para tanto, não basta optar pelo método que apresente um menor valor de ajuste na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social, mas é necessário considerar os gastos e dificuldades que um e outro método exigem na sua aplicação, a facilidade ou não de se obter a documentação comprobatória, o conhecimento por diferentes legislações e a adequação em muitos casos à legislação brasileira.

#### 4 REFERÊNCIAS

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. **Preços de transferência: aspectos fiscais**. Caderno de Estudos - FIPECAFI . São Paulo, v. 12, n. 23, p.23-38, jan./jun. 2000.

CENOFISCO. Disponível em: <[www.cenofisco.com.br](http://www.cenofisco.com.br)>. Acesso em 02.12.2010.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. Seminário 2010. Curitiba, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HIGUCHI, Hiromi *et al.*, **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 33ª Ed. São Paulo: IR Publicações, 2008.

INTERNEWS. Disponível em <<http://www.internews.jor.br>>, acesso em 14/05/2011

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDUSTRIA E COMERCIO. Disponível em: <[http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl\\_1251310716.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1251310716.pdf)>. Acesso em 29/11/2010.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva *et al.*, **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em 19/11/2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 21/05/2011.

SILVA, Cassandra Ribeiro de O. **Metodologia e Organização do projeto de pesquisa**. Disponível em: <<http://www.professormanueljunior.com/geral/arquivos>>. Acesso em 30/11/2010.

SONDA PROCWORK. **Legislação Transfer Pricing**. Curitiba, 2007.