

**Antonio José Cabañas Fassina**

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL**

**Taubaté – SP**

**2003**

Ficha catalográfica elaborada pelo  
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU

Fassina, Antonio José Cabañas

Preços de transferência no Brasil / Antonio José Cabañas Fassina. - -  
Taubaté: UNITAU, 2003.  
69f. : il.

Orientador: João Batista Vialta

Monografia (Especialização) – Universidade de Taubaté,  
Departamento de Economia, Contabilidade e Administração, 2003.

1. Preços de transferência. 2. Planejamento tributário. 3. Gerência  
Financeira e Controladoria – Monografia. I. Universidade de Taubaté.  
Departamento de Economia, Contabilidade e Administração. II. Vialta,  
João Batista (orient.). III. Título.

**Antonio José Cabañas Fassina**

## **PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL**

Monografia apresentada para obtenção do Certificado de Especialização pelo Curso de Pós Graduação MBA do Departamento de Economia, Contabilidade, Administração e Secretariado – ECASE da Universidade de Taubaté.

Área de Concentração: Gerência Financeira e Controladoria

Orientador: Prof. Mestre João Batista Vialta

**Taubaté – SP**

**2003**

ANTONIO JOSÉ CABAÑAS FASSINA

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ, TAUBATÉ, SP

Data: \_\_\_\_\_

Resultado: \_\_\_\_\_

**COMISSÃO JULGADORA**

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Assinatura \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Assinatura \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Assinatura \_\_\_\_\_

## Dedicatória

Dedico este trabalho aos meus filhos Vinícius, Victor e a minha esposa Regina, que são as motivações da minha vida.

Aos meus pais Ermelindo e Alzira, que sem eles nada seria possível conquistar.

## **Agradecimentos**

A Deus acima de tudo, que me proporcionou saúde, inteligência e recursos para conclusão deste trabalho.

Ao Prof. e Mestre João Batista Vialta, pela orientação, qualidade e dedicação, sendo fundamental para conclusão desta monografia.

Ao Prof. Dr. Edson A. A. Q. Oliveira, pelo empenho e importância dedicada para formação de cada aluno.

À Professora Rosana Silva Mendes Matos, pela revisão ortográfica da dissertação.

Aos meus filhos e esposa que me apoiaram ao longo de todo o curso.

Aos meus pais, sogro e sogra, irmãos, cunhados, sobrinhos e amigos por fazerem parte da minha família.

FASSINA, Antonio José Cabañas. **Preços de Transferência no Brasil**. 2003, 69 f. Monografia (MBA Gerência Financeira e Controladoria) – Departamento de Economia, Contabilidade, Administração e Secretariado – ECASE, Universidade de Taubaté, Taubaté.

## **RESUMO**

Este estudo apresenta a forma de aplicação dos métodos sobre preços de transferência no Brasil para as importações e exportações, dando ênfase nas mercadorias para industrialização e revenda entre empresas vinculadas. Com a publicação da Lei 9.959/00 alterando o inciso II do artigo 18 da Lei 9430/96, foi introduzido o Método Preço de Revenda menos o Lucro-margem de 60% (PRL 60%), sendo este abordado neste trabalho juntamente com os demais métodos com o objetivo de elucidar a sua aplicação. O fato de haver substancial incremento de valor agregado no país, surgem outras questões que merecem mais atenção neste estudo, como por exemplo; verificar qual a importância em se manter um controle detalhado das bases de dados das informações para efeito do cálculo do preço de transferência; podermos comparar o custo total das matérias primas com o preço PRL mais favorável; determinarmos qual o critério que poderia ser utilizado, e aceito pelas autoridades fiscais, para utilizarmos mais de um preço PRL para uma única matéria prima. A inadequada definição dos Preços de Transferência pode resultar em perdas tributárias, na qual corresponderá aos ajustes efetuados indevidamente que serão adicionados na apuração do Lucro Real e na base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro. Para solução deste problema o trabalho apresenta o planejamento tributário como ferramenta de gerenciamento dos ajustes tributários, a fim de minimizar os impactos causados pelos preços de transferência, proporcionando ao contribuinte efetuar no decorrer do ano calendário fiscal, as provisões financeiras para o pagamento dos tributos sobre os lucros devidos no encerramento do exercício social.

Palavras-chave: Preços de Transferência, Planejamento Tributário

FASSINA, Antonio José Cabañas. **Transfer Pricing in Brazil**. 2003, 69 p.  
(Controlling and Financial Management MBA Monografy) - Economy, Accounting,  
Business Administration and Secretariat Department – ECASE, Taubaté University,  
Taubaté.

## **ABSTRACT**

This study presents the application form of the methods over the import and export transfer pricing in Brazil, giving emphasis to the resale and industrialized goods among co-linked companies. With the publication of the law 9.959/00 altering the incise II from the article 18 of the law 9430/96, was introduced the Resale Price Method minus 60% of the Margin-Profit (PRL 60%), where it is approached in this task with the other methods aiming to elucidate its application. The fact of existing substantial increment of aggregated value in the country, other questions come up and demand more attention in this study, for example; how to verify the importance of keeping a detailed control of data basis information into effect of the transfer pricing calculation; if we can compare the total cost of raw material with the most favorable PRL price; determine the criteria that could be used, and accepted by the fiscal authorities, in order to use more than one PRL price to a single raw material. An inadequate definition of the Transfer Price can result in Tributary Loss which will correspond to the adjusts performed inappropriately and that will be added in Real Profit and in the Social Contribution Calculation basis over the Profit. To the solution of this problem this task presents the Tributary Planning as a tool to the management of tributary adjusts, in order to minimize the impacts caused by the Transfer Price, providing the contributor the chance to perform along the fiscal calendar year, the financial provisions to the tribute payment over the profit in the social exercise end.

Key-words: Transfer Pricing, Tributary Planning



## SUMÁRIO

RESUMO .....	5
ABSTRACT .....	6
Lista de Figuras .....	9
Lista de Tabelas .....	10
Glossário .....	11
1 INTRODUÇÃO .....	13
1.1 Objetivo .....	13
1.2 Revisão da Literatura .....	14
1.3 Metodologia .....	14
1.4 Delimitações do Estudo .....	15
1.5 Importância do Estudo .....	15
1.6 Estrutura do Trabalho .....	16
2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA .....	17
2.1 Origem e Evolução dos Preços de Transferência .....	17
2.2 Importância da definição dos Preços de Transferência .....	19
2.3 Pessoas Vinculadas .....	21
2.4 Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida – Paraísos Fiscais .....	23
2.5 Comprovação dos Preços – Elementos de Prova .....	25
3 APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS IMPORTAÇÕES .....	27
3.1 Considerações Gerais .....	27
3.2 Normas Comuns aos Custos da Importação .....	29
3.3 Aplicação dos Métodos de Cálculo das Importações .....	30
3.3.1 Método dos Preços Independentes Comparados - PIC .....	30
3.3.2 Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) .....	33
3.3.3 Método de Custo de Produção mais Lucro (CPL) .....	38
3.4 Efeitos Tributários do Preço de Transferência nas Importações .....	40
3.5 Considerações Finais referentes à utilização dos Métodos dos Preços de Transferência nas Importações .....	43
4 APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS EXPORTAÇÕES .....	46
4.1 Considerações Gerais .....	46
4.2 Normas Comuns aos Métodos de Cálculo das Exportações .....	47
4.2.1 Ajustes de Preços .....	48

4.2.2	Comparação com preços praticados em períodos anteriores e posteriores .....	50
4.2.3	Conversão de valores expressos em moeda estrangeira.....	50
4.2.4	Margem de divergência.....	50
4.3	Verificação dos métodos de cálculo aplicados na exportação.....	51
4.3.1	Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx).....	51
4.3.2	Método Preço Venda Atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA) ..	52
4.3.3	Método Preço Venda Varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV).....	54
4.3.4	Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro- (CAP)	55
4.4	Efeitos Tributários dos Preços de Transferência nas Exportações.....	58
4.5	Considerações Finais referentes à utilização dos Métodos dos Preços de Transferência nas Exportações.....	58
5	MÉTODOS UTILIZADOS NA CONVENÇÃO E MODELO DA OCDE .....	61
6	CONCLUSÃO .....	66
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	68

## **Lista de Figuras**

Figura 1: Empresas Vinculadas.....	21
Figura 2: Empresas Vinculadas (Interposta Pessoa) .....	23
Figura 3: Comparação dos Métodos mercadoria para Revenda.....	28

## Lista de Tabelas

Tabela 1: Apuração do Preço de Transferência pelo Método PIC.....	32
Tabela 2: Apuração do Preço de Transferência pelo Método PRL 20% .....	35
Tabela 3: Apuração do Preço de Transferência pelo Método PRL 60% .....	37
Tabela 4: Apuração do Preço de Transferência pelo Método CPL.....	40
Tabela 5: Sumário dos documentos de Importação .....	41
Tabela 6: Cálculo dos Preços de Transferência .....	41
Tabela 7: Cálculo dos Efeitos Tributários dos Preços de Transferência.....	42
Tabela 8: Sumário dos documentos de Importação II.....	42
Tabela 9: Cálculo dos Efeitos Tributários dos Preços de Transferência II.....	43
Tabela 10: Sumário Comparativo dos Métodos dos preços de Transferência para as Importações .....	45
Tabela 11: Cálculo do Preço de Venda nas Exportações – PVEx .....	52
Tabela 12: Cálculo do Preço Médio de Venda no Atacado no País de Destino–PVA ...	53
Tabela 13: Cálculo do Preço Médio de Venda a Varejo no País de Destino – PVV .....	54
Tabela 14: Cálculo do Preço Médio com base no Custo Médio de Aquisição ou de Produção – CAP.....	57
Tabela 15: Sumário Comparativo dos Métodos dos preços de Transferência para as Exportações.....	60
Fonte: Elaborado pelo Autor.....	60
Tabela 16: Correlação entre os Métodos da OCDE e os Métodos Brasileiros .....	65

## Glossário

CAP	Preço com Base no Custo de Aquisição, mais Lucro.
Cia.	Companhia.
CIF	<i>Cost, Insurance and freight</i> ( Custo, Seguro e Frete).
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.
CPL	Custo Produção mais Lucro.
CPMM	Método do Custo mais Margem.
CSL	Contribuição Social sobre o Lucro.
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
CTN	Código Tributário Nacional.
CUP	Método dos Preços Independentes Comparáveis.
DIPJ	Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.
EUA	Estados Unidos da América.
FOB	<i>Free on Board</i> (Posto à Bordo).
ICMS	Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.
IN	Instrução Normativa.
IPI	Imposto sobre os Produtos Industrializados.
IR	Imposto sobre a Renda.
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.
ISS	Imposto Sobre Serviços.
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.
MF	Ministério da Fazenda.
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico.
PIC	Preços Independentemente Comparados.
PIS/PASEP	Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.
PRL	Preço Revenda Menos Lucro.
PRL II	Preço Revenda Menos Lucro margem de Lucro de 60%.
PSM	Método da Divisão do Lucro.
PVA	Preço Médio de Vendas no Atacado no País de Destino, menos Lucro.
PVEx	Preço Médio das Exportações para Pessoas não Vinculadas.
PVV	Preço Médio de Vendas no Varejo no País de Destino, menos Lucro.

RIR	Regulamento do Imposto de Renda.
S/A.	Sociedade Anônima.
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia.
SRF	Secretaria da Receita Federal.
TNMM	Método da Margem Líquida das Transações.

# 1 INTRODUÇÃO

Estão sujeitas às regras tributárias dos preços de transferência às transações comerciais entre empresas ou pessoas domiciliadas no Brasil com empresas ou pessoas a elas vinculadas domiciliadas no exterior, bem como as transações das empresas ou pessoas mesmo que não vinculadas, domiciliadas nos paraísos fiscais, independentemente do ramo da atividade em que esteja inserida.

Preço de Transferência na ótica da legislação tributária, é o preço justo atribuído aos bens, direitos e serviços transacionados entre empresas ou pessoas vinculadas.

Ao final de cada exercício fiscal estabelecido pela legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas as empresas são obrigadas a apurar o cálculo dos preços de transferência. As informações apuradas serão demonstradas na Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (DIPJ).

Este cálculo poderá representar um valor a ser adicionado na base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

As empresas obrigadas a esta prática precisam identificar a melhor maneira de tratar esta matéria, com a finalidade específica de reduzir ao máximo os impactos tributários causados pelos ajustes dos preços de transferência.

## 1.1 Objetivo

O trabalho aborda as melhores alternativas legais para quem está sujeito à aplicação das regras dos preços de transferência no Brasil.

Para isso, identificar quando e de que maneira as empresas obrigadas a esta prática, deverão apresentar os cálculos dos preços de transferência.

Com essa intenção, este estudo determina a correta aplicação dos métodos de acordo com as regras estabelecidas pela legislação brasileira de *transfer pricing*, proporcionando ao contribuinte a possibilidade de controlar os valores dos possíveis ajustes através de um planejamento tributário.

Para os produtos fabricados no país chama-se a atenção para a importância dos custos de transferência e os valores agregados no país, nos quais terão relevância significativa para determinação do valor a ser ajustado, onde as bases de dados utilizadas para os cálculos dos preços serão determinantes para comprovação dos preços determinados.

Será apresentada neste trabalho a possibilidade da aplicação de mais de um método dos preços de transferência para um mesmo produto, discute-se se é possível encontrar um preço de transferência justo, mesmo quando o fisco brasileiro define em quase todos os métodos de ajustes, o percentual de margem de lucro que as empresas deverão utilizar para encontrar os preços a serem comparados com o valor das operações entre empresas vinculadas.

Desta forma, pretende-se identificar uma política de *transfer pricing* que possibilite aos administradores, *controllers* e gerentes, a verificação dos impactos tributários apurados pelo cálculo dos preços de transferência, a fim de identificar os problemas preventivamente, auxiliando na tomada de decisões na escolha do método parâmetro que determinará o custo do ajuste na Apuração do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

## **1.2 Revisão da Literatura**

Planejamento Tributário:

Planejamento Tributário ou Elisão Fiscal é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

A Lei 6404/76 - Lei das S/A., prevê o exercício obrigatório do planejamento tributário, por parte dos administradores de qualquer companhia, pela interpretação do artigo 153 "O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios".

Portanto, antes de ser um direito, uma faculdade, o Planejamento Tributário é obrigatório para todo bom administrador. No futuro, a omissão desta prática irá provocar o descrédito daqueles administradores que não o praticam.

## **1.3 Metodologia**

A metodologia empregada na coleta de informações, teve apoio na pesquisa bibliográfica em livros, dissertações, teses e na legislação brasileira sobre os preços de



transferência no Brasil. Analisam-se as diferentes formas de aplicação dos métodos, onde foi possível identificar as dificuldades encontradas para determinação dos preços parâmetros.

#### **1.4 Delimitações do Estudo**

O estudo será limitado à legislação sobre os preços de transferência no Brasil, comparada aos métodos definidos pela OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) com base no princípio que fundamenta a metodologia de fixação de preços.

Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é um fórum para a coordenação da política econômica e social dos 29 países-membros. Juntos, eles produzem dois terços de todos os bens e serviços do mundo, sendo por isso conhecidos como "o clube dos ricos". A OCDE, porém, tem como um de seus principais objetivos promover o bem-estar econômico e social e estimular investimentos nos países em desenvolvimento.

#### **1.5 Importância do Estudo**

A importância deste trabalho é definir a forma correta da aplicação dos métodos dos preços de transferência para as importações e exportações dos produtos industrializados e comercializados entre pessoas vinculadas, pois a escolha do método será determinante para obtenção dos valores a serem ajustados.

Neste cenário surge o Planejamento Tributário, sendo fundamental para os contribuintes na utilização dos mecanismos legais para redução dos impactos tributários provocados pelas regras dos Preços de Transferência. No final do exercício fiscal os ajustes apurados, serão adicionados à base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em um país onde a carga tributária é considerada como uma das mais altas do mundo, pretende-se apresentar ao contribuinte a possibilidade de efetuar um planejamento tributário adequado, eliminando os excessos das despesas tributárias provocados pelos Preços de Transferência.

No final deste trabalho o leitor saberá que o cálculo dos preços de transferência são estabelecidos por uma série de informações internas e externas, que combinados de

forma eficaz, representará um resultado satisfatório, refletindo na redução da carga tributária bem como na redução de riscos fiscais.

## **1.6 Estrutura do Trabalho**

O trabalho está estruturado em seis capítulos, cujos objetivos e conteúdos assim se resumem.

O primeiro capítulo refere-se à introdução, na qual apresenta uma abordagem geral do trabalho. Referencia o problema enfrentado pelas empresas, apresenta o objetivo, a importância e as delimitações do estudo, assim como a metodologia de pesquisa adotada.

O título do trabalho surge no contexto do segundo capítulo, onde o leitor terá o conhecimento da origem e evolução dos Preços de Transferência. Neste capítulo será apresentada a importância da definição dos métodos aplicados à matéria, bem como, definições importantes como o que significam os termos “Pessoas Vinculadas, Paraísos Fiscais e Elementos de Prova”, fundamentais para aplicação das regras estabelecidas.

O terceiro capítulo contempla um estudo sobre os diferentes métodos dos Preços de Transferências utilizados para as importações, com exemplos práticos suportados pela legislação fiscal a fim de elucidar para o leitor as possíveis hipóteses de aplicação dos métodos.

Semelhante ao capítulo anterior, o quarto capítulo apresentará os métodos dos Preços de Transferência utilizados para as exportações, com exemplos práticos que servirão de base para práticas adotadas em empresas de diversos seguimentos.

Com relevante importância no cenário mundial, no quinto capítulo serão apresentados os métodos utilizados na convenção e modelos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), onde serão demonstradas as semelhanças e divergências existentes em relação aos métodos adotados pela legislação brasileira dos Preços de Transferência.

No sexto capítulo, encontra-se a conclusão, que reforça a necessidade do conhecimento das regras adotadas pela legislação brasileira aplicadas aos preços de transferência e enfatiza a importância do planejamento tributário, o qual, se for realizado de forma eficiente, poderá proporcionar no final do exercício fiscal reduções na carga tributária do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

## 2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Este capítulo apresenta a origem e evolução dos preços de transferência no mundo e de que forma o Brasil passou a legislar sobre os preços de transferência.

Determina qual a sua importância, tanto para os contribuintes quanto para o Brasil. Especifica quais as pessoas que estarão sujeitas às regras do *transfer pricing*, e também como são tratadas as regras sobre a legislação pertinentes aos paraísos fiscais.

### 2.1 Origem e Evolução dos Preços de Transferência

Segundo Rosseto (*Apud*, LOSS e NOSSA, 2001), “o primeiro país a legislar sobre o preço de transferência, em seus aspectos fiscais foram os Estados Unidos na década de 20, sendo que, a princípio, a preocupação estava voltada para as questões internas”. Após a II Guerra Mundial e até o final da década de 70, grande parte das transações internacionais eram efetuadas pelas empresas americanas, não havendo muito aprimoramento - até o início dos anos 60 - nas técnicas de determinação do preço de transferência. A partir de então, observou-se um incremento nas atividades comerciais das organizações em mercados externos, levando a discussão a níveis mundiais.

De acordo com o trabalho de Rosseto (*Apud* LOSS e NOSSA, 2001), foi na década de 60 que os países-membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) passaram a discutir sobre quais parâmetros deveriam ser adotados para a prática dos preços de transferência. O relatório publicado pela OCDE, em 1979, era o reflexo de um acordo entre os países industrializados sobre princípios e metodologias a serem aplicadas, segundo a ótica tributária. No entanto, nos anos 80 e 90, as empresas americanas passaram a transferir sua produção para países que lhes proporcionassem maior redução em seus custos de fabricação. Além disso, o acelerado desenvolvimento tecnológico de algumas economias, como por exemplo a do Japão, fez com que as empresas americanas disputassem, inclusive internamente, mercados considerados anteriormente como que de sua exclusividade.

A associação destes fatores e a formação de blocos econômicos apresentaram-se como ameaças à arrecadação tributária americana. Em adição, o déficit orçamentário federal americano do início dos anos 90 despertou os políticos dos EUA para a questão do preço de transferência. As multinacionais que atuavam naquele país passaram a ser questionadas sobre a justiça da parcela de impostos recolhidos aos seus cofres. Até

então a base da legislação americana para a determinação do preço de transferência era de fundo econômico, ou seja, as transações eram analisadas individualmente, de acordo com suas particularidades, buscando-se sempre adotar uma metodologia que refletisse valores o mais próximo possível daqueles praticados em um mercado livre. Devido a fortes pressões políticas, tal legislação foi modificada sendo inserida em seu contexto a possibilidade de se determinar preços de transferência com base na lucratividade.

As alterações na legislação dos EUA acabaram por influenciar nas diretrizes da OCDE, pois além de se tratar de um país-membro deste órgão, os EUA possuem um alto volume de transações que envolvem entidades instaladas em seu território, sejam elas americanas ou não. Porém, não só para os americanos, mas também para o mundo inteiro, o cenário econômico sofreu fortes mudanças nos últimos anos, principalmente na forma de se conduzir os negócios.

Segundo Loss e Nossa (2001, p. 4):

O desenvolvimento tecnológico, em especial da comunicação, dos transportes e a abertura comercial propiciaram tais mudanças e o que se tem constatado é a reorganização das empresas com vistas a aumentar a eficácia e a ampliar a participação no mercado. Como consequência, várias entidades têm instalado unidades operacionais e de desenvolvimento de pesquisas em países que proporcionam menores custos e reduzida carga tributária. As transferências de produtos, bens e serviços passaram a ser efetuada em maiores volumes e, assim, os preços praticados têm sido objeto de fiscalizações mais rigorosas.

Neste sentido, legislações fiscais passaram a serem reformuladas nos vários países, surgindo daí diferentes regulamentações. Como resultado, a revisão do relatório publicado pela OCDE em 1979 tornou-se necessária levando o referido órgão a divulgar por partes, a partir de 1995, novas diretrizes.

No Brasil, as privatizações de estatais e a crescente presença de multinacionais no país incrementaram a criação de uma legislação específica sobre o assunto. Neste sentido, o controle do preço de transferência tem suas regras contidas na Lei nº. 9.430/96, na Portaria MF nº. 95/97 e na Instrução Normativa SRF nº. 38/97. Algumas modificações foram implantadas por intermédio da Lei nº. 9.959/00 e da Instrução Normativa SRF nº. 113/00 e posteriormente revogada pela Instrução Normativa 32/01. Mais recentemente, a Instrução Normativa SRF nº. 243/02 revogou as Instruções Normativas SRF nº.32/01.

Segundo Rosseto (*Apud*, LOSS e NOSSA, 2001), “de um modo geral, com algumas poucas exceções, verifica-se uma proximidade muito grande com as diretrizes da OCDE”.

Em termos de estrutura material e humana, se comparada a dos países industrializados, a do Brasil é ainda tecnicamente deficiente no que tange ao trato de questões internacionais de preço de transferência, apesar dos esforços da Secretaria da Receita Federal (SRF) em aprimorar seus recursos.

Um dos aspectos a serem observados, pelas autoridades fiscais e entidades que transacionam bens e serviços, é o tipo de relacionamento existente entre as partes. Nos EUA, segundo Bertolucci (2000, p. 24), a legislação estabelece parâmetros referenciados na participação societária para identificar situações de controle e ligação, mas na prática não há um número concreto que permita uma definição clara do que seja controle. Segundo o autor “em alguns casos, porcentagens pequenas foram julgadas suficientes para enquadrar a entidade no preço de transferência enquanto que, em outro caso, uma participação de 50% não foi classificada como tal”. A OCDE também se baseia nos vínculos societários e administrativos para caracterizar partes relacionadas.

## **2.2 Importância da definição dos Preços de Transferência**

O termo "preço de transferência" significa o preço praticado na compra e venda (transferência) de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas (pessoas vinculadas). Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre empresas vinculadas, esse preço pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas - preço com base no princípio *arm's length* (princípio que fundamenta a metodologia de fixação de preços adotada pela OCDE, enfatiza a importância do estabelecimento de um preço equitativo para transações comparáveis). De acordo com este princípio, para negócios e condições comparáveis, o preço das transações realizadas entre as partes relacionadas deve ser semelhante aos dos praticados com terceiros, no pressuposto que a transação foi efetuada em condições semelhantes às que seriam aplicadas entre as partes não relacionadas (quanto a preços, prazos, encargos, qualidade, etc.) que contratassem com base em sua livre escolha o melhor interesse, o “preço justo” a ser pago por um ativo, quando o mesmo é livremente pactuado entre as partes não relacionadas.

A política de *transfer pricing* interessa às empresas que operam com importações e exportações entre empresas vinculadas. Estabelecer uma política de controle dos preços de transferência poderá trazer resultados financeiros e tributários

significativos no resultado tributário global da companhia. Isto porque os preços de transferências serão ajustados de acordo com o cálculo dos métodos previstos na legislação brasileira, sendo que os valores máximos dos custos dos bens, serviços e direitos importados das pessoas vinculadas podem ser considerados nas apurações do imposto de renda e da contribuição social sobre os lucros, e os valores mínimos das receitas de exportações dos bens, serviços e direitos, para pessoas vinculadas podem ser considerados como receitas nas apurações dos mesmos tributos. Esses valores terão sua validade, ou seja, serão dedutíveis (custos/despesas) e reconhecidos (receitas) para efeito de apuração do lucro real, caso sejam submetidos às comparações dos preços parâmetros de transferência.

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 vinte por cento.

O Governo brasileiro criou regras rígidas para controlar os preços de transferências praticados entre empresas vinculadas. Um controle fiscal dos preços de transferência se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas fiscais. Essa redução se verifica em face de alocação artificial de receitas e despesas nas operações com venda de bens, direitos ou serviços, entre pessoas vinculadas, situadas em diferentes jurisdições tributárias. Diversos países vêm instituindo esse controle como medida de salvaguarda de seus interesses fiscais, haja vista a constatação de manipulação dos preços por empresas interdependentes em transações internacionais com o inequívoco objetivo de usufruir regimes tributários mais favoráveis. Assim, ocorre a transferência de renda de um Estado de produção para outros que oferecem alíquotas inferiores ou concedem isenções, por intermédio do subfaturamento na exportação e superfaturamento na importação.

As normas brasileiras para os preços de transferência diferem significativamente das normas aceitas internacionalmente, implicando em maior custo para o cumprimento das obrigações legais e maior risco de bitributação para as empresas multinacionais que possuem transações com empresas no Brasil.

### 2.3 Pessoas Vinculadas

O conceito de empresas vinculadas sujeitas às normas sobre preços de transferência são definidas com o objetivo de evitar a evasão de resultados que devem ser tributados no Brasil. Existe a caracterização de pessoas vinculadas de forma mais simples, quer no vínculo entre matriz e filial domiciliada no exterior, bem como em situações mais complexas onde o vínculo pode acontecer até mesmo de forma indireta.

São consideradas pessoas vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- ✓ Matriz ou controladora domiciliada no exterior;
- ✓ Sua controladora, controlada ou coligada, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 243, da Lei no 6404/76 (Lei das S/A.), que seja pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior;

Exemplo:

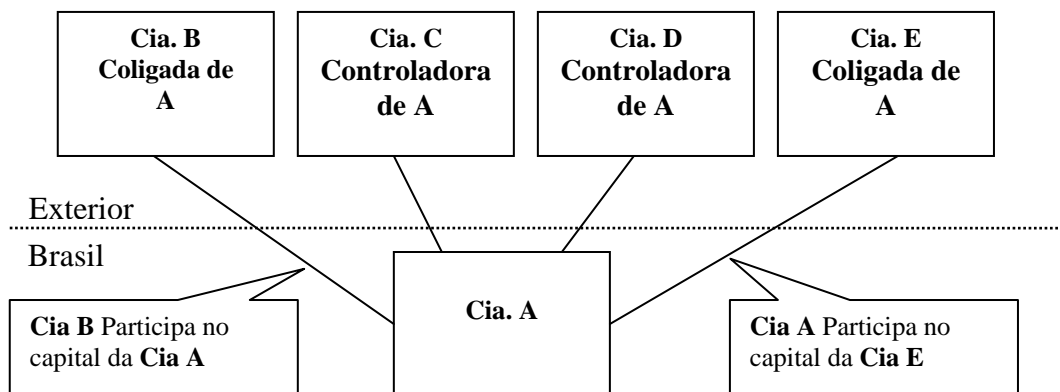


Figura 1: Empresas Vinculadas

Fonte: MATOS (1999, p. 47)

- ✓ Empresas que tiveram o mesmo controle societário (preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores) ou administrativo (mesma pessoa no cargo de conselho de administração,

diretor financeiro ou qualquer cargo com poder de decisão, em ambas as empresas);

Segundo Matos (1999, p. 50):

Considera-se controle societário comum quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente 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 e o poder de eleger a maioria dos seus administradores.

Considera-se controle administrativo comum quando:

- a) O cargo do conselho de Administração de uma e o de Diretor-Presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa.
- b) O cargo do Presidente do Conselho de Administração de uma e o de Diretor-Presidente de outra sejam exercidos pela mesma época.
- c) Uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

- ✓ Empresas com sócios comuns em pelo menos 10%;
- ✓ As pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, que, em conjunto com as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma caracterizem-nas como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- ✓ Associada, na forma de consórcio ou condomínio, em qualquer empreendimento;  
Nesta situação duas empresas, uma no exterior e outra no Brasil, são associadas em forma de consórcio ou condomínio para realização de determinado empreendimento.
- ✓ Pessoa domiciliada no exterior ou no Brasil que goze de exclusividade, contratual ou prática, como agente distribuidor ou concessionário, para compra e venda dos bens, serviços ou direitos.
- ✓ Pessoa interposta que opere no exterior com pessoa considerada vinculada à empresa brasileira.

Nesta situação a empresa não está caracterizada como vinculada, porém de acordo com o parágrafo 5º do artigo 2º da IN 243/02, também se considera como vinculada à empresa no Brasil, aquela que opera com outra no exterior, caracterizada como vinculada à empresa no Brasil.

Muitas empresas deixam de calcular o preço de transferência quando existe esta relação de interposta pessoa por não identificarem esta situação. É importante verificar



qual o destino ou origem da mercadoria com objetivo de identificar se há uma situação de comercialização entre empresas vinculada.

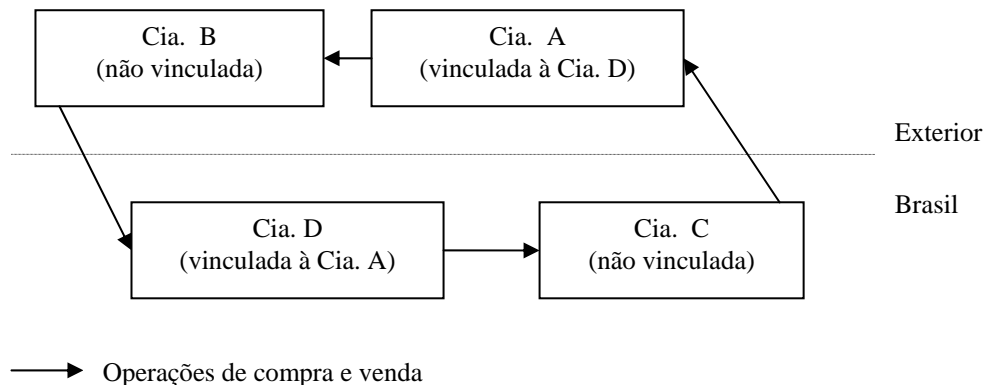


Figura 2: Empresas Vinculadas (Interposta Pessoa)

Fonte: MATOS (1999, p. 55)

Desta forma podemos considerar como uma operação com interposta pessoa, as vendas de uma Sociedade para outra que opera no Brasil com exportações de mercadorias, bens ou serviços não vinculados à empresa vendedora, mas que exportará as mesmas mercadorias para empresa que não seja sua vinculada, mas vinculada à empresa que lhe forneceu os bens exportados.

É importante observar que de acordo com o Parágrafo 6º do artigo 2º da IN 243/02:

A existência de vinculação, na forma deste artigo, com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas 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).

## 2.4 Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida – Paraísos Fiscais

A legislação brasileira vem implementando medidas no combate à utilização de estruturas em jurisdições com tributação favorecida. A legislação pátria nos últimos anos, após atravessar um processo de abertura da economia brasileira dirigida à globalização, vem implementando diversas medidas tributárias na tentativa de se combater a utilização fraudulenta de estruturas em jurisdições com regime de tributação favorecida e a prática abusiva dos preços de transferência. A "Lei de Preços de Transferência", Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1.996, veio desestimular a prática de

operações entre empresas vinculadas que visam transferir a maior parte da receita auferida numa jurisdição para outra de tributação mais favorável.

O preço de transferência consiste no preço de um produto ou serviço, que pode eventualmente ser manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, de acordo com a vontade do agente, que por sua vez é capaz de controlar ambas as extremidades das operações, uma vez tratar-se de empresas vinculadas, de forma a ferir as condições de livre concorrência. Esta manipulação dos preços tem por finalidade, desfrutar das diferenças existentes entre os regimes tributários das jurisdições envolvidas, para transferir rendas, através do subfaturamento nas exportações e superfaturamento nas importações, do Estado de produção para países que utilizam menores alíquotas ou oferecem isenções.

No Brasil, devido à inexistência de uma definição unânime do que representa um Paraíso Fiscal, podemos notar que a referida Lei do preço de transferência procurou conceituar o Paraíso Fiscal em seu artigo 24 da Lei 9.430/96, como sendo "um país com tributação favorecida", e mais, "aquele que não tributa a renda ou que o faz mediante aplicação de alíquota máxima inferior a 20%".

A Secretaria da Receita Federal publicou através da Instrução Normativa n. 164, de 23 de dezembro de 1999 uma lista dos "países com tributação favorecida", incluindo: Andorra, Anguilla, Antigua, Antilhas Holandesas, Bahamas, Bahrein, Barbados, Barbuda, Bermuda, Chipre, Costa Rica, Djibouti, Gibraltar, Granada, Ilhas Cayman, Ilhas Cook, Ilha da Madeira, Ilha Man, Ilhas do Canal, Ilhas Marshall, Ilhas Mauricio, Ilhas Turks e Caicos, Ilhas Virgens Britânicas, Labuan, Liberia, Liechtenstein, Malta, Monserrat, Nevis, Panamá, Saint Kitts, Saint Vicent, Seychelles, Tonga e Vanuatu.

Posteriormente, acrescentou-se por meio de outra Instrução Normativa n. 68, de 27 de junho de 2000, os seguintes países à lista: Belize, Dominica, Ilhas Samoa, Ilhas Virgens Americanas, Mônaco, Nieui, Nauru, Santa Lúcia e San Marino, de forma a nomear, o que já expunha o art. 24 da Lei 9.430/96.

Ainda, a Secretaria da Receita Federal através do Ato Declaratório n. 53, de 17 de junho de 1999, veio determinar que a Convenção para evitar a dupla tributação de renda entre Brasil e Portugal, assinada em 22 de abril de 1971, promulgada pelo Decreto 69.392, de 21 de agosto de 1971 e, denunciada pelo Brasil em 14 de julho de 1999, art. 29, §1º, teria sua vigência cessada a partir de 1º de janeiro de 2000.

Considerando que a principal razão para tal denúncia foi a utilização do regime fiscal favorecido pelas empresas instaladas na Zona Franca da Ilha da Madeira, em 16

de maio de 2000, foi assinada uma nova Convenção entre Brasil e Portugal (ainda não ratificada), bem como um Protocolo Adicional, excluindo de seus benefícios as pessoas que gozem dos regimes favorecidos da Ilha da Madeira.

De todo o exposto, podemos observar que a legislação brasileira vem tentando implementar a cada dia um número maior de medidas no sentido de se coibir a prática de elisão e evasão de rendas.

As empresas obrigadas à prática dos preços de transferências poderão controlar, identificar ao longo do exercício fiscal o valor dos possíveis ajustes na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Nessa situação, a prática do planejamento tributário poderá evitar que o valor do ajuste seja identificado apenas no final do exercício. Empresas que apuram resultado com base no lucro real ou presumido, poderão controlar mês a mês o valor acumulado do ajuste. Para isso é fundamental identificar o método permitido pela legislação brasileira que represente o melhor resultado para empresa.

## **2.5 Comprovação dos Preços – Elementos de Prova**

A Secretaria da Receita Federal vem intensificando as fiscalizações sobre os preços de transferência nesse último ano, pois novas divisões de fiscalização vêm sendo criadas com pessoal treinado especificamente para tratar da matéria. Desta forma, quando o contribuinte determinar os valores dos preços de transferências a serem informados na Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, deverá estar ciente que todos os valores poderão ser investigados pela Receita Federal. Neste momento a empresa deverá estar preparada para justificar as informações com a finalidade de esclarecer as dúvidas e questões apresentadas pela fiscalização.

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

- ✓ 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;
- ✓ Pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as

empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados;

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 29 da IN 243/02,

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

Segundo Hoffmann, (*Apud* BARRETO, 2001, p. 134), “todos os meios de prova são cabíveis num processo tributário, esclarecendo-se que uns são mais apropriados que outros”. A prova documental ainda é aquela que representa maior relevo em matéria tributária. Desta forma cabe ao contribuinte elaborar e documentar de forma organizada e clara os instrumentos que servirão de prova no momento em que o Fisco Federal questionar as formas de cálculos aplicadas. Neste sentido podemos citar os livros fiscais, as declarações de tributos recolhidos, guias de informações fiscais e de recolhimento de tributos, relatórios de controle de produção e estoques suportados por amostras documentais tais como notas fiscais, requisições de produção, etc.

Outros elementos de prova também são admitidos tais como, publicações ou relatórios oficiais do governo, pesquisa efetuada por empresa ou instituição com especificação do setor, período, etc, cotações de bolsa de âmbito nacional e internacional, e também, pesquisa efetuada por organismo internacional, como exemplo a OCDE. É importante que estes elementos de prova, sejam submetidos à tradução juramentada em entidade credenciada e reconhecidos pela administração tributária brasileira.

Um bom planejamento tributário depende de organização e qualidade das informações. O contribuinte deverá estar ciente que dependerá de informações de terceiros para juntar os elementos de prova necessários para comprovar os cálculos dos ajustes nos preços, quando utilizado por exemplo, os métodos CPL para a importação e o PVA nas exportações. Sugerimos antes da tomada de decisão, a verificação da qualidade, confiabilidade e legalidade das informações fornecidas.

### **3 APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS IMPORTAÇÕES**

Os aspectos tributários sujeitos aos ajustes pertinentes à legislação dos preços de transferência, requerem tratamentos diferenciados entre os métodos estabelecidos para as importações e exportações.

O trabalho apresentará neste capítulo todas as formas de cálculos aplicadas para as importações, analisando minuciosamente cada método estabelecido pela legislação brasileira.

#### **3.1 Considerações Gerais**

Na conceituação de partes relacionadas, a legislação brasileira é detalhista e abrangente, enquanto os países membros da OCDE consideram como parâmetro principal uma entidade em relação à outra.

Nas operações de importações de bens, serviços ou direitos, efetuadas com pessoa vinculada, os custos, despesas e encargos relativos a tais operações serão dedutíveis, na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, desde que não exceda ao preço determinado por uns dos métodos previstos. No tocante aos critérios de apuração de preços de referência para comparação com os preços praticados, a legislação brasileira através da Lei 9.430/96 adotou três métodos para as importações. Em face de necessidade da criação de uma nova metodologia para cálculo dos preços de transferências para os produtos adquiridos para industrialização, a Lei 9.959/00 introduziu alteração no método Preço Revenda menos Lucro, incluindo também o Preço Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (60%), permitindo que o contribuinte faça a opção. Neste momento o contribuinte poderá optar pelo método mais favorável dentro dos três possíveis existentes.

Métodos de apuração do preço-parâmetro na importação:

- ✓ Método dos Preços Independentes Comparados (PIC);
- ✓ Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL

PRL Revenda, com margem de lucro de vinte por cento (20%) sobre o preço de revenda, deduzidos os impostos, os descontos incondicionais e as comissões;

PRL Produção, com margem de lucro de sessenta por cento (60%) sobre o preço de revenda depois de deduzidos os impostos, os descontos incondicionais, as comissões e o valor agregado no Brasil; e

- ✓ Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), com utilização da margem de lucro de 20% sobre o custo apurado.

A empresa importadora poderá livremente escolher um entre os três métodos de apuração dos preços de transferências, desde que seja aplicável a operação de importação, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração. A Secretaria da Receita Federal (SRF) limitou a aplicação dos métodos PIC, PRL-Produção e CPL nas importações de mercadorias, serviços e bens para emprego na produção de outros bens, mercadorias, vedando a aplicação do método PRL-Revenda para apuração do preço de transferência nessas operações.

A empresa importadora poderá optar pelo método que lhe for mais favorável, ou seja, será considerado dedutível o que representar o maior custo de importação.

Segundo Matos (1999, p. 57):

A legislação sobre preços de transferência é aplicável às importações de cada bem, serviço ou direito, individualmente, devendo ser aplicável por pessoa vinculada e por país de origem, podendo ser apurado para um mesmo bem, serviço ou direito importado.

Exemplo:

Sendo adquirido durante o ano-calendário um produto semelhante chamado “alfa”, de diferentes países, para ser revendido no Brasil (neste caso não podemos comparar com o método PRL Produção), com custos e informações diferentes, poderíamos ter o seguinte:

País de Origem	Valor Médio Da Aquisição	Apuração do Preço de Transferência			Método Escolhido	
		PIC	PRL	CPL	Método	Valor
	\$	\$	\$	\$		\$
Alemanha	400	310	360	410	CPL	410
Inglaterra	350	310	360	0	PRL	360
Estados Unidos	300	310	360	0	PIC	310

Figura 3: Comparação dos Métodos mercadoria para Revenda

Fonte: MATOS (1999, p. 57)

Nesta figura podemos verificar que embora o valor de aquisição da Alemanha seja maior, não representou ajuste, pois o método utilizado como parâmetro foi o CPL, ou seja, as informações dos custos foram fornecidas pela exportadora. Já nos casos da

Inglaterra e Estados Unidos, o único método que levará a empresa a ter um preço parâmetro desejável a fim de evitar ajuste ao lucro líquido nas apurações do IRPJ e CSL é o PRL. O método CPL não foi possível ser utilizado em função dos exportadores não fornecerem informações dos custos do país de origem. Este fato torna-se freqüente uma vez que as empresas no exterior relutam em abrir os seus custos.

A partir da publicação da Lei 9.959/00 ficou possível a utilização do método PRL também para as compras de matérias primas adquiridas para industrialização. Anteriormente o método PRL era utilizado somente para revenda direta. Quando a mesma matéria prima for adquirida para revenda direta e no mesmo exercício fiscal também for adquirida para ser consumida no processo produtivo, o contribuinte poderá optar pelo cálculo do método PRL 20% na revenda direta ou PRL 60% nos casos da matéria prima ter sido consumida no processo produtivo.

A maneira adequada para aplicação dos dois cálculos para a mesma matéria prima, será separar as quantidades consumidas para revenda direta e para produção de outro produto. A aplicação do método será determinada a partir da identificação das quantidades consumidas nas ordens de produção (efetivamente comercializadas) e as baixadas diretamente do estoque para revenda direta.

A distribuição dentro do método PRL, não caracteriza a utilização de mais de um método. É vedada pela legislação a utilização para mais de um método quando a comparação envolver por exemplo os métodos PIC e PRL.

Desta forma é importante manter em boa guarda os documentos contábeis que identificam o consumo das matérias primas em ordens de fabricação ou baixados para revenda direta, a fim de comprovar a distribuição utilizada na determinação do PRL (revenda) e do PRL (produção).

### **3.2 Normas Comuns aos Custos da Importação**

A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos PIC, PRL II (60%) e o CPL. (§ 1º do artigo 4º da IN 243/02).

De acordo com o parágrafo 4º e 5º da IN 243/02:

Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método PRL e PRL II, serão integrados ao preço praticado na

importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação. (§ 4º do artigo 4º da IN 243/02).

Nos preços apurados com base nos métodos PIC e CPL, os valores referidos no parágrafo acima, poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação (§ 5º do artigo 4º da IN 243/02).

Para os parâmetros do PIC e CPL, a Secretaria da Receita Federal (SRF) tem a interpretação de que tanto o frete e seguro, cujo ônus seja da empresa importadora, quanto os tributos não recuperáveis devidos nas importações são parcelas de custo de aquisição que não têm relação de vinculação com a empresa importadora, ambos são por consequência, acrescido ao custo de importação e dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre os Lucros. Desta forma, os tributos não recuperáveis, o frete e seguros pagos e devidos nas importações, não seriam passíveis de comparação com os preços de transferência, uma vez que não são pagos para as pessoas vinculadas.

Segundo comenta Matos (1999, p. 59),

O objetivo da legislação sobre preços de transferência nas importações é determinar o preço máximo admitido nas operações com pessoas vinculadas. Por esse motivo, sendo o frete e o seguro pagos para pessoas não vinculadas, empresas independentes, não poderiam ser incluídos no preço de aquisição para fins de comparação com o preço de transferência.

Em se tratando do método PRL, não seria adequado desconsiderar os valores do frete e seguros pagos na importação, uma vez que os valores da revenda incluem todos os custos mais margem de lucro.

### **3.3 Aplicação dos Métodos de Cálculo das Importações**

Este tópico estará reservado para apresentação dos métodos dos preços de transferências aplicados para as importações.

Identificar a adequada aplicação dos métodos é fundamental para determinação dos valores de ajustes dos preços de transferência, evitando perdas com pagamentos desnecessários de tributos resultando em grandes economias tributárias.

#### **3.3.1 Método dos Preços Independentes Comparados - PIC**

Define-se como a média aritmética dos preços dos bens e serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em



operações de compra e venda, entre partes não vinculadas, em condições de pagamentos semelhantes.

Para esse método, os 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:

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

Para equalização dos preços médios comparados, a legislação brasileira previu no artigo 9 da Instrução Normativa número 243/02, a possibilidade de efetuar-se ajustes de preço a fim de eliminar divergências provocadas pelas diferentes formas de negociação.

De acordo com o artigo 9º da IN 243/02:

Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo. No caso de bens, serviços idênticos, somente serão permitidos a efetivação de ajustes referente a:

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.

### **3.3.1.1 Comparação com preços praticados em períodos anteriores ou posteriores**

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

Segundo Matos (1999, p. 72), “quando a variação cambial corresponder a moedas que não tenham cotações no mercado nacional, estas serão inicialmente convertidas para Dólares dos Estados Unidos da América e, depois, para Reais”. Neste caso deverá ser tomada por base a respectiva taxa de câmbio praticada na data de cada operação.

### 3.3.1.2 Ponderação dos Preços

Para efeito de determinação do preço parâmetro, preliminarmente à comparação, os preços apurados de conformidade com as regras focalizadas neste capítulo, serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa. Desta forma para apuração do valor, devemos considerar todas as operações de compra praticadas pela empresa vinculada domiciliada no Brasil durante o exercício fiscal estabelecido pela legislação do Imposto de Renda.

Tabela 1: Apuração do Preço de Transferência pelo Método PIC

Ajuste aos Preços de Compra	Preço da Exportadora Para Pessoas Não Vinculadas	Preço de Compra da Importadora De Pessoas Não Vinculadas	Preço de Compra e Venda entre Pessoas não Vinculadas	Total
Preço de Compra	20,00	18,00	18,00	
(+/-) Prazo Pagamento	(0,20)	(0,36)	0,00	
(+/-) Quantidades Negociadas	(0,40)	0,90	0,00	
(-) Garantia de Funcionamento	(0,60)	(0,18)	0,00	
(-) Custos Extras Acondicion.	(0,30)	(0,18)	0,00	
(-) Frete e Seguro	0,00	(0,36)	0,00	
(-) Natureza Física/Conteúdo	(0,40)	(0,09)	0,00	
(-) Demais ajustes	(1,08)	0,00	0,00	
Preço Ajustado	17,02	17,73	18,00	
Quantidade Negociada	2.000	2.000	2.000	6.000
Valor Total	34.040.000	35.460,00	36.000,00	105.500,00
<b>Preço Médio Independente Comparado- PIC</b>				<b>17,58</b>

Fonte: MATOS (1999, p. 73)

Portanto, se o preço de compra é maior do que o preço médio de mercado, deverá ser tributado a diferença; e se o preço de compra for menor do que o preço médio de mercado, nada a fazer.

Na prática enfrentamos dificuldades para utilização deste método o que acaba inviabilizando a sua utilização. No segmento de telecomunicações fica quase que inviável a sua utilização, pois não é possível adquirir informações de produtos semelhantes com empresas não vinculadas. Em consultas realizadas nos últimos dois anos em uma empresa do ramo de telecomunicações, não foi encontrado nenhum produto ou material comparado com este método, isto porque são produtos de tecnologia avançada onde os fabricantes são concorrentes diretos e não fornecem as informações necessárias para suportar os cálculos.

Outro ponto importante a ser observado é referente à utilização de um preço médio praticado.

Segundo comentário de Barreto (2001, p.114), “Referida média aritmética deverá ser calculada considerando os preços praticados durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto, consoante dispõe o parágrafo 1º do artigo 18” da Lei 9.430/96. O problema é que os preços podem variar significativamente durante o exercício fiscal, resultando em preço médio que pode ser distinto do praticado, quando da importação de mercadorias em período de alta dos preços. Adotando-se a média, restará configurada a transferência indireta do lucro. Se examinarmos a operação individualizada não há o que se falar em ajuste de preço. Como a legislação prevê tal ajuste com base na média aritmética, uma vez mais podemos estar diante de incidência sobre um fato que não se subsume à regra matriz de incidência do imposto sobre a renda.

Portanto começamos aqui a considerar, dentro do que permite a legislação brasileira, qual o melhor método a ser utilizado para efeito de parâmetro de cálculo dos preços de transferência, uma vez que nem sempre o que é ideal temos condições de utilizar. Vejamos a seguir os demais métodos permitidos pelo Fisco brasileiro.

### **3.3.2 Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL)**

Este método é de fácil aplicação e facilita a fiscalização da Receita Federal, isto porque os valores utilizados para os cálculos estão todos no sistema corporativo da empresa, proporcionando ao fisco a realização de diferentes testes para validar os cálculos.

Conforme determina o artigo 12º da Instrução Normativa 243/02,

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

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

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, assim considerados os impostos, as contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, que incidem sobre as vendas e integram o preço, tais como o ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - das comissões e corretagens pagas, assim consideradas os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título relativamente às vendas de bens e serviços ou direitos;

IV - de margem de lucro de:

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

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

É muito utilizado nas empresas por não dependerem de informações de empresas de terceiros. Normalmente apresenta resultado insatisfatório provocando ajuste na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Principalmente para os bens adquiridos para produção, deve ser observado o índice de valor agregado no país, no qual terá substancial influência no valor do preço parâmetro. Isto porque a Lei determina que a margem de 60% a ser deduzida dos preços de venda, será aplicada após a dedução dos valores agregados no país. Quanto maior for o valor agregado no país, menor será a redução da margem, conseqüentemente maior será o preço parâmetro a ser comparado com os preços das importações.

### **3.3.2.1 PRL na importação de bens para revenda direta.**

Neste método é permitido utilizar a margem de 20% desde que as operações de importação sejam de bens adquiridos puramente para finalidade de revenda.

A margem de lucro de 20% (vinte por cento) será aplicada sobre o preço de venda constante da nota fiscal, excluídos os descontos incondicionais concedidos (MATOS, 1999).

Normalmente utilizados para os bens sob encomenda dos clientes, nos quais sua produção no mercado interno é inviável em virtude da quantidade demandada.

Os preços de revenda, a serem considerados na apuração dos Preços de Transferência, serão praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda de bens idênticos ou similares, importados ou não, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculadas.

Portanto, se o preço de compra é maior do que o preço médio de revenda - (Descontos + impostos + Margem de 20%), tributar a diferença; e se o preço de compra for menor ou igual ao preço médio de revenda - (Descontos + impostos + Margem de 20%), nada a fazer.

Exemplo prático:

Tabela 2: Apuração do Preço de Transferência pelo Método PRL 20%

<b>Ajuste aos Preços das Vendas</b>	<b>Vendas à Vista</b>	<b>Vendas a Prazo</b>	<b>Total</b>
Preço das Revendas	26,00	28,00	
(-) Descontos Incondicionais	( 0,26)	0,00	
<u>Preço Líquido dos Desc. Incondicionais</u>	<u>25,74</u>	<u>28,00</u>	
(-) Margem de Lucro de 20%	( 5,15)	( 5,60)	
(-) Impostos (ICMS,ISS, Pis e Cofins)	( 4,29)	( 4,62)	
(-) Comissões e Corretagens	( 0,52)	( 0,56)	
(-) Ajuste decorrente Prazo de Pagto.	0,00	( 0,95)	
<u>Preço Ajustado</u>	<u>15,78</u>	<u>16,27</u>	
Quantidades Negociadas	1.300	700	2.000
Valor total das Vendas	20.514,00	11.389,00	31.903,00
<b>Preço de Revenda menos Lucro - PRL</b>			<b>15,95</b>

Fonte: MATOS (1999, p. 76)

### 3.3.2.2 PRL na importação de bens aplicados à produção.

Conforme já comentamos acima, sua aplicação torna-se viável pelo fato de não dependermos de terceiros para comprovação dos cálculos dos preços utilizados como parâmetro. Normalmente é utilizado quando a empresa domiciliada no Brasil tem dificuldade de conseguir as informações de custo de fabricação da empresa vinculada no exterior, ficando impossibilitada de utilizar o método de Custo de Produção do exportador mais Lucro (CPL).

Às vezes, mesmo se tratando de relacionamento direto entre matriz e filial, a abertura dos valores dos custos de produção não é possível, devido à recusa em publicar fórmulas ou segredos tecnológicos de importâncias incalculáveis.

Devido a essas dificuldades o Fisco buscou tornar as regras de transferência aplicáveis para todos os setores da economia. Exemplo disto foi a alteração introduzida pela Lei 9.959 de 27/01/00, que possibilitou a aplicação do método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), para bens utilizados no processo produtivo.

No caso de bens importados aplicados à produção de outro bem, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60% (sessenta por cento), considerando-se como:

**Preço líquido de venda** - a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuído dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

**Margem de Lucro** - o resultado da aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no Brasil.

Observa-se que, quanto maior for o valor agregado ao bem produzido no Brasil, menor será a margem de lucro a ser deduzida do preço líquido de venda e, por conseguinte, maior será o preço parâmetro apurado, reduzindo-se, assim, o valor do ajuste fiscal que eventualmente venha a ser efetuado.

Podemos verificar que uma mesma matéria prima poderá ser utilizada na produção ou revenda direta. Conforme já comentamos neste trabalho, a aplicação do método PRL com margem de vinte por cento (20%) ou sessenta por cento (60%) será definida proporcionalmente as quantidades vendidas dentro do exercício fiscal que pertencerem.

Portanto, se o preço de compra é maior do que o preço médio de revenda (-) (Descontos + impostos + Valor agregado no país + Margem de 60%), tributar a diferença; e se o preço de compra for menor ou igual ao preço médio de revenda (-) (Descontos + impostos + Valor agregado no país + Margem de 60%), nada a fazer.

O valor da importação a ser considerado é o efetivamente pago a pessoa jurídica vinculada no exterior, sendo excluído deste os valores agregados no país tais como (Imposto de importação, mão de obra, insumos nacionais, frete e seguro pago a outras empresas diretamente pela empresa importadora). Neste momento verificamos a importância do controle das bases de dados das importações, a fim de garantir a validade dos valores utilizados para o cálculo.

Considerado como fator importante na validação dos cálculos da produção, a formação do custo de aquisição deverá estar cuidadosamente evidenciada para que a empresa possa comprovar o valor agregado no país. O Fisco Federal tem em suas fiscalizações, verificado o valor agregado de forma a validar a veracidade das informações. As empresas que mantêm o sistema de custo integrado a contabilidade geral da companhia, deverá manter controles por meios magnéticos extraídos da base de dados do sistema corporativo da empresa a fim de elucidar para o fisco os valores considerados. Tecnicamente a Receita Federal poderá exigir a apresentação de arquivos magnéticos com base na Instrução Normativa 86/00 onde a movimentação dos estoques por material poderá ser analisada de forma a identificar e comparar os valores deduzidos.

Exemplo prático:

Tabela 3: Apuração do Preço de Transferência pelo Método PRL 60%

<b>Ajuste aos Preços das Vendas</b>	<b>Vendas à Vista</b>	<b>Vendas a Prazo</b>	<b>Total</b>
Preço das Vendas	26,00	28,00	
(-) Descontos Incondicionais	( 0,26)	0,00	
(-) Impostos (ICMS,ISS, Pis e Cofins)	( 4,29)	( 4,62)	
(-) Comissões e Corretagens	( 0,52)	( 0,56)	
(-) Ajuste decorrente Prazo de Pagto.	0,00	( 0,95)	
<b>(=) Preço Líquido de venda</b>	<b>20,93</b>	<b>21,87</b>	
(-) Valor agregado ao bem	( 0,73)	( 0,77)	
<b>(=) Sub Total</b>	<b>20,20</b>	<b>21,10</b>	
Margem de Lucro de 60% sobre o Sub Total	(12,12)	(12,66)	
<b>Preço Ajustado</b>	<b>8,08</b>	<b>8,44</b>	
Quantidades Negociadas	1.300	700	2.000
Valor total das Vendas	10.504,00	5.908,00	16.412,00
<b>Preço de Revenda menos Lucro – PRL</b>			<b>8,21</b>

Fonte: BERTOLUCCI (2000)

### 3.3.2.3 Ponderação dos preços

Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas. A média ponderada deverá levar em consideração os valores e quantidades referentes aos estoques existentes no início do período base do exercício em análise. No caso de vendas a prazo praticadas pela própria empresa importadora, poderá sem diminuído do valor do preço os juros calculados com base na taxa praticada, desde que oficialmente comprovada durante o prazo concedido para pagamento. Caso não haja possibilidade de comprovação, a legislação permitirá que a taxa de juros seja excluída com base na taxa (Parágrafo 3º do artigo 9º da IN 243/02):

- ✓ Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;
- ✓ *Libor*, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

É relevante observar a importância da fixação da margem de lucro no cálculo dos Preços de Transferência.

Aqui a margem de lucro é definida de forma padrão, atingindo indistintamente os mais diversos setores econômicos, os quais, evidentemente, comportam as mais variadas margens (BARRETO, 2001).

### 3.3.3 Método de Custo de Produção mais Lucro (CPL)

Esse método é definido como o “custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido de impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de 20% (vinte por cento) calculada sobre o custo apurado” (artigo 18, II da Lei 9430/96). Uma vez mais, afasta-se o direito positivo brasileiro da sistemática genericamente adotada no Direito Comparado ao preestabelecer margem de lucro (BARRETO, 2001).

Segundo Matos (1999, p. 82), “A margem de lucro deverá ser aplicada sobre os custos apurados antes da incidência de impostos e taxas incidentes, no país de origem, sobre o valor de bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil”.

De acordo com o parágrafo 4º do artigo 13º da Instrução Normativa 243/02 para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:

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



Na determinação do custo do bem adquirido pela empresa no Brasil, os custos mencionados nos itens I a V acima, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil.

No caso de produto similar os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando para tanto os custos relativos à produção do bem, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto de comparação. Deste modo para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.

Assim sendo, se o preço de compra é maior do que o custo médio + impostos + margem de lucro de 20%, tributar a diferença; e se o preço de compra for menor ou igual ao custo médio + impostos + margem de lucro de 20%, nada a fazer.

Segundo Barreto (2001, p. 115), “A utilização do método está prejudicada nos casos em que a parte vinculada não é produtora do bem. Informações sobre seu custo são tidas usualmente como estratégicas e, nessa conformidade, mantidas sob sigilo”.

Neste sentido, a obtenção dos custos de produção de terceiros torna-se tarefa quase que impossível, e quando a temos, torna-se material duvidoso. Portanto este método acaba sendo utilizado quando há interesse da empresa no exterior em fornecer as informações de acordo com o que determina a legislação brasileira. É mais comum nas relações entre matriz e filial.

Através dessa particularidade de relação entre empresa matriz e filial, é possível determinar um preço de transferência pré-definido com base nos limites das margens de lucro estipulados pelo método CPL.

A empresa matriz poderá determinar o valor a ser tributado no país de origem (exportador) e ao mesmo tempo, saber qual o valor que será considerado como dedutível na apuração do resultado no país de destino (importador).

A maior dificuldade encontrada para estabelecer este preço padrão, é pelo fato que em determinados seguimentos não é possível operar com a margem de lucro de 20%, ficando sujeito aos ajustes tributários estabelecidos pelo método.

Segue abaixo demonstrativo do cálculo do preço de transferência com base no método CPL, considerando como premissa para o cálculo, o custo médio de produção da matriz no exterior.

Exemplo:

Tabela 4: Apuração do Preço de Transferência pelo Método CPL

<b>Parcelas de Custos</b>	<b>Valor em \$</b>
Matéria Prima, Produtos Intermediários e embalagem	4,62
Qualquer outro bem, serviço aplicado na produção	0,95
Custo do Pessoal Direto aplicado na Produção	3,30
Custo de Pessoal da Manutenção e Guarda das Instalações de Produção e os respectivos Encargos Sociais	0,39
Custo de Locação, Manutenção e Reparo de Bens, Serviços e Direitos Aplicados na Produção	0,66
Depreciação, Amortização, Exaustão dos Bens Aplicados na Produção	1,21
Quebra e Perdas Razoáveis, ocorridas no Processo de Produção, admitidas pela Legislação Fiscal do País de Origem	0,33
<b><u>TOTAL DO CUSTO POR UNIDADE ADQUIRIDA</u></b>	<b><u>11,46</u></b>
Margem de Lucro de 20%	2,29
Impostos e Taxas sobre as Exportações no País de Origem	0,00
<b>Custo de Produção mais Lucro – CPL</b>	<b>13,75</b>

Fonte: MATOS (1999, p. 82)

### 3.4 Efeitos Tributários do Preço de Transferência nas Importações

Conforme comenta Matos (1999), os preços de transferência apurados por um dos métodos permitidos pela legislação brasileira, será comparado com os preços constantes do documento de importação que suportaram a transação comercial entre empresas vinculadas, sendo que tais documentos terão um dos seguintes tratamentos para efeito de cálculo do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL):

- ✓ **Custo de Aquisição superior ao Preço de Transferência.** A diferença apurada no resultado do exercício será adicionada na apuração do lucro real, do lucro arbitrado e na base de cálculo da CSL do ano calendário. Observe-se que se o objeto tratar-se de saldo remanescente do estoque, este será ajustado quando da realização da receita e conseqüentemente onerará o resultado com a baixa do custo.
- ✓ **Custo de Aquisição inferior ao Preço de Transferência.** Neste caso nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado.

Abaixo apresentaremos um exemplo onde o ajuste fiscal em um primeiro momento ocorre e em um segundo momento o valor a ser adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não sofre nenhum ajuste. Neste exemplo vamos considerar que se trata de mercadoria com destino a revenda, pois poderemos desta forma, escolher entre os três métodos permitidos pela legislação brasileira o que melhor resultado apresentar:

**Primeiro Caso: Com ajuste ao lucro líquido para apuração dos tributos.**

Tabela 5: Sumário dos documentos de Importação

Quantidade do Produto Importado de Empresa Vinculada	Unid	2.000
- Valor Unitário FOB	\$	18,00
<b>- Valor total das Importações</b>	<b>\$</b>	<b>36.000,00</b>
- Frete	\$	1.080,00
- Seguro	\$	180,00
<b>- Valor total das importações – CIF</b>	<b>\$</b>	<b>37.260,00</b>
- Imposto de Importação de 20%	\$	7.452,00
<b>- Custo Total das Importações</b>	<b>\$</b>	<b>44.712,00</b>
- Demais custos para Desembaraço (Unitário)	\$	22,36
- IPI DE 10%	\$	4.471,20
- ICMS de 18%	\$	8.852,98

Fonte: MATOS (1999, p. 85)

Tabela 6: Cálculo dos Preços de Transferência

<b>- Método PIC</b>	<b>\$</b>	<b>17,58</b>
- Método PRL	\$	15,95
- Método CPL	\$	13,75

Fonte: MATOS (1999, p. 85)

Para efeito de comparação devemos excluir do custo o valor do frete, seguro e imposto de importação, por tratar-se de valores que não fazem parte do preço praticado com o exportador, que é a empresa vinculada. Da mesma forma as despesas alfandegárias e outras necessárias para o desembaraço da mercadoria importada. Por se tratar de mercadoria com destino à revenda o ICMS e o IPI não fazem parte do custo.

Desta forma o cálculo dos efeitos tributários dos Preços de Transferência será:

Tabela 7: Cálculo dos Efeitos Tributários dos Preços de Transferência

Quantidade Importada do Produto Beta	Vlr. Unit.	2.000 pcs
<b><u>Valores em \$</u></b>	<b><u>\$</u></b>	<b><u>\$</u></b>
Valor das compras nos Documentos de Importação	18,00	36.000,00
Valor do Preço de Transferência pelo Método PIC	17,58	35.160,00
<b><u>Vlr, a ser adicionado às Bases de Cálculo IR/CSL</u></b>	<b><u>0,42</u></b>	<b><u>840,00</u></b>

Fonte: MATOS (1999, p. 85)

### **Segundo Caso: Sem ajuste ao lucro líquido para apuração dos tributos.**

Tabela 8: Sumário dos documentos de Importação II

Quantidade do Produto Importado de Empresa Vinculada	Unid	2.000
- Valor Unitário FOB	\$	17,00
<b>- Valor total das Importações</b>	<b>\$</b>	<b>34.000,00</b>
- Frete	\$	1.020,00
- Seguro	\$	170,00
<b>- Valor total das importações – CIF</b>	<b>\$</b>	<b>35.190,00</b>
- Imposto de Importação de 20%	\$	7.038,00
<b>- Custo Total das Importações</b>	<b>\$</b>	<b>42.228,00</b>
- Demais custos para Desembaraço (Unitário)	\$	21,11
- IPI DE 10%	\$	4.222,80
- ICMS de 18%	\$	8.361,14

Fonte: MATOS (1999, p. 86)

Da mesma forma, que o anterior, devemos excluir do custo o valor do frete, seguro e imposto de importação, despesas alfandegárias.

Os impostos ICMS e IPI não fazem parte do custo por tratar-se de importação de mercadoria com destino a revenda.

Desta forma o cálculo dos efeitos tributários dos Preços de Transferência será:

Tabela 9: Cálculo dos Efeitos Tributários dos Preços de Transferência II

Quantidade Importada do Produto Beta	Vlr. Unit.	2.000 pcs
<b><u>Valores em \$</u></b>	<b><u>\$</u></b>	<b><u>\$</u></b>
Valor das compras nos Documentos de Importação	17,00	34.000,00
Valor do Preço de Transferência pelo Método PIC	17,58	35.160,00
<b><u>Vlr. a ser adicionado às Bases de Cálculo IR/ CSL</u></b>	<b><u>0,00</u></b>	<b><u>0,00</u></b>

Fonte: MATOS (1999, p. 86)

O método Preço Independente Comparado (PIC) foi utilizado para comparação por apresentar o maior custo, ou seja, o que mais se aproxima do custo da importação representando um menor ajuste tributário. Cabe salientar que a simulação da aplicação dos diversos métodos faz com que possamos escolher o que representa o melhor resultado para a empresa.

### **3.5 Considerações Finais referentes à utilização dos Métodos dos Preços de Transferência nas Importações.**

As metodologias previstas na legislação brasileira podem levar a diferentes resultados, pois a escolha do método dependerá da forma com que a empresa estabelecerá os mecanismos de controle dos preços e as determinações da margem de lucro da empresa no Brasil. As aplicações dos métodos podem variar de acordo com o segmento em que a empresa está inserida.

Independentemente do seguimento em que a empresa esteja inserida, todos os métodos poderão ser utilizados.

Vale lembrar que nem sempre o método que representa um melhor resultado tributário é aquele que a empresa deverá utilizar para o cálculo dos preços de transferência.

A maneira adequada de identificar o preço parâmetro é combinar um método que represente os melhores resultados tributários, combinando com o aproveitamento das vantagens de aplicação que os métodos proporcionam, e principalmente estar seguro da necessidade das comprovações dos cálculos dos preços utilizados. Neste caso especificamente, a comprovação dos preços deverá ser através de documentação idônea e reconhecida pela legislação brasileira.

O trabalho apresenta que o método CPL torna-se bastante interessante quando temos um bom relacionamento com a empresa vinculada exportadora, o que facilitará o envio de documentação oficial para comprovação dos custos de produção e o mais necessário para validação dos processos.

Um dos problemas encontrado, o qual dificulta o trabalho de formação da base de dados é a troca de origem do material. Em um mesmo ano calendário, um mesmo material pode ser adquirido no mercado nacional e também adquirido no mercado externo de empresas vinculadas ou não vinculadas. Nesta situação, o cadastro de materiais da empresa não permite que este seja duplicado, em material nacional e em material importado pois, há necessidade de controles dos saldos dos materiais separadamente. Isto porque normalmente as empresas apresentam saldos iniciais e finais dos dois materiais, sendo que nos controles corporativos são tratados como um único material.

Portanto, a solução é a formação dos saldos dos estoques iniciais para aplicação do cálculo dos preços de transferências no ano calendário vigente e a formação dos saldos finais dos estoques para realização futura em exercício subsequente, que deverão ser cuidadosamente analisados a fim de evitar um custo tributário excessivo pela incorreta formação das bases de cálculo.

Com a base de dados tratada de forma eficiente, a empresa poderá determinar uma trajetória de cálculos diversos no decorrer do ano calendário vigente, efetuando as diversas formas de aplicação dos métodos, facilitando a visão do peso dos custos dos impostos na operação.

As empresas mais organizadas poderão criar rotinas de apuração mensal dos efeitos da legislação sobre os preços de transferência e realizar seus planejamentos tributários com maior eficiência.

Na página seguinte será apresentado o quadro sumário sobre os métodos. De uma maneira geral, reflete todas as premissas tratadas neste capítulo, resumindo as principais atribuições pertinentes a cada método dos preços de transferência aplicados às importações.

Tabela 10: Sumário Comparativo dos Métodos dos preços de Transferência para as Importações

<b>MÉTODO</b>	<b>CARACTERÍSTICA</b>	<b>PREMISSAS PARA O CÁLCULO</b>	<b>APLICAÇÃO</b>	<b>VANTAGENS</b>	<b>DIFICULDADES</b>
<b>PIC</b> <b>Preços</b> <b>Independentemente</b> <b>Comparados</b>	Os preços são estabelecidos com base em uma média de preços de venda praticados no mercado nacional ou estrangeiro, pela exportadora ou pela importadora com empresa não vinculada.	Média aritmética ponderada das quantidades, multiplicadas pelos preços de cada período, dividido pela quantidade total.	Materiais, Serviços e Direitos adquiridos de pessoas vinculadas desde que possua similaridade no mercado interno.	Determinar um preço justo sem precisar estar sujeito a arbitrariedade estabelecida pela margem de lucro estabelecida pelos outros métodos.	Identificar produtos semelhantes para comprovação dos preços.
<b>PRL – Revenda</b> <b>Preço Revenda</b> <b>Menos margem de</b> <b>Lucro de 20%</b>	Utilizado para determinar o preço de revenda dos produtos adquiridos de pessoas vinculadas para revenda direta.	Média aritmética ponderada dos Preços de Venda, diminuído dos impostos e descontos incondicionais, menos margem de lucro de 20%.	Materiais, Serviços e Direitos adquiridos para revenda direta. Normalmente utilizado para produtos onde não há similaridade nacional.	Não depende de informações de terceiros para determinação do preço parâmetro.	Não há dificuldades no cálculo. Porém fica restrito à arbitrariedade do fisco, determinando a margem de lucro de 20%.
<b>PRL – Produção</b> <b>Preço Venda Produção</b> <b>Menos margem de</b> <b>Lucro de 60%</b>	Utilizado para determinar o preço de revenda das matérias primas adquiridas de pessoas vinculadas com fim específico de produção.	Média aritmética ponderada dos Preços de Venda, diminuído dos impostos e descontos incondicionais, menos valor agregado no Brasil, diminuído da margem de lucro de 60%.	Materiais adquiridos para produção no Brasil. Normalmente utilizado para matérias primas onde não há similaridade no mercado nacional.	A margem de 60% é aplicada somente sobre os preços dos itens importados. Quanto maior for o valor agregado no Brasil, maior será o preço parâmetro a ser comparado com o preço da importação.	Determinar o preço médio de revenda dos itens importados quando esses itens integram diferentes produtos acabados de diferentes composições de custo de produção.
<b>CPL</b> <b>Valor do Custo</b> <b>Mais margem de</b> <b>Lucro de 20%</b>	Utilizado para determinar o preço de venda dos produtos adquiridos para produção ou revenda direta. É o custo médio de produção dos bens no país onde tiverem sido originalmente produzidos.	Custo Médio do Exportador, acrescido dos impostos e taxas cobrados no referido país, e de margem de lucro de 20% calculado sobre o custo apurado.	Materiais adquiridos para revenda, produção, produtos sob encomenda.  Não há necessidade de comparação com produtos similares.	Propiciar entre a empresa exportadora a definição de um preço de transferência padrão evitando o ajuste tributário.	Acordo com a empresa vinculada para definir o preço de transferência com base na legislação brasileira.

Fonte: Elaborado pelo autor

## 4 APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS EXPORTAÇÕES

### 4.1 Considerações Gerais

Segundo Matos (1999, p. 90), “os efeitos da legislação sobre Preços de Transferência serão apurados individualmente para cada bem, semelhante com o que ocorre com as importações, não podendo ser apurado por conjunto ou famílias de produtos”.

Em um ponto as receitas de exportação diferem da norma já descrita, relativa às importações de mercadorias decorrentes de operações entre partes vinculadas, ficam sujeitas a arbitramento apenas nas hipóteses em que o valor de exportação for inferior a noventa por cento do preço médio de venda dos referidos bens no mercado brasileiro relativo ao período de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

De acordo com o artigo 19, caput e seu parágrafo 1º, da Lei 9.430/96, se a pessoa jurídica não procedeu à operação de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios dar-se-á com base em dado de outras empresas brasileiras, que vendam mercadorias, serviços ou direitos, idênticos ou similares.

A sistemática da legislação sobre preços de transferência determinou o *Safe harbour*, ou seja, uma zona de certeza, uma faixa de segurança (BARRETO, 2001). Isto significa que as receitas de exportação decorrentes de operações, cujo preço fixado seja superior a 90% do valor da vendas no mercado interno, não estarão sujeitas a nenhum ajuste. Vale observar que serão considerados apenas os preços praticados no Brasil, não podendo ser considerado os preços de exportação com pessoas não vinculadas.

Existem outras condições (*safe harbours*) para não estar sujeita as regras do preço de transferência nas exportações.

Segundo comenta Matos (1999), não estará sujeita a regra do preço de transferência quando a empresa comprovar e apurar lucro líquido antes do IRPJ e da CSL, em valor equivalente a no mínimo de 5% sobre o valor das receitas de vendas das exportações para empresa vinculada.

Nos casos em que existam exportações para empresas vinculadas, a regra vale apenas para operações onde a empresa vinculada não esteja localizada em paraísos



fiscais. Para empresas localizadas nesses países deverá ser aplicada a regra dos preços de transferência estabelecida pela Lei 9430/96.

Outra condição para estar coberto pela faixa de segurança e não estar sujeita a aplicação da regra dos preços de transferência, é quando a receita líquida das exportações, em qualquer ano calendário, não exceder a 5% do total da receita líquida no mesmo período. Da mesma forma que a regra anterior, somente aplicam-se às operações com empresas que não estejam localizadas em paraísos fiscais ou país com tributação favorecida.

## **4.2 Normas Comuns aos Métodos de Cálculo das Exportações**

Novamente optou o legislador ordinário federal pela adoção de preços médios de exportação e vendas no mercado interno (BARRETO, 2001). Da mesma forma que nas importações merece crítica este critério, pois ficamos presos a possíveis oscilações de preços em determinado período do exercício sem que possamos proceder qualquer ajuste, no qual poderá refletir no peso da média para efeito do cálculo do preço de transferência. Segundo Barreto (2001, p.113), “ao exigir-se a comparação, pela média, o eventual ajuste decorrente pode implicar incidência que refoge ao fato conotado pela regra-matriz do imposto sobre a renda”.

De acordo com o artigo 14 da Instrução Normativa 243/02:

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, observando o seguinte:

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

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

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

IV- Para efeito de comparação, o preço de venda:

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

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

#### 4.2.1 Ajustes de Preços

Preliminarmente à aplicação das regras dos preços de transferências referente às mercadorias e serviços exportados para pessoas vinculadas, é preciso efetuar os ajustes de preços permitidos pela legislação a fim de minimizar ou até mesmo evitar o arbitramento por parte do fisco federal. Desta forma, os valores de bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma que sejam minimizados os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócios, de natureza física e de conteúdo.

No caso de preços para bens idênticos, somente serão permitidos os seguintes ajustes:

- ✓ **Ajuste relativo a prazo de pagamento** – As diferenças nos prazos de pagamentos serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa, quando provada a sua aplicação de forma consistente para todas as vendas a prazo. Não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais proporcionalizada para o intervalo, quando o comprador e o vendedor forem domiciliados no Brasil ou a Libor, para depósitos em dólares americanos, pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior;
- ✓ **Ajustes em função de diferenças de quantidades** – Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documento de emissão da empresa vendedora em que demonstre praticar preços menores quanto maiores forem as quantidades adquiridas por um mesmo comprador;
- ✓ **Ajuste decorrente de garantias** – Admitem-se ajustes relacionados à obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;
- ✓ **Ajustes relativos à promoção e fiscalização** – Admitem-se ajustes relacionados à obrigação pela promoção, perante o público, por meio de propaganda e publicidade e pela obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão e condições de higiene;

- ✓ **Ajustes de encargos de intermediação** – Relacionados aos custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação de preços. Nesta situação o ônus dos custos de intermediação para ser comparado com o de outra que não suporte o referido ônus, será diminuído do valor dos custos de intermediação, por unidade do produto;
- ✓ **Ajustes de custos de acondicionamento** – Serão ajustados em função de diferenças de custos de materiais utilizados no acondicionamento de cada um e de frete e seguro incidente;
- ✓ **Ajustes referentes a frete e seguro** – As diferenças de frete e seguro de cada caso; e
- ✓ **Ajustes por riscos de crédito** – Exclusivamente em relação às operações praticadas entre comprador e vendedor domiciliados no Brasil. Serão efetuados com base no percentual de comparação entre as perdas e créditos relativos ao ano calendário anterior.

Portanto, se os preços médios nas exportações não estiverem dentro da faixa de segurança após os ajustes efetuados, estarão sujeitos à aplicação de um dos quatro métodos estabelecidos pela legislação dos preços de transferências para as exportações, nos quais são eles:

- ✓ Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx;
- ✓ Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, diminuído do Lucro – PVA;
- ✓ Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, diminuído do Lucro – PVV;
- ✓ Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros – CAP.

Segundo Matos (1999, p. 94) a apuração dos preços de transferência, para fins de comparação com os preços das exportações, “será realizada nos períodos de apuração dos tributos sobre os lucros, que pode ser trimestral ou anual”. Para efeito de um planejamento tributário e financeiro, recomenda-se que as apurações dos preços de transferência sejam realizadas mensalmente, tanto com o objetivo de administrar o saldo dos tributos até o findo do ano calendário, como também efetuar os recolhimentos do

imposto de renda e da contribuição social mensalmente, caso a empresa esteja trabalhando em regime de estimativa com base no lucro real.

Semelhante ao que acontece com as regras para a importação, não há possibilidade de utilização de mais de um método para um mesmo bem em um mesmo ano calendário. É fato que o contribuinte deverá efetuar o cálculo por todos os métodos possíveis e desta forma utilizar o que represente o menor impacto tributário para a empresa. Portanto, se o valor apurado segundo os mencionados métodos for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida nesses documentos.

Para aplicação de uns dos métodos, há necessidade de observar algumas regras importantes as quais apresentamos a seguir, e, que eventualmente poderão clarear a forma correta de efetuar as comparações e ajustes necessários.

#### **4.2.2 Comparação com preços praticados em períodos anteriores e posteriores**

Conforme determina a legislação pertinente à matéria, existe a possibilidade de efetuar-se a comparação com operações ocorridas em períodos diferentes àquele que pertence a operação em análise. Desta forma a Secretaria da Receita Federal através do artigo 18 da IN 243/02 diz:

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

#### **4.2.3 Conversão de valores expressos em moeda estrangeira**

A receita de vendas de exportação de bens será determinada pela sua conversão em reais a taxa de câmbio para compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data do embarque para o exterior. Tratando-se da prestação de serviços ou transferência de direito será considerada a conversão na data efetiva do evento.

#### **4.2.4 Margem de divergência**

Em face da complexidade de efetuar-se o cálculo para comparação dos preços de transferência no Brasil, a Secretaria da Receita Federal determinou no artigo 22 da Instrução Normativa 243/02 um percentual de cinco por cento de margem de

divergência. Esta deve ser aplicada no mesmo período, em relação ao preço médio e ao total das receitas apuradas com o correspondente método.

Como exemplo ilustrado por Matos (1999, p. 122):

Uma sociedade que tenha definido adotar o método CAP para determinar o preço de transferência de um produto e encontrou o preço médio de \$ 100, neste caso, se o preço médio das exportações do referido produto para empresas vinculadas for de até \$ 95, nenhum ajuste da legislação sobre preços de transferência será aplicável na apuração do lucro tributável.

Portanto, o fato da diferença de até cinco por cento não ultrapassar o limite permitido pela legislação, nada a aplicar na apuração do imposto de renda e da contribuição social.

### **4.3 Verificação dos métodos de cálculo aplicados na exportação**

Após passar pelas condições anteriores e verificar que há necessidade de se apurar o preço de transferência por um dos quatro métodos existentes, vamos analisar cada método a fim de podermos, ao final deste capítulo, aplicá-los nas operações de exportações com pessoas vinculadas, e escolher o que cause o menor impacto tributário nas operações.

#### **4.3.1 Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)**

O método do preço de venda nas exportações (PVEx) é definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes terceiros, ou por exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.

A aplicação deste método estará condicionada a existência de produtos similares comercializados com terceiros que possibilite a comparação dos preços.

A grande dificuldade é identificar produtos semelhantes exportados tanto para empresas vinculadas como para empresas de terceiros. É fato que deverá haver condições necessárias para caracterizar a similaridade.

Este método dependerá de elementos de prova que identifiquem a similaridade dos produtos negociados. Em empresas que desenvolvem produtos de tecnologias ou produtos onde as fórmulas para o seu processo é confidencial, torna-se muito difícil conseguir comprovar a similaridade.

Exemplo:

Tabela 11: Cálculo do Preço de Venda nas Exportações – PVEx

<b>Período de Apuração de Janeiro a Dezembro de 20xx</b>	<b>Valor Acumulado em \$</b>
Total das Exportações para Terceiros	18.000.000,00
(-) Descontos Incondicionais	801.000,00
(-) Frete e seguro suportado pelo Vendedor	210.000,00
<b><u>Receita Líquida de Vendas</u></b>	<b><u>16.989.000,00</u></b>
<b><u>Ajustes Exigidos</u></b>	
(+/-) Prazo de Pagamento	(790.000,00)
(+/-) Quantidades Negociadas	1.300.000,00
<b><u>Valor das Vendas à Vista Ajustado</u></b>	<b><u>17.499.000,00</u></b>
Quantidades Vendidas no exercício	550.000
<b>Preço Médio das Exportações - PVEx</b>	<b>31,82</b>

Fonte: MATOS (1999, p. 103).

Portanto, se o preço de venda é menor do que o PVEx médio para outros clientes, considerando as condições estabelecidas pela faixa de segurança e a margem de divergência tratada nos sub-capítulos anteriores, tributar a diferença, e se o preço de venda é maior ou igual do que o PVEx médio para outros clientes, nada a fazer.

Segundo Barreto (2001, p. 117), a forma de comprovação deste método é que, “o preço pactuado na operação de exportação não contempla favoritismo, fica nos termos legais, limitado aos preços pactuados nas operações de exportação da própria empresa ou por outra empresa nacional”.

#### **4.3.2 Método do Preço de Venda por Atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA)**

O método do Preço de Venda por Atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA), é definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamentos semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado, observando as condições estabelecidas pelo parágrafo 1º do artigo 24 da

Instrução Normativa 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”.

Este método não se aplica às operações de exportações de serviços. Deverá ser utilizado para operações de exportações onde haja produtos similares em países de destino final. Uma das dificuldades encontradas para aplicação deste método é em identificar o preço de venda no mercado atacadista no país de destino do importador.

Exemplo:

Tabela 12: Cálculo do Preço Médio de Venda no Atacado no País de Destino–PVA

<b>Período de Apuração de Janeiro a Dezembro de 20xx</b>	<b>Valor Acumulado em \$</b>
Preço de Venda no Atacado	50,00
(-) Descontos Incondicionais	0,00
(-) Tributos Semelhantes ao ICMS, ISS, Pis e Cofins	0,00
(-) Frete e seguro suportados pelo vendedor	0,00
(-) Outros Encargos Públicos	0,00
<u>Ajustes Exigidos</u>	
(+/-) Prazo de Pagamento	( 2,00)
(+/-) Quantidades Negociadas	0,00
(-) Margem de Lucro de 15%	( 7,50)
Quantidades Exportadas para Pessoa Vinculada	450.000
<b><u>Valor Total das Vendas</u></b>	<b><u>18.225.000,00</u></b>
<b>Preço Médio das Vendas no Atacado no País de Destino, à vista – PVA</b>	<b>40,50</b>

Fonte: MATOS (1999, p. 104)

Nesta situação a margem de lucro de quinze por cento deverá ser aplicada sobre o valor bruto de venda no atacado do país de destino. Como é previsto em todos os métodos este também faz uso de médias aritméticas, obtidas no período de apuração do imposto sobre a renda e de margens de lucro predeterminadas. É fato que a legislação prevista para os preços de transferência procurou estabelecer margens distintas para o cálculo do preço médio de venda no mercado atacado e a varejo. Segundo Barreto (1999), nos diferenciamos dos métodos estabelecidos pela OCDE, nos quais prevê um único método baseado no preço de revenda , sem margem de lucro arbitrada.

### 4.3.3 Método do Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV)

O método do Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV), é definido com a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamentos semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.

Exemplo:

Tabela 13: Cálculo do Preço Médio de Venda a Varejo no País de Destino – PVV

<b>Período de Apuração de Janeiro a Dezembro de 20xx</b>	<b>Valor Acumulado em \$</b>
Preço de Venda a Varejo	65,00
(-) Descontos Incondicionais	0,00
(-) Tributos Semelhantes ao ICMS, ISS, Pis e Cofins	0,00
(-) Frete e seguro suportados pelo vendedor	0,00
(-) Outros Encargos Públicos	0,00
<u>Ajustes Exigidos</u>	
(+/-) Prazo de Pagamento	( 2,00)
(+/-) Quantidades Negociadas	0,00
(-) Margem de Lucro de 30%	(19,50)
Quantidades Exportadas para Pessoa Vinculada	450.000
<b><u>Valor Total das Vendas</u></b>	<b><u>19.575.000,00</u></b>
<b>Preço Médio das Vendas a Varejo no País de Destino, à vista – PVV</b>	<b>43,50</b>

Fonte: MATOS (1999, p. 105)

Serão considerados tributos incluídos no preço aqueles que guardem semelhança com o ICMS, ISS, Cofins e Pis/Pasep.

A margem de lucro de 30% será aplicada sobre o preço bruto de venda no mercado a varejo conforme demonstrado no exemplo acima.

Este método como também o apresentado anteriormente (PVA), não se aplica às exportações de serviços e direitos, sendo exclusivo para operações que envolvam bens.



#### **4.3.4 Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro- (CAP)**

O método do Custo de Aquisição ou de Produção mais tributos e lucro (CAP), é definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

De acordo com os parágrafos 1º ao 3º do artigo 26 da IN 243/02, integram o custo de aquisição as parcelas do frete e seguro pagos pela empresa adquirente, relativamente a bens, serviços e direitos exportados. Será excluída dos custos de aquisição e de produção a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições da Cofins e do Pis/Pasep, correspondente aos bens exportados. Vale lembrar que a partir de novembro de 2002 o Pis/Pasep deixou de ser uma contribuição cumulativa, não fazendo mais parte do custo das aquisições a partir daquela data. Portanto a exclusão da parcela do crédito presumido do IPI para o exercício de 2003, apenas refere-se à contribuição da Cofins. A margem de lucro será aplicada sobre o valor que restar após excluída a parcela do crédito presumido.

A legislação dos preços de transferência permite que o preço determinado por esse método também possa ser considerado como parâmetro para os preços praticados nas exportações indiretas, ou seja, aquelas efetuadas através de empresa comercial exportadora (*trading*), independentemente de novo acréscimo a título de margem de lucro.

Segundo Matos, (1999, p. 106), “existe na prática uma dificuldade de saber quais seriam os impostos e contribuições que a Lei e a Instrução Normativa estariam se referindo, para compor a base de cálculo do lucro a ser apurado por esse método”.

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), não há o que se falar em incidência de impostos no faturamento das exportações de mercadorias, sendo existente apenas a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), incidente apenas sobre o faturamento das prestações de serviços. Neste caso o ISSQN será adicionado ao custo para formação do preço de transferência pelo método CAP, quando se tratar de exportações de serviços.

Para aplicação deste método abordamos um ponto de suma importância que se deve observar e tratar com relevância nas empresas. Novamente chamamos atenção para

a base de dados que suportam os cálculos dos preços de transferência. Neste método o ponto importante é a apuração dos custos para determinação do método CAP. Para garantir os objetivos de evitar contingências fiscais, evitar desembolsos desnecessários e garantir o adequado planejamento fiscal e financeiro e para suprir a falta de uma definição específica na legislação dos preços de transferência, segundo Matos (1999), “poderá por analogia, com base no artigo 108, I, do CTN, aplicar o conceito definido de custos de produção para os bens importados de pessoas vinculadas previsto na Instrução Normativa 243/02”. A definição destes custos é semelhante o previsto no Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 – RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda), no qual considera como custo, exclusivamente as seguintes parcelas:

#### Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

#### Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Na visão da Receita Federal os elementos componentes dos custos deverão ser os mesmos utilizados pela empresa para comprovação da dedutibilidade da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Desta maneira, seguir a Legislação que determina a definição dos custos de produção, é garantia de dedutibilidade dos elementos componentes dos custos.

Exemplo:

Tabela 14: Cálculo do Preço Médio com base no Custo Médio de Aquisição ou de Produção – CAP.

<b>Período de Apuração de Janeiro a Dezembro de 20xx</b>	<b>Custo Médio \$</b>
Matéria Prima, Produtos Intermediários e Embalagem	10,00
Demais Custos, Materiais auxiliares, outros serviços e Direitos aplicados na produção	1,22
Custo Pessoal Direto Aplicado na Produção e os Encargos Sociais incorridos	8,34
Custos do Pessoal de Manutenção e Guarda das Instalações de Produção e os respectivos Encargos Sociais	1,28
Custo de Locação, Manutenção e Reparo dos bens e serviços aplicados na produção	2,56
Depreciação, Amortização e Exaustão dos Bens aplicados na produção	2,89
Quebras e Perdas Razoáveis, ocorridas no Processo de Produção, admitidos pela legislação fiscal	0,10
Frete e Seguro Pagos	0,49
Ressarcimento da Cofins, como crédito presumido do IPI	(0,39)
<b><i><u>Total do Custo por Unidade Vendida</u></i></b>	<b><u>26,49</u></b>
Quantidade Exportada para Empresa Vinculada	760.000
<b><i><u>Custo Total</u></i></b>	<b><u>20.132.400,00</u></b>
Impostos sobre a Receita de Exportação	0,00
<b><i><u>Total dos Custos mais Tributos</u></i></b>	<b><u>20.132.400,00</u></b>
Margem de Lucro de 15%	3.019.860,00
<b><i><u>Custo Total mais Tributo mais o Lucro</u></i></b>	<b><u>23.152.260,00</u></b>
<b>Preço de Transferência com base no Custo de Aquisição ou Produção – CAP</b>	<b>30,46</b>

Fonte: MATOS (1999, p. 111)

Desta forma se o preço de venda é menor do que o CAP + (impostos + 15% do lucro), deverá ser tributado a diferença, e se o preço de venda é maior ou igual ao CAP + (impostos + 15% do lucro), nada a fazer.

O método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucros – CAP é o método que permite ao exportador formar o preço comparativo sem depender de informações de terceiros. Seguindo os critérios de controle, boa qualidade e segurança nas informações de custeio e produção, é o método que mais se assemelha aos métodos de custo mais lucro previsto na Convenção Modelo da OCDE. Segundo Barreto (2001),

a predefinição da margem de lucro e o cálculo do custo em bases médias são o que contempla a diferença entre eles, já que os métodos estabelecidos pela OCDE não determinam a predefinição desses requisitos.

Em uma situação de concorrências acirradas em um mercado mundial globalizado, dependendo do segmento em que determinada empresa está inserida, as margens de lucros são de até 5% do valor das exportações, o que infelizmente nos leva a efetuar provisões de perdas tributárias em função dos ajustes necessários quando da aplicação dos métodos de preços de transferência.

#### **4.4 Efeitos Tributários dos Preços de Transferência nas Exportações.**

Segundo Matos (1999, p. 110), “para realizar a apuração dos efeitos tributários dos preços de transferência, é necessário calcular o preço médio das vendas nas exportações para pessoas vinculadas, praticado no ano calendário em que elas foram realizadas”.

Tendo efetuado o cálculo do preço médio das exportações entre pessoas vinculadas e esgotadas todas as possibilidades de planejamento fiscal e financeiro, podemos utilizar um dos métodos para efetuar as comparações e apurar os efeitos tributários dos preços de transferência.

Portanto, se o valor médio das exportações for menor que 90% do preço médio de vendas no mercado brasileiro, este deverá ser comparado com um dos métodos estabelecidos pela legislação tributária.

Cabe nesse momento definir qual o método que apresenta o menor preço médio e então comparar e verificar se existe a necessidade de adicionar as bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

#### **4.5 Considerações Finais referentes à utilização dos Métodos dos Preços de Transferência nas Exportações.**

Os quatro métodos de ajuste dos preços de transferências das exportações acima apontados são os permitidos pela legislação brasileira dos preços de transferência. O importante é que preliminarmente à aplicação de um dos métodos existentes, há necessidade de efetuar os ajustes de preços e considerar o limite das margens de divergências permitido pela legislação pertinente. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto

de Renda, decorrentes das exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a no mínimo cinco por cento do total dessas receitas, ou que a receita líquida das exportações, em qualquer ano calendário, não excedeu a cinco por cento do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

Estando o contribuinte sujeito à aplicação dos métodos dos preços de transferências das exportações para pessoas vinculadas, é facultada ao contribuinte a utilização de mais de um método, prevalecendo o menor, apurado para fins de determinação do montante a ser adicionado ao lucro líquido, na apuração do lucro real, sendo o método escolhido para determinado bem ou serviço, utilizado para todo o ano calendário vigente.

Vale observar que não há previsão legal de um método alternativo, ou seja, algo equivalente ao quarto método da Convenção de Modelos da OCDE (BARRETO, 2001).

Este modelo refere-se a fatos e circunstâncias, onde o preço entre as partes vinculadas não é favorecido, dando ensejo à transferência indireta de lucros (BARRETO, 2001).

Segundo Barreto (2001, p. 118),

Se o preço de comparação, obtido mediante aplicação dos métodos suso-referidos, for maior que o pactuado em operação de importação, ou menor que o acordado em operação de exportação, prevalecerá o preço pactuado, constante dos respectivos documentos fiscais. É dizer, da aplicação dos métodos previstos na legislação, não decorre ajuste em favor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Vale ressaltar a importância referente a base de dados das informações e as evidências e limitações dos meios de prova, já apresentados no capítulo 2.5 “Comprovação dos Preços – Elementos de Prova”.

Da mesma forma que as importações, a correta aplicação dos métodos dos preços de transferência sobre as exportações poderá proporcionar para o contribuinte, redução na carga tributária. O planejamento tributário para os preços de transferência aplicados nas exportações com pessoas vinculadas deverá ser administrado da mesma forma que o planejamento organizado para as importações. Os objetivos a serem alcançados são os mesmos definidos para as importações.

Tabela 15: Sumário Comparativo dos Métodos dos preços de Transferência para as Exportações.

<b>MÉTODO</b>	<b>CARACTERÍSTICA</b>	<b>PREMISSAS PARA O CÁLCULO</b>	<b>APLICAÇÃO</b>	<b>VANTAGENS</b>	<b>DIFICULDADES</b>
<b>PVEx</b> <b>Preço de Venda na Exportação</b>	Os preços são estabelecidos através das vendas para o exterior para clientes terceiros através da própria empresa ou empresa comercial exportadora.	Média aritmética dos preços de venda nas exportações deduzidos os descontos condicionais e outros ajustes necessários à equiparação dos preços.	Materiais, Serviços e Direitos exportados para pessoas vinculadas desde que possua venda para terceiros que possibilite a comparação dos preços.	Determinar um preço justo sem precisar estar sujeito a arbitrariedade estabelecida pela margem de lucro para os demais métodos.	Identificar produtos semelhantes exportados tanto para empresas vinculadas como para empresas de terceiros, obedecendo a condição de similaridade.
<b>PVA</b> <b>Preço de Venda por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro</b>	Os preços dos bens são definidos para bens idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino em condições de pagamentos semelhantes.	Média aritmética dos preços de venda de bens, praticados no mercado atacadista do país de destino diminuídos dos tributos e de margem de 15% sobre o preço.	Exclusivamente para bens exportados de similaridade no país de destino final do bem. Não de aplica às exportações de serviços e direitos.	Empresas que comercializam no mercado atacadista podem determinar a margem de lucro com base neste método.	Identificar o preço de venda no mercado atacadista no país de destino do importador.
<b>PVV</b> <b>Preço de Venda a Varejo no País de Destino Diminuído do Lucro</b>	Os preços dos bens são definidos para bens idênticos ou similares, praticados no mercado a varejo do país de destino em condições de pagamentos semelhantes.	Média aritmética dos preços de venda de bens, praticados no mercado a varejo do país de destino diminuídos dos tributos e de margem de 30% sobre o preço.	Exclusivamente para bens exportados de similaridade no país de destino final do bem. Não de aplica às exportações de serviços e direitos	Empresas que comercializam no mercado a varejo podem determinar a margem de lucro com base neste método.	Identificar o preço de venda no mercado a varejo no país de destino do importador. A margem de 30% normalmente não reflete a realidade dos preços praticados.
<b>CAP</b> <b>Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro de 15%</b>	Semelhante ao método CPL nas importações, também se refere aos custos de aquisição ou produção no Brasil, acrescentado a margem de lucro de 15%.	Média aritmética dos custos de aquisição ou de produção acrescido dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos.	Bens fabricados, adquiridos para revenda, os serviços e Direitos negociados com pessoas vinculadas no exterior.	Não há necessidade de comparação com produtos similares para efetiva comprovação dos preços; Custo nacional – facilidade de comprovação para o fisco brasileiro.	Acordo com a empresa vinculada para definir o preço de transferência com base na legislação brasileira.

Fonte: Elaborado pelo Autor

## **5 MÉTODOS UTILIZADOS NA CONVENÇÃO E MODELO DA OCDE**

Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é um fórum para a coordenação da política econômica e social dos 29 países-membros. Tem como um de seus principais objetivos promover o bem-estar econômico e social e estimular investimentos nos países em desenvolvimento.

Foi criada em setembro de 1961 para substituir a Organização para Cooperação Econômica Européia, que desde 1948 administrava a ajuda dos EUA e do Canadá para a reconstrução da Europa no pós-guerra, sob o Plano Marshall. Com sede em Paris, a OCDE possui um conselho formado por um representante de cada país, que se reúne anualmente. A organização conta ainda com cerca de 200 grupos e comitês de estudos que produzem estatísticas e publicações em áreas como agricultura, meio ambiente, educação, comércio e investimentos estrangeiros.

Membros – Alemanha, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Espanha, EUA, França, Grécia, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos (Holanda), Portugal, Suécia, Suíça, Turquia e Reino Unido (1961); Japão (1964); Finlândia (1969); Austrália (1971); Nova Zelândia (1973); México (1994); República Tcheca (1995); Coreia do Sul, Hungria e Polônia (1996).

Conforme comentam Loss e Nossa (2001), a legislação da OCDE é de caráter consensual. As diretrizes divulgadas pela OCDE não possuem força de Lei e visam fornecer uma base que reflita um consenso sobre a melhor forma de se estabelecer preços de transferência, tendo em vista os interesses das autoridades tributárias e das organizações.

A legislação brasileira é de caráter normativo, ou seja, a Lei existe e deve ser cumprida. Apresenta a prática de uma metodologia arbitrada na definição dos percentuais das margens de lucros e determinação de preços médios ponderados, exigindo provas documentais e prevendo fortes penalidades, caso as regras não sejam cumpridas.

Segundo Bertolucci (2000, p 27), para a OCDE os métodos foram classificados como métodos tradicionais e outros métodos. Na primeira categoria estão classificados os métodos baseados nas transações: CUP, RPM e CPMM. Na segunda categoria estão classificados os métodos baseados nos lucros: O método da divisão do lucro (PSM), o Método da Margem Líquida das Transações (TNMM). Segundo trabalho de Rossetto

(*Apud*, LOSS e NOSSA, 2001), “há uma preferência, quando possível, de utilização do método CUP dentre os métodos tradicionais. Já os métodos com base nos lucros podem ser empregados caso não haja possibilidades de utilização dos métodos tradicionais”.

O Princípio da Neutralidade faz parte das diretrizes da OCDE e diz respeito ao estabelecimento de um preço de transferência neutro. Portanto, com a observância do Princípio da Neutralidade, a tributação das transações entre partes relacionadas acontece de forma igual às das transações entre partes independentes. O Princípio da Neutralidade é um padrão internacionalmente aceito para a determinação de preços de transferência entre partes vinculadas (LOSS e NOSSA, 2001).

Atualmente, a maioria dos países possui legislações tributárias baseadas no Princípio da Neutralidade, propiciando amplos poderes às autoridades fiscais para ajustarem preços em desacordo com tal princípio. É importante observar que o Princípio da Neutralidade caracteriza-se pela comparabilidade entre as transações controladas com as independentes, de livre mercado. Neste sentido a OCDE de acordo com o trabalho de Rossetto (*Apud*, LOSS e NOSSA, 2001) considera que para que os preços sejam comparáveis, deverão ser observados ao menos cinco aspectos:

- ✓ **Características do ativo:** qualidade, volume transacionado, forma da transação, tipo de mercadoria, durabilidade;
- ✓ **Análise funcional:** análise de como o bem transacionado é processado, transportado, distribuído, comercializado, armazenado;
- ✓ **Condições negociais:** prazo de pagamento, garantias dadas;
- ✓ **Circunstâncias econômicas:** área geográfica de atuação, nível de competição, nível de oferta e procura do produto, poder aquisitivo dos consumidores;
- ✓ **Estratégia empresarial.**

**Método dos Preços Independentes Comparáveis (*Comparable Uncontrolled Price – CUP*)** - Trata-se de um método que pode ser considerado como preferido pela OCDE para ser utilizado, pois é o que mais se aproxima do preço neutro. Isto porque, nele, o preço de transferência será estabelecido através da comparabilidade das transações ocorridas entre as partes independentes com as ocorridas entre partes relacionadas. Numa versão similar ao CUP, a legislação brasileira prevê dois métodos de estabelecimento de preços de transferência com base em transações praticadas entre



partes não relacionadas: o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e o Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx).

**Método do Preço de Revenda (*Relase Price Method – RPM*)** - De acordo com o Trabalho de Rosseto (*Apud* LOSS e NOSSA, 2001, p. 8) diferentemente do método CUP, “no método RPM a ênfase não é a comparabilidade entre produtos transacionados e, sim, entre as funções desempenhadas”. Aplica-se este método quando bens tangíveis são vendidos de uma parte relacionada para a outra. Assim, o que se procura é estabelecer a comparabilidade entre margens brutas obtidas na revenda do produto. Partindo-se do preço de revenda obtido com uma parte não vinculada, deduz-se uma margem de lucro considerada adequada. Rosseto (*Apud* LOSS e NOSSA, 2001 p. 9) considera que “a legislação americana e a OCDE, excetuando-se a regra do melhor método, trata a metodologia RPM de forma similar”. Na legislação brasileira deste método temos uma para importação e duas para exportação. Preço de Revenda menos Lucro (PRL) para as importações e para produtos exportados o Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA) ou o Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV).

**Método do Custo mais Margem (*Cost Plus Method – CPMM*)** - O CPMM possui uma metodologia que, por relacionar-se a comparabilidade de funções e não de produtos, é similar àquela aplicada no método RPM. A diferença é que o caminho adotado para determinar o preço é inverso, ou seja, a partir do custo de produção do bem - e não do preço de revenda -, adiciona-se uma margem de lucro adequada. Assim, a margem de lucro terá como base as transações não controladas de produtos iguais ou parecidas, efetuadas pela mesma entidade com terceiros. Bertolucci (2000, p. 25) afirma que se não for possível a identificação desta margem é aceitável aquelas praticadas no âmbito da indústria. No Brasil, são utilizadas duas metodologias comparáveis ao CPMM, sendo o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) para as importações e para as exportações, o Método de Custo de Aquisição ou de produção mais Tributos e Lucro (CAP).

**Métodos com base no lucro das transações** – De acordo com o trabalho de Loss e Nossa (2001), para a OCDE tais métodos são aplicáveis somente em casos especiais, ou seja, quando não há possibilidades de se utilizar nenhum dos outros métodos.

Diferente dos métodos brasileiros, permite a flexibilidade sem necessitar da aplicação da arbitrariedade estabelecida na legislação brasileira.

Assim, são duas as metodologias com base no lucro que constam nas diretrizes da OCDE:

- ✓ **Método da divisão do Lucro (*Profit Split Method – PSM*)** - Utilizado quando as transações são efetuadas entre partes com um inter-relacionamento estreito e cujas comparações com terceiros não são confiáveis. A divisão do lucro será efetuada com base na contribuição de cada entidade, ou seja, será avaliada a função desempenhada de cada unidade para então se definir uma parcela justa, com fundamentos econômicos.
- ✓ **Método da Margem Líquida das Transações (*Transactional Net Margin Method – TNMM*)** - Neste método, leva-se em consideração margens de lucro líquido obtidas em relação a uma base, que pode ser o ativo, as vendas ou os custos. As margens praticadas entre partes relacionadas são comparadas com aquelas praticadas com terceiros e são utilizadas como ponto de partida para o estabelecimento do preço de transferência. Para tanto, é necessária uma análise funcional para estabelecer se as transações são ou não comparáveis.

Observa-se que os métodos estabelecidos pela convenção da OCDE preservam o princípio do não favoritismo, ou seja, preço sem interferência, preservando o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas envolvidas em transações iguais ou similares sob idênticas ou similares condições. Neste ponto a OCDE é diferente da legislação brasileira, pois não existe a intenção da arbitrariedade na determinação de margens de lucro e da média ponderada das transações.

É importante esclarecer que os métodos estabelecidos pela OCDE não podem ser utilizados pelas empresas brasileiras. As empresas localizadas no Brasil estão sujeitas as regras determinadas pela legislação brasileira.

Apresenta-se a seguir o quadro comparativo entre os métodos previstos pela legislação da OCDE e os métodos determinados pela legislação brasileira. Observa-se que os métodos brasileiros foram desenvolvidos com base nos métodos da OCDE, onde se percebe o grau de similaridade entre eles.

### Quadro de Correlação dos Métodos da OCDE e os Métodos Brasileiros

Tabela 16: Correlação entre os Métodos da OCDE e os Métodos Brasileiros

<p><b>OCDE: CUP</b> <i>Comparable Uncontrolled Price</i> O preço de transferência é determinado com base no mercado.</p>	<p><b>OCDE: RPM</b> <i>Resale Price Method</i> O preço de transferência é o preço de revenda menos margem bruta.</p>	<p><b>OCDE: CPMM</b> <i>Cost Plus Margin Method</i> O preço de transferência é o preço de custo mais margem bruta.</p>
<p><b><u>BRASIL</u></b> <b>PIC</b> Os preços dos importados são estabelecidos com base em uma média de preços de venda praticados, no mercado nacional ou estrangeiro, pela exportadora ou pelos preços de compra praticados pela importadora com empresa não vinculada.</p> <p><b>PVEx:</b> Os preços de exportação serão estabelecidos com base em uma média que a própria exportadora pratica com terceiros ou com base nos preços praticados entre outra exportadora nacional com ou não relacionados.</p>	<p><b><u>BRASIL</u></b> <b>PRL</b> Utilizados para determinar preços de importados. É o preço de revenda para não vinculados menos impostos e algumas despesas associadas e margem de lucro de 20% para revenda direta e 60% para produtos industrializados.</p> <p><b>PVA:</b> Utilizado para determinar preços de exportados. É a média do preço de venda praticado no mercado atacadista do país de destino menos margem de 15% e impostos inclusos no preço.</p> <p><b>PVV:</b> Mesma metodologia do PVA considerando-se porém, mercado varejista e margem de 30%</p>	<p><b><u>BRASIL</u></b> <b>CPL:</b> Utilizado nas importações. O preço é o custo médio do exportador mais margem de 20% e impostos de importação.</p> <p><b>CAP:</b> Utilizado nas exportações. O preço é estabelecido de forma semelhante ao CPL, deferindo na margem de 15%.</p>

Fonte: LOSS E NOSSA (2001, p. 13)

## 6 CONCLUSÃO

Perdas tributárias com os preços de transferência podem ser minimizadas e até mesmo em muitos casos evitadas. Muitas dessas perdas acontecem pela falta de planejamento e controle das importações e exportações entre empresas vinculadas.

A Legislação fiscal brasileira é de caráter normativa, o que significa que temos que cumpri-la.

Se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo de forma legal. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário), o que não se denomina sonegação fiscal. Sonegação ou fraude fiscal, consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a Lei fiscal. A fraude dificilmente é perdoável, porque ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à Lei. A elisão fiscal é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Desta forma o estudo apresenta que o trabalho de controle dos preços baseia-se numa atuação sincronizada na apuração dos métodos parâmetros através de um mapeamento e análise das operações, discussão e análise dos cálculos e dos procedimentos, aplicabilidade e eficiência dos métodos escolhidos. Definimos que a inadequada aferição dos preços comparáveis com os praticados poderá acarretar, de um lado, em pagamento indevido de impostos ou risco fiscal, e de outro, autuação e multas por parte do Fisco Federal.

O efeito dos preços de transferência, tanto nas importações como nas exportações, se não for tratado de maneira adequada, poderá resultar em dupla tributação do Lucro Real e da CSLL, ou seja, uma tributação no Brasil e outra no exterior. Isto porque no caso de uma importação, a empresa no exterior tributa a renda pelo lucro apurado e aqui no Brasil, se o preço parâmetro resultar em valor menor do que o valor da importação, a diferença apurada será considerada como indedutível para efeito do IRPJ e CSL, passando também a ser tributada no Brasil.

A conclusão que chegamos é que o lucro auferido no exterior tem uma parcela que não é considerada como custo dedutível no Brasil, sendo portanto, tributada em

duplicidade, uma vez no país de origem com lucro e outra vez no Brasil como adição nas bases de cálculo dos tributos sobre o lucro, por exceder o preço máximo admitido como custo pela legislação sobre preços de transferência.

Na exportação não é diferente, sendo tributada na apuração do Lucro e depois sobre os ajustes provocados pela regra dos preços de transferência.

É fato que através do conhecimento atualizado da legislação e interação de conhecimentos, profissionais treinados poderão verificar e analisar as operações que envolvem o *transfer pricing*, identificando o melhor método a ser aplicado pela empresa.

Em linhas gerais, as regras de preços de transferência exigem que um importador ou exportador elabore cálculos e prepare documentos específicos para dar suporte a dedutibilidade de custos e despesas incorridas na importação de bens, bem como à margem de lucros nas operações de exportação.

Desta forma, um levantamento mensal será extremamente útil para as empresas apurarem esses efeitos visando um controle adequado da apuração dos resultados mensais.

O planejamento tributário servirá como ferramenta de controle dos preços de transferência, pois uma boa administração tributária poderá evitar perdas com pagamentos desnecessários de tributos e resultar em grandes economias tributárias. Economizar tributos, dentro da Lei, é uma obrigação de todos nós, para termos menores preços, maiores lucros e uma economia mais forte.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MATOS, F. **Preços de Transferência no Brasil**: interpretação e prática da legislação. São Paulo: Atlas, 1999.

BARRETO, P. A. **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

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

ROSSETTO, V. Preços de Transferência: comentários à Lei nº. 9.430/96. **Caderno de Estudos - FIPECAFI**. São Paulo, v. 10, n. 17, p. 79-85, jan./abr. 1998.

LOSS, L.; NOSSA, V. **Aspectos Tributários do Preço de Transferência**. In: ASIAN PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES, 13 th, 2001, Rio de Janeiro, Anais em CD. Edição FEA/USP-Brasil & CSU/Fresno-USA, Apoio FIPECAFI, 2001.

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Lei n. 9430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10.06.2003.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9959, de 27 de janeiro de 2000**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10.06. 2003.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6404 de 1976**. Lei das Sociedades Anônimas. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10.06. 2003.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF n. 243, de 11 de novembro de 2002**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 .06.2003.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF n. 113, de 19 de dezembro de 2000**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10.06.2003;

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF n. 38, de 30 de abril de 1997**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 10.06.2003;

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999**. Regulamento do Imposto de Renda . Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 .06.2003;

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.