

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

METODOLOGIA DE CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO  
BRASIL

BRUNA DE BARROS LIMA

RIO DE JANEIRO

JUNHO, 2008

BRUNA DE BARROS LIMA

METODOLOGIA DE CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO  
BRASIL

Monografia apresentada à Faculdade Nacional  
de Direito da Universidade Federal do Rio de  
Janeiro como requisito parcial para a obtenção  
do título de Bacharel em Direito

Orientador: Prof. Dr. Thadeu Andrade

RIO DE JANEIRO,  
JUNHO, 2008

Lima, Bruna de Barros.

Metodologia de cálculo dos preços de transferência no Brasil / Bruna de Barros Lima. – 2008.

64 f.

Orientador: Tadeu Andrade

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 63-64.

1. Direito Tributário - Monografias. 2. Responsabilidade Tributária. I. Andrade, Tadeu. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Metodologia de Cálculo dos preços de transferência no Brasil.

CDD 341.395

BRUNA DE BARROS LIMA

METODOLOGIA DE CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

Monografia apresentada à Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito

Data da Aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca examinadora:

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Thadeu Andrade – FND/UFRJ - Orientador

\_\_\_\_\_  
Professor: Eduardo Maneira – FND/UFRJ

\_\_\_\_\_  
Professor:

## RESUMO

LIMA, Bruna de Barros. *Preço de Transferência*. 2008. 66 f. Monografia (Graduação em Direito). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A matéria dos preços de transferência foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 1996, através da Lei 9.430. O atraso doutrinário no tratamento da matéria se contrapôs à prática empresarial, sendo possível perceber grande quantidade de empresas mobilizando profissionais para tratarem da fixação dos preços de transferência entre empresas ligadas. Acrescenta-se a circunstâncias de a fiscalização federal ter instituído delegacias para assuntos internacionais, dando-se início no ano de 1998, cujos desfechos são bastante recentes. Neste novo contexto econômico mundial em que empresas instaladas em determinado país atuam fora de seus limites territoriais, surgiu a possibilidade de intervenção nos preços dos demais partícipes da operação. Isto se deu com a percepção, no âmbito do IRPJ, da figura da distribuição disfarçada de lucros (ocorrendo quando a pessoa jurídica aliena, por valor inferior ao do mercado, bem do seu ativo a pessoa a ela vinculada, ou adquire, dessa pessoa relacionada, bem por valor notoriamente superior ao do mercado). Desta forma, o regime do preço de transferência foi a maneira encontrada para substituir o preço maculado na transação entre partes vinculadas, impedindo a distribuição disfarçada de lucros e aferindo-se o real montante da renda auferida sujeita à tributação.

Palavras-chave: Prática Empresarial; Fiscalização; Distribuição Disfarçada de Lucros; Renda.

## ABSTRACT

LIMA, Bruna de Barros. *Preço de Transferência*. 2008. 66 f. Monografia (Graduação em Direito). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

The matter concerning transfer pricing was introduced in the Brazilian legal system in 1966 through the law 9.430. The doctrinal delay about this matter was against the business practices, being possible to notice a great number of companies mobilizing professionals to try to fix the transfer pricing among connected companies. Besides this circumstance, federal fiscalization created delegacies to treat international matters, beginning in 1998 with results is very recent. In this new economic world context with companies placed in a country can act beyond its territorial limits, a new possibility of intervention on the pricing of the other companies who participate in the operation. It was noticed, in the IRPJ range, in the figure of the disguised distribution of profit (it happens when the company sells, for a market inferior value a good from its asset to another company connected to it, or buys, from this other company, a good which cost is way superior to the market's price.). Consequently, the transfer pricing regime was the right way to replace the spotted price in the transaction between connected companies, preventing the disguised distribution of profit and calculation the real amount of profit that will be tribute.

Keywords: business practices, fiscalization, disguised distribution of profit, profit.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>7</b>
<b>2 CONCEITO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Tipos de operações sujeitas ao preço de transferência</b>	<b>9</b>
<b>2.2 Não aplicabilidade da legislação de preço de transferência</b>	<b>10</b>
<b>2.3 Conceito de pessoa vinculada</b>	<b>10</b>
<b>2.4 Conceito de renda para <i>transfer pricing</i></b>	<b>11</b>
<b>2.5 A tributação favorecida e os países que a adota</b>	<b>13</b>
<b>3 A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE E O PRINCÍPIO DO <i>ARM'S LENGHT</i></b>	<b>15</b>
<b>4 MÉTODOS PARA APURAÇÃO DE TRANSAÇÕES <i>ARM'S LENGHT</i></b>	<b>17</b>
<b>4.1 Métodos aplicáveis às importações de bens, serviços e direitos</b>	<b>19</b>
<u>4.1.1 Método do Custo mais Lucro (CPL)</u>	27
<u>4.1.2 Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL)</u>	29_
4.1.2.1 Normas comuns ao PRL	30
<u>4.1.3 Método dos Preços Independentes Comparados – PIC</u>	41
<b>4.2 Métodos aplicáveis às exportações de bens, serviços e direitos</b>	<b>42</b>
<u>4.2.1 Preços de Venda nas Exportações (PVE<sub>ex</sub>)</u>	44_
<u>4.2.2 Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA)</u>	46_
<u>4.2.3 Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV)</u>	46_
<u>4.2.4 Custo de Aquisição ou de Produção, mais Tributos e Lucro (CAP)</u>	46_
<b>5 <i>BASKET APPROACH</i></b>	<b>48</b>
<b>6 <i>SAFE HARBOR</i></b>	<b>50</b>
<b>6.1 Ajuste das receitas de exportação dentro das regras de preço de transferência</b>	<b>52</b>
<b>7 CONCLUSÃO</b>	<b>54</b>
<b>8 REFERÊNCIAS</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em decorrência da edição dos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27-12-1996, art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002 e art. 45 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, houve a modificação da normatividade relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo introduzido na legislação brasileira o regime do preço de transferência (*transfer pricing*), objetivando regular as operações realizadas entre pessoas sediadas e domiciliadas no exterior e empresas a ela vinculadas domiciliadas no Brasil.

Com isso, foram criadas regras de controle efetivo dos preços de transferência, que visavam inibir o repasse dissimulado de resultados para o exterior, mediante superfaturamento das importações e subfaturamento das exportações.

Impõe ainda as leis mencionadas acima, o controle nas transações entre pessoa física ou jurídica brasileira e aquela localizada em países de tributação reduzida, independentemente de qualquer vinculação, visando combater a prática de evasão fiscal.

Isto ocorre devido a formação de grupos empresariais e a necessidade de se estabelecerem normas dirigentes do relacionamento entre as empresas dele componentes, acomodando-as aos interesses fiscais e monetários de cada país.

Assim, as empresas podem utilizar os métodos criados pela Receita Federal como forma de planejamento tributário, respeitando os limites estabelecidos pelas regras de preço de transferência. A escolha do melhor método aplicável a cada tipo de empresa fica a critério do contribuinte.

As disposições legais do *transfer pricing* aplicadas no Brasil foram inspiradas nos princípios já existentes no modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), bem como na legislação tributária dos Estados Unidos.

No Brasil, além dos mencionados dispositivos legais adotados, a matéria foi regulamentada inicialmente pela Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997; posteriormente pela Instrução Normativa SRF nº 32, de 30 de março de 2001; e, finalmente, pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

## 2 CONCEITO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

De acordo com o Princípio internacional do *arm's length*, para negócios e condições comparáveis, os preços das transações realizadas entre partes relacionadas devem ser semelhantes aos praticados com terceiros, no pressuposto de que a transação foi efetuada em condições semelhantes às que seriam aplicadas entre partes não relacionadas (quanto a preços, prazos, encargos, qualidade etc) que contratassem com base em sua livre escolha e melhor interesse, o “preço justo” a ser pago por um ativo, quando o mesmo é livremente pactuado entre partes não relacionadas.

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

Desta forma, o regime de *transfer pricing* tem por objetivo evitar a evasão fiscal, ou seja, a prática de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, ou residentes em países ou dependências com tributação favorecida ou residentes em países ou dependências cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, que sejam ou não vinculadas.

Em outras palavras, por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não foram negociados em um mercado livre e aberto, podem eles se desviar daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.

No Brasil, as normas que regulam os preços de transferência surgiram no ano de 1996. Anteriormente, as possibilidades de *transfer pricing* eram tratadas como “distribuição disfarçada de lucros”, como evidencia a Exposição de Motivos da Lei 9.430/96.

A legislação brasileira é aplicada nas operações entre pessoas físicas ou jurídicas sediadas no Brasil com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior:

consideradas vinculadas (art. 23 da Lei nº 9.430/96 e art. 2º da IN SRF 243/02);<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Lei disponível no site da Receita Federal <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em março de 2008.

peças físicas ou jurídicas, ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo quanto a composição societária (art. 24 da Lei nº 9.430/96 e art.39 da IN SRF 243/02)<sup>2</sup>;  
efetuadas por interposta pessoa, não caracterizada como vinculada, por meio da qual esta opere com outra no exterior, caracterizada como vinculada. ( §5º, art. 2º, IN SRF 243/02)<sup>3</sup>.

## 2.1 Tipos de operações sujeitas ao preço de transferência

As operações sujeitas ao preço de transferência são as seguintes:

- (a) Bens, serviços e direitos adquiridos no exterior de vinculadas, de países com tributação favorecida ou de interposta pessoa - custo de importação;
- (b) Receitas oriundas de exportação para vinculadas, para países com tributação favorecida ou para interposta pessoa - receita de exportação; e
- (c) Despesas e receitas com juros, decorrentes de contratos não registrados no Banco Central do Brasil - juros.

Excluem-se da sujeição ao regime de preço de transferência, não devendo ser aplicados preços padrões, as operações de compra e venda atípicas, tais como liquidações de estoque, no encerramento de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais (art. 31, IN SRF nº 243/02).

Neste sentido, dispõe a Solução de Consulta nº 14/2003:

IRPJ. Declara-se a ineficácia parcial da consulta que apresenta questões em tese, com referência a fato genérico; ou que já esteja disciplinado em ato normativo; ou definido ou declarado em disposição literal de lei; ou, ainda, não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contém os elementos necessários à sua solução. Deve ser arbitrado o preço de transferência, por qualquer método previsto pela legislação brasileira, de bens importados que deram saída do estabelecimento comercial a título não oneroso para o comprador, cuja importação provém de pessoas vinculadas ou de dependência ou país com tributação favorecida e que implique em custos ou despesas que possam ser dedutíveis para fins de tributação do lucro real. **Excluem-se da composição da média ponderada, no cálculo do preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), as operações em que se dê saída ao bem importado de**

<sup>2</sup> Lei disponível no site da Receita Federal <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em março de 2008.

<sup>3</sup> Lei disponível no site da Receita Federal <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em março de 2008.

**estabelecimento comercial a título não oneroso para o comprador.**  
(grifos nosso)  
Dispositivos legais: Lei nº 9430/96; Decreto nº 70235/72; IN SRF nº 243/2002; IN SRF nº 230/2002.<sup>4</sup>

## 2.2 Não aplicabilidade da Legislação de preço de transferência

Não se aplica a operações de importações e exportações de *royalties* e assistência técnica, científica e assemelhada (art. 43, inciso II, IN SRF nº 243/02).

A dedutibilidade dos valores referentes aos pagamentos de *royalties* e assistência técnica e assemelhados permanece subordinada as condições de dedutibilidade estabelecidas nos artigos 352 a 355, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), com os coeficientes estabelecidos pela Portarias do Ministro da Fazenda nº 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94. A retenção na fonte sobre os valores (*royalties* e assistência técnica) remetidos ao exterior está disciplinada no artigo 710 do regulamento citado.

## 2.3 Conceito de pessoa vinculada

O conceito de pessoa vinculada encontra-se no art. 23 da Lei nº 9.430/96. O art. 2º da IN nº 243/02 determina quando a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é considerada vinculada à pessoa domiciliada no Brasil.

Assim, entende-se por pessoa vinculada<sup>5</sup>:

a matriz domiciliada no exterior;

filial ou sucursal domiciliada no exterior;

pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no capital social a caracterize como controladora ou coligada, na forma definida nos parágrafos 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404/76;

---

<sup>4</sup> Solução de consulta disponível no *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>>. Acesso em 17 de abril de 2008.

<sup>5</sup> Lei disponível no site da Receita Federal <<http://receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de abril de 2008.

pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como controlada ou coligada, na forma definida nos parágrafos 1º e 2º, do art. 23 da Lei nº 6.404/76;

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

pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos parágrafos 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404/76;

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

pessoa física residente ou domiciliada no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheira de qualquer de seus diretores, ou de seus sócios, ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

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

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

Operações efetuadas por pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à empresa brasileira (*trading*).

A Receita Federal disponibiliza Soluções de Consulta, bem como uma seção de perguntas e respostas para aqueles casos que repetidamente são questionados pelos contribuintes, bem com a intenção de uniformizar o entendimento sobre a matéria.

Desta forma, a Solução de Consulta nº 6, de 21 de maio de 2003 e Solução de Consulta nº 2, de 12 de março de 2003 tratam do Imposto sobre a renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, conforme transcrição abaixo:

Solução de Consulta nº 6, de 21 de maio de 2003

EMENTA: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PESSOA VINCULADA. Considera-se vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigo 23, inciso IX; Instrução Normativa nº 38, de 1997, artigo 2º, IX, § 4º, inciso III; Instrução Normativa nº 243, de 11 de novembro de 2002, artigo 2º, IX, § 4º.

Solução de Consulta nº 2, de 12 de março de 2003

EMENTA: Nas operações de importações, de exportações e de pagamentos ou crédito de juros realizadas por intermédio de *trading*, considerada interposta pessoa, a responsável pela apuração dos preços de transferência é a empresa domiciliada no Brasil, beneficiária final, que realize estas operações com outras empresas domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, ou com qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. Nos casos em que fique demonstrado que a empresa *trading* atue de forma autônoma e seja beneficiária final das operações de importações, exportações e de pagamento ou crédito de juros realizadas com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, mencionadas acima, a *trading* deve apurar os preços de transferência como qualquer contribuinte do imposto de renda que esteja relacionado diretamente com o fato gerador.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Lei nº 10.451, de 10 de Maio de 2002, e Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.<sup>6</sup>

A matéria é tratada também pela seção de perguntas e respostas de dúvidas frequentes dos contribuintes. Especificamente quanto à transcrição abaixo, refere-se a empresas *trading company* que realiza diversos tipos de importação e exportação de produtos:

Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 810

Uma empresa *trading* que realiza diversos tipos de importações e exportações de produtos, inclusive negociando também com empresas concorrentes, poderia vir a ser caracterizada como interposta pessoa?

Sim. Considera-se, para fins de controle de preço de transferência, como interposta pessoa a que intermedia operações entre pessoas vinculadas (§ 5º, art. 2º da IN SRF nº 243/2002), portanto as operações que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil efetuar com a intermediação de uma *trading company*, quer esta seja ou não domiciliada no País, estarão sujeitas ao controle de preço de transferência.<sup>7</sup>

## 2.4 O conceito de renda para preço de transferência

<sup>6</sup> Solução de consulta disponível no *site* <http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>.

<sup>7</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* <http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>.

Inserindo-se a disciplina dos preços de transferência no âmbito da legislação do imposto de renda, encontra-se como limite a própria existência de renda a ser tributada, já que, afinal, qualquer norma que restrinja a dedutibilidade de despesas, ou que exija o reconhecimento tributário de receitas não contabilizadas, gera a suspeita de distorção de um resultado, afastando-se do conceito de renda. Tal suspeita se fundamenta na idéia preconcebida de que é a contabilidade a ferramenta para a apuração do lucro de uma pessoa jurídica e esse, por sua vez, o parâmetro correto para a aferição da renda.

Do ponto de vista histórico, nem sempre foi o lucro contábil, tal como hoje apurado, julgado o mais adequado para o cálculo da renda tributável. Hoje, poucos ousam afirmar que não ocorre acréscimo patrimonial quando uma empresa efetua uma venda, ainda que à prazo.

É sob esta perspectiva que se deve considerar a legislação sobre preços de transferência: será ela constitucional – porque é compatível com o conceito de renda positivado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional<sup>8</sup> – se os ajustes por ela impostos servirem para corrigir eventuais distorções do lucro contábil da pessoa jurídica, aproximando o resultado da efetiva renda da empresa.

A legislação trata de transações entre partes vinculadas, a qual se diferencia daquelas praticadas por partes independentes ante a ausência nesse caso da atuação do mercado como árbitro da distribuição de riquezas. Neste mercado em que partes independentes se relacionam comercialmente ocorre, geralmente, vantagens e desvantagens para cada uma das partes, cada transação resulta em um preço (o que denominamos preço de mercado), sendo este um parâmetro de renda entre as partes.

Nas relações comerciais internacionais, influenciadas pelo fenômeno da globalização pode-se constatar uma mudança: antes da legislação tratando sobre a matéria de *transfer pricing*, uma empresa que visava a expansão de seus mercados instalava-se em diversos países, mantendo em cada qual uma unidade econômica distinta e concorrente. Após 1997, ano em que se deu aplicação das normas concernentes ao preço de transferência, os grupos transacionais optam por concentrar suas atividades em grandes unidades que transacionam mundialmente.

---

<sup>8</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Exemplificando, se uma empresa que quisesse explorar internacionalmente o ramo de bolsas, instalaria, antes, em cada mercado relevante, uma fábrica que produziria localmente e exploraria seu mercado. O lucro de cada uma seria facilmente apurado. Já com a concentração mencionada, o grupo opta por ter apenas uma unidade produtora da costura, outra do acabamento e assim por diante. Tem-se, assim, um ganho de escala, decorrente da especialização, no entanto, perde-se, com a nova estrutura, o parâmetro do mercado como árbitro para a distribuição da riqueza, tendo em vista que no plano da concentração a empresa, a unidade, por exemplo, de acabamento, terá lucro ou prejuízo, conforme os preços que forem decididos internamente pelo grupo, podendo haver para determinação do preço, interesses quanto ao mercado, político, ou mesmo tributário.

Neste sentido, o lucro contábil deixa de ser um parâmetro necessariamente confiável para a apuração da riqueza gerada pela pessoa jurídica. Sendo o resultado aritmético das transações efetuadas, ele apenas sofre medida da renda se os negócios se celebrarem entre partes independentes.

Ou seja, com a concentração e a universalização de produção, a idéia de que o lucro contábil serve para apurar a renda ganha uma condicionante: deve refletir nos preços de mercado<sup>9</sup>.

Desta forma, entende-se que ao substituir os preços das transações entre partes ligadas pelos preços de mercado, a legislação sobre preços de transferência busca aferir com maior exatidão a riqueza gerada pela empresa, concretizando o próprio conceito de renda ao lado de outros princípios constitucionais como a isonomia e a livre concorrência. Com efeito, o legislador pretende conferir tratamento desigual a contribuintes em posição fiscal mais vantajosa, pretendendo, com isso, equipará-los e impedir que certas assimetrias da forma de organização de produção dêem margem à concorrência desleal.

Portanto, à luz do conceito de renda, a legislação sobre preços de transferência será aceita quando, privilegiando os preços de mercado, apurar com exatidão a renda tributável. Apenas se tolera a substituição dos preços praticados em uma transação se, em seu lugar, se registrarem valores que representem com maior exatidão os preços do mercado.

## **2.5 A tributação favorecida e os países que a adota**

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 191.

O regime dos preços de transferência aplica-se também às transações entre empresas brasileiras e outras domiciliadas no exterior, independentemente de qualquer vinculação entre elas. Com efeito, no artigo 24, da Lei nº 9.430/96, abre mão do critério subjetivo ao sujeitar o regime referido as operações com empresas domiciliadas em países com tributação favorecida, os comumente denominados paraísos fiscais.

De acordo com o artigo 24, § 1º, da Lei nº 9.430/96 países com tributação favorecida são aqueles que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a vinte por cento.

Conforme o art. 39 da IN SRF nº 243/02, deve-se considerar a legislação aplicável às pessoas físicas ou jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

Ainda de acordo com este artigo, a alíquota efetiva praticado no país estrangeiro será determinada comparando-se a soma do imposto pago sobre o lucro, na pessoa jurídica e na sua distribuição, com o lucro apurado de conformidade com a legislação brasileira, antes dessas incidências.

A Instrução Normativa SRF nº 188/2002 relaciona países ou dependências com tributação favorecida ou oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas. São alguns deles: Emirados Árabes Unidos, Cingapura, Líbano, Hong Kong, Bahamas, Costa Rica, Bermudas, Ilhas Cayman, Panamá, Mônaco, Liechtenstein, Luxemburgo, San Marino, Andorra etc.

A questão de a lista de países e dependências mencionada ser ou não taxativa já foi objeto de consulta junto à SRF, que se posicionou no sentido de que os países que não tributam a renda ou que a tributam a alíquota inferior a 20% seriam aqueles previstos no Ato Declaratório 32 e 110, de 1998, e a IN SRF 164/99, vigentes à época, até o momento em que viesse a ser editado outro ato normativo pela SRF com novo elenco de países. Atualmente, a Instrução Normativa em vigor é a de no.188/2002 da Secretaria de Receita Federal.

Entretanto, existem entendimentos contrários, no sentido de que a lista não é exaustiva, estando também sujeitas às regras de *transfer pricing* todas as operações de importação e exportação, inclusive operações financeiras não registradas no BACEN, realizadas com os países que se enquadrarem na definição de tributação reduzida de renda, contida na lei, ainda que não incluídos na lista.

### 3 A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE E O PRINCÍPIO DO *ARM'S LENGTH*

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – organismo internacional que procura disciplinar o comércio entre os países que dele participam – tem, dentre os seus objetivos, a expansão do comércio e dos investimentos internacionais entre seus membros. Apesar de esta Organização carecer de poder normativo, suas decisões e pronunciamentos possuem grande relevância no âmbito internacional, influenciando legislações internas dos países-membros e daqueles que pretendem manter escorreitas relações internacionais.

O princípio do preço de transferência está intimamente ligado ao Princípio do Preço sem Interferência (*Arm's Length Principle*)<sup>10</sup>. Este princípio está declarado no art. IX da Convenção do Modelo da OCDE – *Organization for Economic Cooperation and Development* –, e possui, basicamente, o objetivo de assegurar que os preços das vendas de bens, serviços e direitos, no âmbito de um grupo, sejam, para efeitos fiscais, equivalentes aos que seriam praticados entre empresas independentes.

Com este objetivo, a OCDE conceitua preço de transferência como termo utilizado para referir-se ao problema de distribuição de lucros entre as partes de um grupo empresarial<sup>11</sup>.

Conforme ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, o princípio do *arm's length* significa que “o preço pactuado em determinado negócio jurídico corresponde a um valor independente de interferência de qualquer das partes sobre o processo de sua fixação e co-respectiva aceitação pela outra parte”<sup>12</sup>.

Neste sentido a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) define: preço que teria sido acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas em transações iguais ou similares, sob idênticas ou similares condições<sup>13</sup>.

Esse princípio pressupõe que as empresas vinculadas, ao realizarem exportações e importações, sejam tratadas como se fossem entidades não-relacionadas, exigindo que lhes

---

<sup>10</sup> Literalmente, à distância de um braço, querendo com isso expressar que os preços praticados devem ser equivalentes àqueles dos concorrentes, que não possuem qualquer vinculação.

<sup>11</sup> OCDE. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: 2006.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 186.

<sup>13</sup> OCDE. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: 2006.

sejam atribuídos os lucros que aufeririam se praticassem aquela operação com empresa não-ligada, integrantes de operações similares, em condições semelhantes.

Isto ocorre em virtude do relacionamento existente entre os participantes da operação, no qual o preço convencionado pode não corresponder àqueles praticados no mercado, entre parceiros comerciais desvinculados. Essa cobrança a maior ou menor, porém, é repudiada pelo ordenamento jurídico, tendo em vista que pode implicar em desvios de lucros, distorcendo os resultados da empresa e, com isso, influenciando na sua tributação incidente sobre a renda.

Desta forma é possível determinar a verdadeira renda tributável de um contribuinte vinculado à outra empresa, já que serão aplicados os mesmos padrões de contribuintes que transacionam de forma igual ou similar com empresa a eles não relacionadas.

Portanto, para que se possa falar em preços de transferência, visando à tributação de transferências indiretas de lucros, é mister que se tenha verificado a transgressão ao parâmetro *arm's length*, mediante a fixação de preço estabelecido pelo vínculo entre as partes do negócio jurídico. Para tanto, é necessário que estejam presentes os seguintes caracteres: (i) pessoas vinculadas, (ii) com domicílio em países distintos, (iii) fixação de preço diverso daquele que seria estabelecido naquela operação caso as partes não fossem vinculadas; e (iv) vantagem fiscal para as partes contratantes.

Caso qualquer um destes elementos não estiver presente não é aplicável o princípio do *arm's length*, sendo incabível a eleição de preço diverso do pactuado, ou seja, inexistindo distorção da renda, desnecessário efetuar ajustes.

O Brasil não é país membro da OCDE, mas adotou, nos tratados internacionais para evitar a bitributação que firmou, a Convenção Modelo da OCDE.

Quanto aos Estados Unidos e ao Reino Unido, o Brasil não mantém acordo para evitar bitributação nos moldes da OCDE, no entanto, há acordos de reciprocidade de tratamento, pelos quais o imposto pago em um dos países pode ser compensado no outro (AD 48/00 e AD28/00).

#### 4. MÉTODOS PARA APURAÇÃO DE TRANSAÇÕES *ARM'S LENGHT*

Quanto aos critérios de apuração de preços parâmetros para a comparação com os preços praticados, a legislação brasileira adotou três métodos para as importações e quatro métodos para a exportação, permitindo que o contribuinte faça a opção que lhe convier.

a) Métodos para Importações

Método dos preços independentes comparados (PIC);

Método do preço de revenda (PRL) 20% e 60%; e

Método do custo mais lucro (CPL).

b) Métodos para Exportações

Preços de Venda nas Exportações (PVEx);

Preço de Venda por Atacado no país de destino, diminuído do lucro de 15% (PVA);

Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro de 30% (PVV); e

Custo de Aquisição ou de Produção, mais tributos e lucro de 15% (CAP).

A OCDE recomenda que a determinação do preço de transferência seja efetuada com base na metodologia prevista no *Comparable Uncontrolled Price* (CUP), reconhecendo, no entanto, que o mesmo não é aplicável em todas as situações. Nesses casos, deve-se utilizar o método mais apropriado às circunstâncias para o cálculo do preço “justo” (aplicação do princípio do *Arm's Length*).

Nesse contexto, a OCDE criou quatro outros métodos alternativos (que, no entanto, não esgotam as metodologias de cálculo do preço “justo”, vez que a OCDE prioriza os resultados obtidos no cálculo desse preço, ao invés da metodologia específica utilizada).

Dois destes são baseados em transações (*transaction based*) e outros dois em lucro (*profit based*).

Tendo em vista a evolução conceitual e a aceitação dos parâmetros estabelecidos pela OCDE, a maioria dos países tem fundamentado suas legislações sobre preços de transferência nas diretrizes da OCDE. No entanto, embora semelhantes em diversos aspectos, existem algumas peculiaridades que se revelam expressivas. A mais significativa destas é o fato do Brasil facultar a seus contribuintes a adoção, dentre os métodos disponíveis, daquele que causa a menor adição, ou o que não causa nenhuma, enquanto a OCDE preconiza a “medida confiável de uma transação controlada”, que é a aplicação do princípio *Arm's Length* em toda sua extensão.

Considerando-se as diversas alternativas oferecidas ao contribuinte, com a faculdade de escolha do método que melhor atenda suas necessidades, é de se esperar que as empresas optem pelo que reduza sua carga tributária.

A par dessas observações, vale mencionar que apenas o Brasil, apesar da semelhança nos critérios utilizados, segregou seus métodos de determinação de preços de referência em preços de importação e de exportação, enquanto a OCDE e os Estados Unidos utilizam um mesmo método nos dois casos. No caso brasileiro não existem diferenças conceituais entre o PIC e o PVEX, PRL e PVA/PVV e CPL e CAP.

No sentido de apurar o preço praticado em operações entre empresas independentes, para serem fixados os valores dos negócios realizados por partes vinculadas, a OCDE indica métodos para verificação de tais montantes. Estes métodos são instrumentos (e não um fim) para concretizar o princípio *arm's length*. Há uma comparação entre o preço de transferência acordado entre empresas vinculadas ou coligadas e aquele apurado mediante um dos métodos estabelecidos, objetivando verificar se o preço fixado corresponde ao valor de mercado, estabelecido independentemente e, portanto, livre de transferências indiretas de lucros.

a Receita Federal determina que deverá ser utilizada a média ponderada para cálculo dos preços de transferência (arts. 6º e 16 da IN SRF nº 243/02).

Exemplo:

Cálculo Correto

	<u>Quantidade</u>	<u>R\$</u>	<u>Média</u>
Produto A	20	450,00	
Produto A	45	1.000,00	
Produto A	<u>13</u>	<u>200,00</u>	
Totais	<u>78</u>	<u>1.650,00</u>	<b>21,15 (a)</b>

(a) Essa é a média que deverá ser considerada no cálculo dos preços de transferência.

Cálculo incorreto

	<u>Quantidade</u>	<u>R\$</u>	<u>Média</u>
Produto A	20	450,00	22,50
Produto A	45	1.000,00	22,22
Produto A	13	200,00	<u>15,38</u>
Totais			<b>20,03 (b)</b>

(b) Média errada - não deverá ser considerada no cálculo dos preços de transferência.

O método adotado deve ser consistente por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração. À opção do contribuinte, poderão ser aplicados quaisquer dos métodos

previstos na legislação de preço de transferência e para a realização do ajuste no cálculo do IRPJ e da CSLL, o contribuinte poderá considerar o método que gerou a menor exposição fiscal (art. 4º § 2º da IN SRF 243/02).

As verificações dos preços de transferência serão efetuadas por períodos anuais, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude (art. 41 da IN SRF 243/02).

Neste sentido dispõe a Receita Federal através do seu *site* pelo Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 817:

Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 817

Qual o período a ser considerado para fins de cálculo dos preços-parâmetro e do eventual ajuste?

Será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades. O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude.<sup>14</sup>

A legislação prevê ajustes para minimizar os efeitos provocados sobre os preços comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo (arts. 9º a 11 da IN SRF 243/02).

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

Além dos documentos de compra e venda emitidos pelas empresas, a comprovação dos preços poderá ser efetuada com base em (art. 21 Lei no. 9.430/96 e art. 29 da IN SRF nº 243/02):

.Publicações ou relatórios oficiais do governo do país comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal, quando o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informação;

.Pesquisas efetuadas por empresas ou instituições de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, tais como:

-Cotações de bolsas de valores de âmbito nacional;

-Cotações de bolsas de valores internacionais, como a de Londres e a de Chicago;

-Pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais, como:

- OCDE - Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico e

<sup>14</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* <http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>.

- OMC - Organização Mundial de Comércio

Os documentos acima relacionados somente serão admitidos como prova se tiverem sido realizados com observância dos métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo ao da apuração do IRPJ e da CSLL da empresa brasileira. Essa documentação poderá ser desqualificada por ato do secretário da Receita Federal quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma ou de outra operação. O ajuste de operação efetuada em país cuja moeda não tenha cotação em moeda nacional, a conversão será feita através do dólar americano<sup>15</sup>.

Com relação à taxa de câmbio a ser utilizada na conversão dos valores envolvidos, a IN SRF nº 243/02 <sup>16</sup> no artigo 7º prevê que será utilizada a taxa de câmbio de venda correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos seguintes fatos: a) do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens; ou b) do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação de serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

Prevê o artigo 22 da IN SRF nº 243/02 que as receitas de vendas nas exportações será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada pelo BACEN, em vigor na data: a) embarque, no caso de bens; ou b) da efetiva prestação de serviço ou transferência do direito (data do auferimento da receita assim considerada a data em que deva ser contabilizada observando o regime de competência).

Neste sentido dispõe a Receita Federal através do seu *site* na seção de Perguntas e Respostas:

Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 820 e 821  
Qual a data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações de importação e exportação?  
A data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações de importação e exportação praticadas pela empresa domiciliada, deve ser assim considerada:  
a. na exportação de bens, a data de embarque averbada no Sistema de Comércio Exterior (Siscomex);  
b. no caso de serviços prestados ao exterior, a data da efetiva prestação do serviço, em observância ao regime de competência;

<sup>15</sup> HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 30. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005, p. 113.

<sup>16</sup> Artigo alterado pela IN SRF nº 321/03.

c.no caso de transferência do direito para o exterior, a data da efetiva operação, em observância ao regime de competência;  
 d.na importação de bens, a data do desembaraço aduaneiro registrada no Siscomex;  
 e.no caso de serviços prestados a empresa domiciliada no Brasil, a data do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço, em observância ao regime de competência;  
 na transferência de direito à empresa domiciliada no Brasil, a data do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

#### Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 822

Qual a data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações utilizadas para apuração dos preços parâmetros?

Quando for possível identificar as data em que ocorreram as operações deve-se utilizar a taxa de câmbio das respectivas datas, conforme explicitado na pergunta anterior, caso não seja possível, utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal. Por exemplo: na aplicação do método PIC – Preços Independentes Comparados, se for utilizada operações de importações de bens realizadas por empresas independentes (inciso III, do parágrafo único, do art. 8º, da IN SRF nº 243, de 2002), deve-se utilizar a taxa da data do desembaraço aduaneiro registrado no Siscomex. Caso seja utilizado o método CPL – Custo de Produção mais Lucro para apuração do preço parâmetro, considerando-se que os valores que o compõem foram formados ao longo do ano calendário, deve-se utilizar a taxa de câmbio média do ano. Para apuração do preço parâmetro com base no método PVA – Preço de Venda no Atacado no País de Destino, deve-se utilizar as taxas de câmbio das datas em que ocorreram as respectivas vendas.<sup>17</sup>

Dispõe ainda a Receita Federal através de seu *site* a Solução de Consulta nº 10/2002:

#### Solução de Consulta nº 10/2002 – IRPJ – Preço de Transferência

A receita de vendas nas exportações de bens, com o valor expresso em moeda estrangeira, será convertida em reais à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior. Considera-se como data de embarque dos bens para o exterior aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior-Siscomex.<sup>18</sup>

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9430/96; Portaria MF 356/88; IN SRF 32/2001. (DOU de 19.06.2002)

Além dos ajustes anteriores, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação (art 10 da IN SRF 243/02).

<sup>17</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>>. Acesso em 18 de abril de 2008.

<sup>18</sup> Solução de consulta disponível no *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>>. Acesso em 18 de abril de 2008.

Conforme o art. 28 da IN SRF 243/02, dois ou mais bens são considerados similares quando:

Tiverem a mesma natureza e a mesma espécie;

Puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinam;

Tiverem especificações equivalentes.

No mesmo sentido explica o professor Paulo de Barros Carvalho, considerando presente a similaridade entre dois bens, serviços ou direitos, quando bens tiverem a mesma natureza e a mesma função, puderem substituir-se mutuamente na função a que se destinem e possuírem especificações equivalentes<sup>19</sup>.

A similaridade não diz respeito apenas a aspectos físicos dos produtos. Deve-se levar em consideração as condições peculiares de cada produto, tais como capacitação técnica do seu fornecedor, marca, qualidade e reputação comercial do bem e de seu fabricante, bem como o volume das transações comparadas, pois quanto maior for a quantidade de produtos comprados, maior serão as alterações no preço individual do bem, não sendo possível, portanto, a comparação com transações envolvendo volumes menores. A questão apresenta até relação com o princípio da isonomia. Dependendo do critério utilizado, dois produtos podem ser iguais ou não. Cabendo a distinção desde que baseado em critério razoável. Desta forma, para que os produtos sejam comparáveis, devem apresentar-se semelhantes relativamente a quaisquer itens que possam influir em seu preço.

É de extrema relevância a observância da origem dos bens importados, tendo em vista que as transações realizadas com empresas de países com tributação favorecida impossibilitam seu uso para fins de comparação dos preços. Assim registra Fortunato Bassani Campos:

Para evitar, talvez, esse tipo de problema a Instrução Normativa se reporta a operações atípicas, mas também de uma forma muito genérica, dizendo que não deverão ser incluídos na avaliação dos preços médios os valores considerados em operações atípicas e cita, como exemplos, a queima de estoques, o início de atividades, o final de atividades [...].<sup>20</sup>

A legislação brasileira é clara ao vedar o emprego, para fins de aplicação do método PIC, de preços praticados com empresas localizadas em países com tributação favorecida. Para que a comparação realize o princípio *arm's length* necessário se faz utilizar como parâmetro preços praticados em condições razoáveis, submetidos a tributação típica. A

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 194-195.

<sup>20</sup> CAMPO, Fortunato Basani. Preço de transferência na Lei nº 9.430/96. *Temas de Legislação Tributária*. São Paulo: Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, 1998, p. 28-29.

similaridade exigida não abrange apenas caracteres físicos, mas quaisquer fatores que influam na fixação dos preços.

A Receita Federal disponibilizou a solução através do *site*, na seção de perguntas e respostas com a intenção de uniformizar o entendimento sobre a matéria:

Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 829  
Podemos comparar, para efeito de aplicação do método PIC, o preço médio dos produtos classificados em uma mesma NCM?  
Sempre que possível a comparação deve ser efetuada item a item; considerando-se que, em uma mesma NCM podem ser classificados produtos similares, para fins de comparação, quando forem utilizados produtos semelhantes, deve-se efetuar o ajuste de similaridade, nos termos do art. 10 da IN SRF nº 243, de 2002. Ressalte-se, por outro lado, que a classificação NCM só existe para bens, mas no caso de serviços e direitos, também, pode-se efetuar a comparação com similares, desde que efetuados os devidos ajustes, nos termos do artigo já citado.<sup>21</sup>

Disciplinando o assunto para a fixação dos preços praticados nas operações de importação e exportação entre partes vinculadas, e visando a eleger critérios seguros para estabelecer os referidos valores, o legislador brasileiro indicou, no art. 21 da Lei nº 9.430/96<sup>22</sup>, quais documentos podem servir de base para a apuração dos preços e custos a serem adotados. As informações a que se refere este dispositivo da lei devem, necessariamente, constar em documentos públicos, acessíveis ao contribuinte à época do negócio por ele praticado.

Helena Taveira Tôrres e Ana Cláudia Akie Utumi ressaltam a total impossibilidade do Fisco utilizar, para fixação de preços e custos médios, informações que são de seu exclusivo conhecimento:

Quanto ao uso de informações privilegiadas do Fisco e pelo Fisco, de uso interno, como elemento probatório (Siscomex, por exemplo), particularmente quanto ao PIC e ao PVEx, no que concerne à comparação externa, de fato, o Fisco não pode querer contrastar os preços praticados pelos contribuintes senão com preços de mercado, com informações disponíveis neste no momento da transação. E todos os elementos

<sup>21</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* < <http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>>. Acesso em 18 de abril de 2008.

<sup>22</sup> Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:  
I – publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando ele e o Brasil mantiverem acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;  
II – pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.  
Parágrafo 1º. As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.  
Parágrafo 2º. Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.  
Parágrafo 3º. As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

indicados como “meios complementares” de prova, justificando essa idéia, são instrumentos públicos, disponíveis para quem os desejar.<sup>23</sup>

Desta forma, o referido artigo consigna critérios seguros para estabelecer os preços praticados por empresas independentes, relacionando, para tanto, documentos públicos, acessíveis ao contribuinte à época do negócio por ele praticado. Logo, descabida é a utilização de dados da SISCOMEX, pois além de inacessíveis ao público em geral, são imprestáveis para fins de comparação de preços por não indicarem as condições em que se deram os negócios ali registrados, qualidade e reputação comercial dos produtos, nem eventual vinculação entre as partes. Igualmente inadmissível, o uso de informações privilegiadas do Fisco, obtidas mediante declarações de outros contribuintes fiscalizados, por serem elas sigilosas, nos termos do art. 198 do Código Tributário Nacional e, portanto, carentes da publicidade necessária aos dados tomados como parâmetros.

Com relação às operações com juros, somente estão sujeitos às regras de preço de transferência os juros provenientes de operações financeiras entre empresas vinculadas, caso os contratos financeiros não estejam registrados no Banco Central do Brasil.

Dispõe o §7º do art. 27 da IN SRF nº 243/02 que são consideradas operações financeiras aquelas decorrentes de contratos, inclusive os de aplicação de recursos e os de capitalização de linha de crédito, celebrados com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não registrados no Banco Central do Brasil, cuja remessa ou ingresso de principal conduzido em moeda estrangeira ou por meio de transferência internacional em moeda nacional.

De acordo com a Resolução 2770/2000 da CMN, todos os contratados financeiros devem estar registrados no BACEN (Banco Central).

A taxa de juros dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, nos casos de contratos eventualmente não registrados no BACEN, está limitada ao valor da taxa Libor, para depósitos em dólares pelo prazo de seis meses (+) Spread 3% a.a., proporcionalizada em função do período do contrato (art. 27 da IN SRF 243/02).

Os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertidos em reais, pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros (§ 2º do art. 27 da IN SRF 243/02). O termo final é entendido como a data do pagamento dos juros ou do término do exercício (em caso de não ter havido pagamento).

---

<sup>23</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira. *O controle fiscal dos preços de transferência e os meios de prova admitidos para a definição e preços e custos médios*, v.2. São Paulo: Dialética, 1999, p. 206.

O cálculo dos juros poderá ser efetuado por contrato ou conjunto de operações financeiras com datas, taxas e prazos idênticos.

No caso de diferença com juros, o excesso de despesa ou a insuficiência de receita financeira será adicionado ao lucro real, presumido ou arbitrado e à base de cálculo da CSLL.

A divergência entre o preço parâmetro e o preço praticado, se houver e superar o percentual admissível, será considerado como resultado tributável. Serão adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor resultante do excesso de custo e de insuficiência de receita, computados nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados (art. 5º, § 1º e art 21 da IN SRF 243/02).

Neste sentido determina a solução de Consulta n 5/2003, transcrita abaixo:

Solução de Consulta nº 5/2003 – IRPJ

A legislação de preços de transferência exclui de sua aplicação as importações de empresas que adotam o regime de tributação com base no lucro presumido, mas se aplica às exportações dessas mesmas empresas.

DISPOSITIVOS LEGAIS: artigos 18, 19 e 25 da Lei nº 9430/96; arts. 3º, 4º, 15 a 26 da IN SRF nº 243/2002 (DOU de 6.06.2003).<sup>24</sup>

Antes somente prevista na Instrução Normativa, a margem de divergência dispõe que será considerada satisfatória a comprovação quando o preço ajustado (parâmetro) diverja, em até 5%, para mais ou para menos, do constante do documento de importação e de exportação (preço praticado). Com a Lei nº 10.833/03, art. 45, § 2º, a SRF foi autorizada a fixar percentual de margem de divergência máxima entre preço praticado e preço parâmetro. Isso validou o que já estava em esfera de IN desde 1997.

#### **4.1 Métodos aplicáveis às importações de bens, serviços e direitos**

De acordo com o art. 18, da Lei nº 9430/96, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes do documento de importação ou aquisição, nas operações efetuadas com pessoa física ou jurídica vinculada, residente ou domiciliada em qualquer país ou com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) até o valor que não exceda ao preço determinado pelos métodos abaixo discriminados<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> Solução de consulta disponível no *site* <http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>.

<sup>25</sup> HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 30. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005, p. 110.

Os principais métodos adotados pela Legislação Brasileira na importação são: método do custo mais lucro (CPL); método do preço de revenda 20% ou 60% (PRL); método dos preços independentes comparados (PIC).

Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro de comparação, a pessoa jurídica importadora de bens, serviços ou direitos, como é recomendado pela OCDE, poderá optar por aquele que entender mais conveniente (art. 18, parágrafo 4º, da Lei 9.430/96), independente de prévia comunicação à Receita Federal.

Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado durante todo o período de apuração, conforme determina o art. 4º da IN nº 243/02.

Na importação de bens ou direitos para o ativo permanente da empresa, a dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado pelo método PIC ou CPL, sendo inaplicável o método PRL.

Após apurado o preço praticado por um dos métodos de importação, o preço a ser utilizado como parâmetro será comparado com o constante do documento de aquisição do exterior. Se este preço de aquisição (preço praticado) for superior ao utilizado como parâmetro, a diferença é caracterizada como excesso de custo, despesa ou encargos, indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa será apurado, considerando-se as quantidades e os valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame<sup>26</sup>.

#### 4.1.1 Método do Custo Mais Lucro - CPL

Conforme o art.13 da IN SRF nº 243/02, o método do custo mais lucro consiste em apurar o Custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescidos de Impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação mais a margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo

---

<sup>26</sup> HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas: Interpretação e prática*. 30. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005, p. 111.

apurado, antes da incidência dos impostos e taxas (§ 7º do art. 13 da IN SRF nº 243/02). Este método implica uma comparação meramente hipotética com terceiros independentes, posto que presume a margem de lucro a ser adotada.

De acordo com o doutrinador Paulo de Barros Carvalho, a aplicação deste método encontra dificuldades em virtude da necessidade de determinação dos custos. Em alguns casos o método é inviável, como quando a parte vinculada não é produtora do bem, posto que obter o montante dos custos de produção de terceiros, localizados no exterior e sem vinculação com a empresa importadora, é tarefa penosa e de êxito duvidoso<sup>27</sup>.

Desta forma, neste método, adiciona-se uma margem de lucro apropriada ao custo da produção, considerando-se, para sua fixação, as transações similares, praticadas entre partes não relacionadas.

Os valores que poderão ser computados como integrantes do custo são (§ 4º do art. 13 da IN SRF 243/02):

- .custo de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- .custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados na produção;
- .custo do pessoal aplicado na produção;
- .custo de locação, manutenção e reparo;
- .encargos de depreciação, amortização ou exaustão, e
- .valores das quebras ou perdas razoáveis.

Os custos incorridos pela unidade produtora no exterior serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil (art. 13, §5º, da IN SRF nº 243/02). Se utilizar produto similar para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças (art. 13, §6º, da IN SRF 243/02).

Dispõe a Receita Federal através de seu *site* na seção de Perguntas e Respostas da Secretaria de Receita Federal nº 831 e 840, respectivamente:

Na apuração de preços de transferência na importação, um dos métodos é o CPL. Se o fornecedor externo não é o fabricante, mas adquiriu os produtos de terceiros, o método em questão não se aplica? O contribuinte deverá escolher outro método aplicável? O § 3º, art. 13 da IN SRF nº 243, de 2002, permite a utilização de dados relativos à unidades produtoras de outras empresas localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito, nas hipóteses em que não seja necessariamente o seu fornecedor. Assim, poderá ser aplicado o CPL também nesse caso, desde que a outra unidade produtora autorize a abertura de dados de custos.

---

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 190.

Quais seriam os documentos hábeis para a comprovação dos custos de produção dos bens e serviços importados, segundo o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), fornecidos por pessoa jurídica vinculada domiciliada no exterior?

Os documentos hábeis para a comprovação dos custos de produção dos bens e serviços importados poderão ser as cópias dos documentos que embasaram os registros constantes dos livros contábeis, tais como, faturas comerciais de aquisição das matérias primas e outros bens ou serviços utilizados na produção, planilhas de rateio do custo de mão de obra e cópias das folhas de pagamentos, comprovantes de custos com locação, manutenção e reparo dos equipamentos aplicados na produção, demonstrativos dos percentuais e dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão utilizados e das quebras e perdas alocadas, observando-se o disposto no § 4º do art. 13 da IN SRF nº 243, de 2002. Devendo ainda apresentar a cópia da declaração do imposto sobre a renda entregue ao fisco do outro país, equivalente a DIPJ do Brasil.

Esclarecemos que qualquer documento de procedência estrangeira, para produzir efeitos legais no País e para valer contra terceiros e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal, deve ser vertido em vernáculo. Além disso, deve ser legalizado em seu país de origem, ou seja, notariado, consularizado e registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos (art. 140, Decreto nº 13.609/1943, Código Civil; art. 157, Código de Processo Civil; arts. 129 e 148, Lei nº. 6.015/1973; PN CST nº. 250/1971).<sup>28</sup>

Percebe-se, assim, as dificuldades de se apurar este custo até entre empresas vinculadas ante a burocracia exigida. O pior de tudo é que o resultado ainda pode ser inútil se a margem fixa de 20% não for condizente com a real.

#### 4.1.2 Método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL:

O preço de comparação determinado por esse método encontra-se disciplinado pelo inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 2º da Lei nº 9.959/2000 onde dispõe<sup>29</sup>:

Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:  
dos descontos incondicionais concedidos;  
dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;  
das comissões e corretagens pagas;  
da margem de lucro de:

- 1) 60%, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no país, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
- 2) 20%, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

<sup>28</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>>. Acesso em 18 de abril de 2008.

<sup>29</sup> Lei disponível no site da Receita Federal:< <http://www.receita.fazenda.gov.br> >. Acesso em abril de 2008.

Neste método, deduz-se, do preço de revenda do bem ou serviço adquirido de parte vinculada, uma margem bruta relativa às despesas operacionais do revendedor.

A operacionalização do denominado “método do preço de revenda menos lucro” dá-se mediante a dedução do preço de revenda (assim considerado o valor pelo qual o bem é revendido a empresas independentes), de uma margem de lucro bruto correspondentes ao montante das despesas operacionais e de venda, acrescido de um lucro considerado “apropriado”.

Ou seja, o preço de transferência é determinado pela média aritmética do preço de revenda, subtraídos os descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes sobre a venda, comissões, corretagens e margem de lucro. Ainda mais, sofrendo o bem alguma forma de manipulação antes da revenda, implicando valoração do produto, devem ser efetuados os ajustes cabíveis, sendo aplicado este método<sup>30</sup>.

Pode inclusive empregar este método o revendedor que agregar algum valor ao produto, aprimorando-o para o consumo, especialmente quando o valor agregado é quantificável e configure a razão preponderante da aquisição pelo consumidor. Neste sentido, a obra de Fortunato Basani Campo exemplifica<sup>31</sup>: “se eu importar um barril de azeitonas em salmoura e revender essas azeitonas em vidro, depois de devidamente beneficiadas e limpas, ninguém vai negar que as azeitonas importadas no barril de salmoura são as mesmas azeitonas que eu pus no vidrinho e estou revendendo”.

O autor exemplifica ainda no caso de medicamento e a necessidade de estes serem fisicamente transformados para possibilitar seu consumo, sem que isso interfira na aplicação do método do preço de revenda<sup>32</sup>:

Se eu importar um pozinho para alergia na pele, que dependa, para sua fixação na pele, da agregação de outro produto, que não altera em nada a essência do pozinho, destinando-se apenas a torná-lo um creme ou uma pomada, de maneira que o medicamento atinja seus objetivos?

Eu posso também importar cápsulas, importar o pozinho e depois encapsular e vender. Isso é preço de revenda? Seria outro produto e, para efeito do IPI, até é uma industrialização, mas do ponto de vista estritamente lógico e prático, não é. O medicamento final que estou vendendo é o mesmo. O fato de eu encapsular ou transformo o pozinho numa pílula e embalá-la para venda não altera basicamente o medicamento que eu comprei. O remédio, o efeito e o objetivo não sofreram alteração.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 192.

<sup>31</sup> CAMPO, Fortunato Basani. Preço de transferência na Lei nº 9.430/96. *Temas de Legislação Tributária*. São Paulo: Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, 1998, p. 28-29.

<sup>32</sup> CAMPO, Fortunato Basani. Preço de transferência na Lei nº 9.430/96. *Temas de Legislação Tributária*. São Paulo: Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, 1998, p. 28-29.

E os agregados, os aditivos, enfim, os diluentes, o que for necessário para transformar o medicamento que eu importei em medicamento passível de digestão geram custo mínimo e não aumentam o preço, na maior parte dos casos, mais que 5%; excepcionalmente, podem chegar no máximo a 10%, se for considerada a embalagem. De toda forma, é o mesmo produto, que é importado e revendido.

Assim, é demonstrado que o fato de serem agregados valores aos bens importados não implica produção de novo bem, estruturalmente diverso daquele que ingressou no país. Em consequência, inexistente incompatibilidade entre o método do preço de revenda e a circunstância de haver produção local, quando esta não altera as particularidades do bem importado. O conceito de “revenda” não exclui o de “industrialização”.

Configura industrialização “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo” (art. 3º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados/ 1997). A revenda, por sua vez, não pode ser tomada tão-somente como a operação mercantil em que o comerciante adquire mercadorias e torna a vendê-las no exato estado em que as comprou, pois muitas vezes, para dar o repasse ao consumidor, são necessárias alterações relativas ao acondicionamento e apresentação do bem. A revenda pode englobar formas mais simples de industrialização, que modificam a aparência do produto sem influir em suas características intrínsecas, como natureza, funcionamento e finalidade.

Este é o sentido dado ao assunto quando elaborado pela Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, de 1995<sup>33</sup>:

Uma margem apropriada de preço de revenda é mais fácil de ser determinada onde o revendedor não acrescenta nada substancial ao valor do produto. Diferentemente, pode ser mais fácil de usar o método do preço de revenda para alcançar um preço *arm's length* quando, antes da revenda, os bens ao processados ou incorporados em um produto mais complicado, de tal modo que sua identidade se perde ou se transforma (por exemplo, quando componentes se agregam em produtos acabados ou semi-acabados).

Com efeito, se há revenda até mesmo nas hipóteses em que a própria identidade do produto é modificada, com maior razão esta se verifica nos casos de mera agregação de valores em decorrência do aperfeiçoamento para consumo. Conseqüentemente, seria perfeitamente possível, a princípio, aplicar-se o método do preço de revenda menos lucro em ambas as situações. No entanto, a Instrução Normativa nº 38/97 da Secretaria da Receita Federal, em seu art. 4º, §1º, vedou o emprego desse método nas situações em que “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”. Havendo produção de

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 192.

“outro bem”, com perda da identidade do produto importado, mediante a transformação de sua essência, inadmissível seria a aplicação do método do preço de revenda menos lucro.

Tal determinação foi introduzida por instrumento não habilitado a instituir obrigações, não podendo, por conseguinte, restringir o que a lei não limitou. Mas, ainda que fosse adequada a proibição por meio de instrução normativa, esta não alcança a mera agregação de valores para o aprimoramento do bem importado que não interfira em sua essência, encontrando o método do preço de revenda perfeita aplicação não apenas nas hipóteses de revenda pura e simples, mas também na revenda em sentido amplo, assim consideradas as que envolvem modalidades de industrialização sem interferência nas características básicas e funcionais do produto. Ainda, a própria legislação brasileira vigente (Lei nº 9.959/2000), ao desdobrar o método preço de revenda menos lucro, passando a adotar percentuais diversos (de 20% e 60%), conforme haja, ou não, agregação de valor local, corrobora a adoção do conceito amplificado de “revenda”<sup>34</sup>.

Diante do exposto, ainda que fosse legal a restrição constante da Instrução Normativa em questão, apenas quando o revendedor submeter o bem importado a operação modificadora de sua natureza, criando nova espécie de bem, diverso do primeiro, será vedado utilizar o método preço de revenda menos lucros. Nas outras hipóteses (mesmo nos casos em que houver processo industrial), inexistindo transformação na essência do bem importado, o emprego do referido método será lícito.

No caso de revenda de produtos importados, a dedução de impostos e contribuições incidentes sobre as vendas é feita pelos valores brutos dos tributos porque o ICMS, PIS e a COFINS nas importações foram pagos pelo importador.

O método PRL com margem de lucro de 60% consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, serviços e direitos, nas operações com compradores não vinculados, nas vendas a varejo e no atacado, diminuída de (art. 12 da IN SRF nº 243/02):

- .Descontos incondicionais concedidos.
- .Impostos e contribuições incidentes sobre as vendas.
- .Comissões e corretagens pagas.

A margem de lucro de 60% será calculada sobre o preço de revenda, depois de deduzidos os valores acima referidos e do valor agregado no país, na hipótese de bens importados aplicados à produção (art 2º da Lei nº 9.959/00, conversão da MP nº 2.013/99).

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 193.

Nas demais hipóteses, será calculado 20% sobre o preço de revenda, excluído os descontos concedidos (art. 12 § 8º da IN SRF nº 243/02).

A aplicação deste método ocorrerá a partir de 01/01/2000.

A média ponderada aritmética do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data de aquisição até a data do encerramento do período (§4º do art. 12 da IN SRF nº 243/02).

Exemplificando o método, Hiromi Higuchi<sup>35</sup> demonstra o seguinte:

R\$	
10.000,00	preço de venda do produto
- 1800,00	ICMS
- 165,00	PIS
<u>- 300,00</u>	COFINS
7.735,00	preço líquido de venda
<u>- 3.000,00</u>	valor agregado no país
4.735,00	
2.000,00	custo de matéria-prima importada
5.000,00	custo total do produto

Não há descontos incondicionais concedidos

Não há comissões e corretagens pagas

Margem de lucro de 100% sobre o custo do produto

A lei dispõe que a margem de lucro de 60% será calculada sobre o preço líquido de venda após deduzido o valor agregado no país. No exemplo dado pelo doutrinador será:

60% de R\$ 4.735,00 resulta em R\$ 2.841,00

R\$ 7.735,00 preço líquido de venda

- R\$ 2.841,00 margem de lucro de 60%

R\$ 4.894,00 preço de comparação

O preço de comparação é maior que o custo de matéria-prima importada de R\$ 2.000,00. Com isso, não há qualquer valor a ser adicionado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Considera-se como valor agregado todo e qualquer custo de produção, tais como: custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos; custo de quaisquer

<sup>35</sup> HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 30. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005, p. 114.

outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção; custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços e direitos aplicados na produção; os valores das quebras e perdas razoáveis ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal, do bem, serviço ou direito. Ou seja, o valor agregado é todo e qualquer custo de produção deduzido o custo de importação.

Neste sentido, dispõe a seção de Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 849:

Como deve ser considerado o valor agregado para fins de cálculo do método PRL – Preço de Revenda, menos lucro, com margem de sessenta por cento?

O método PRL com margem de sessenta por cento será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

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

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

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

c) participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme a alínea "b", sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea "a";

d) margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com a alínea "c";

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme a alínea "c", e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com alínea "d".<sup>36</sup>

Exemplo:

#### Cálculo do Preço Líquido de Venda

Preço Médio de Venda	30.000,00
Desconto Concedido	0,00
Imposto s/ venda	6.000,00

<sup>36</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>>. Acesso em 10 de maio de 2008.

Preço líquido	24.000,00
---------------	-----------

#### Cálculo do Percentual de Participação

Custo total, apurado conforme planilha de custos	10.000,00	100%
Custo do insumo importado, apurado conforme § 4º do art. 4º e §§ 2º e 3º do art. 12, da IN SRF 243/2002	1.000,00	10%
Demais custos agregados, apurados conforme planilha de custo	9.000,00	90%

#### Aplicação do percentual de participação (item b) sobre a Receita Líquida (item a)

Participação (10% x 24.000)	2.400,00
-----------------------------	----------

#### Cálculo da Margem de lucro

Margem (60% x 2.400)	1.440,00
----------------------	----------

#### Cálculo do Preço Parâmetro

Receita Líquida – Proporcional	2.400,00
(-) Margem de Lucro	1.440,00
(=) Preço Parâmetro	960,00

#### Cálculo do Valor Tributável

Preço Praticado	1.000,00
(-) Preço Parâmetro	960,00
(=) Valor do Ajuste	40,00

Este método não poderá ser utilizado como parâmetro, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito. (parágrafo 1º do art. 4º da IN SRF 243/02).

As características e modalidades de industrialização previstas no Regulamento do IPI (imposto sobre produto industrializado) são as seguintes (arts. 4º ao 7º do RIPI):

Art. 4º - Caracteriza-se como industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como:

I - a que exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único - São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

O conceito de produção segundo o Dicionário Aurélio é o "ato ou efeito de produzir, criar, gerar, elaborar, realizar"<sup>37</sup>. Assim, percebe-se que o conceito de industrialização é mais genérico que o de produção.

A Secretária da Receita Federal já se pronunciou (através do “Perguntas e Respostas”) acerca da possibilidade de se utilizar o PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado e fundamentou sua decisão alegando que estas hipóteses não implicavam produção de outro bem.

Dispõe neste sentido o Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 842:

Segundo previsão do § 1º, art. 4º da IN SRF nº 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% não pode ser utilizado quando o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?

Sim. O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito.<sup>38</sup>

A Receita Federal disponibilizou em seu *site* a Soluções de Consulta nº 9/2003, tratando do Imposto sobre a renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, conforme transcrição abaixo:

Solução de Consulta nº 9/2003 – IRPJ – preços de transferência

Para efeito de determinação do preço de transferência, é vedada a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento, às operações que se enquadrem no conceito de produção de outro bem, assim entendidas aquelas em que haja alteração de bem importado, que envolva transformação ou agregação de seu valor, para posterior comercialização no mercado nacional. Em tais operações, é admitido o uso de qualquer dos seguintes métodos: Preço de Revenda menos

<sup>37</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

<sup>38</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>>. Acesso em 10 de maio de 2008.

Lucro (PRL) – com margem de lucro de sessenta por cento; Custo de Produção Mais Lucro (CPL); Preços Independentes Comparados (PIC).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 9430/96, arts. 18 a 24; IN SRF 243/2002, art. 4º, §1º e art. 12, §9º; Decreto 4544/2002, art. 4º.(DOU de 6.06.2003).<sup>39</sup>

Algumas decisões foram proferidas confirmado o posicionamento acima transcrito:

Decisão CST nº 1/99

O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no Diário Oficial de 15 de julho de 1999, publicou a ementa da Decisão nº 1, de 2 de fevereiro de 1999, no sentido de que não se aplica o Método do Preço de Revenda menos Lucro-PRL, para efeito de determinação do preço de transferência na produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados, por configurar produção de um outro bem.

Os dispositivos legais mencionados são: arts. 18 a 24 da Lei nº 9430/97 e IN SRF nº 38/97.

Conselho de Contribuintes - preço de transferência - aplicação do PRL

Primeiro Conselho de Contribuintes

Primeira Câmara

Processo nº: 16327.003870/2002-68

Recurso nº: 137936

Matéria: IRPJ e OUTRO. Ex.: 1998

Sessão de: 7 de julho de 2004

Acórdão nº: 101-94.624 (formalizado em 17.08.2004)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL – De acordo com o art. 18 da Lei nº 9430/96, a com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados-PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofram alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não pode, simples Instrução Normativa, espécie jurídica de caráter secundário, cuja normatividade está diretamente subordinada a lei, vedar o uso de referido método.

Acordam os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº: 16327.004322/2002-55

Recurso nº: 136791

Matéria: IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1998

Recorrida: 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Sessão de: 23 de fevereiro de 2005

Acórdão nº: 101-94.859

IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM - INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO - A IN SRF nº 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados a produção de outro bem.

<sup>39</sup> Solução de consulta disponível no *site*

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>>. Acesso em 10 de maio de 2008.

Recurso voluntário provido.

Por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator) e Manoel Antonio Gadelha Dias que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Caio Marcos Cândido. O Cons. Orlando José Gonçalves Bueno apresentará declaração de voto.

Manoel Antonio Gadelha Dias – Presidente

Mário Junqueira Franco Junior – Relator (DOU de 14.10.2005)

Processo nº: 16327.002604/2003-07

Recurso nº: 140912

Matéria: IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1998

Recorrida: 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Sessão de: 10 de agosto de 2005

Acórdão nº: 101-95.107

IRPJ - DECADÊNCIA - LUCRO REAL ANUAL - O prazo decadencial do direito do fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, para as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, contar-se-á do final do ano-calendário respectivo, salvo se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODOS - A Lei nº 9.430/96 não criou qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro, sendo possível a utilização daqueles elencados no seu artigo 18.

Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Paulo Roberto Cortez - Relator (DOU de 14.10.2005)

Em controvérsia, dispõe a Solução de Consulta da Receita Federal abaixo transcrita:

Solução de consulta nº 13/2002- IRPJ

Para efeito de determinação do preço de transferência, a produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito "produção de outro bem", impossibilitando a aplicação do Método do preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento. A partir de 1º de janeiro de 2000, pode-se utilizar o Método do PRL, com margem de lucro de sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18 a 24; Lei nº 9.959, de 2000, art. 2º; Instrução Normativa SRF nº 38/97; Instrução Normativa SRF nº 113/00; e Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001. (DOU 24.07.02)

ACÓRDÃO Nº 4136, DE 16 DE OUTUBRO DE 2003

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

ANO-CALENDÁRIO: 1997, 1998

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: NORMAS ADMINISTRATIVAS. VALIDADE. A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. MEDICAMENTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. Na apuração do preço de transferência pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração. No entanto, as importações realizadas anteriormente à vigência da lei não estão sujeitas ao controle de preços de transferência, devendo-se exonerar parte da exigência. PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO. Não se aplica, no período autuado, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados utilizados na produção de medicamentos para consumo final, por configurar produção de um outro bem. Correta a opção, por parte da fiscalização, pela aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente. PESQUISA TÉCNICA. DESQUALIFICAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes. EMPRESAS VINCULADAS. CONTRATO DE MÚTUO. JUROS PASSIVOS. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis até o montante estabelecido em lei. Exigência mantida em parte. EMPRESAS VINCULADAS. CONTRATO DE MÚTUO. JUROS ATIVOS. No caso de mútuo com pessoa vinculada, cujo contrato não se encontra registrado no Banco Central do Brasil, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo a legislação de regência. DESPESAS FINANCEIRAS. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. Os custos e as despesas contabilizados pela empresa devem estar comprovados com documentos hábeis e idôneos. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. Indefere-se pedido de perícia cujos quesitos se revelem desnecessários à análise da similaridade de produtos para fins de determinação de preço de transferência. ANO-CALENDÁRIO: 1997, 1998 RESULTADO DO JULGAMENTO: Lançamento Procedente em Parte.<sup>40</sup>

É demonstrado o entendimento da Receita Federal pela Solução de Consulta nº 14/2002 quanto ao valor do IPI na apuração do preço no método PRL:

Não se inclui o valor do IPI na apuração do preço a ser utilizado como parâmetro com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento, na hipótese da revenda com a incidência do IPI de mercadoria importada diretamente pela empresa, uma vez que o IPI não compõe a receita bruta da empresa. Da mesma forma, não se inclui o valor do IPI no custo de aquisição, pois o IPI é recuperável, uma vez que há a incidência do imposto na venda da mercadoria. Eventual ajuste do preço de transferência, a ser consignado na apuração do lucro real, ocorre no ano-calendário da venda da mercadoria, período em que são imputados os custos correspondentes dos bens importados, conforme o regime de competência. Na hipótese de produto importado permanecer no estoque final, no encerramento do exercício social, eventual ajuste de custo do preço de transferência deverá ser controlado na parte "B" do Lalur, e ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e CSLL no mesmo período em que houver realização da venda do bem.

<sup>40</sup> Solução de consulta disponível no *site*

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>>. Acesso em 10 de maio de 2008.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; IN SRF nº 51/78 de 03 de novembro de 1978; IN SRF nº 38/97, de 30 de abril de 1997; IN SRF nº 113/00, de 19 de dezembro de 2000; IN SRF nº 32/01, de 30 de março de 2001. (DOU de 9 de agosto de 2002).<sup>41</sup>

#### 4.1.2.1 Normas comuns ao PRL

##### a) Ajuste do prazo de pagamento

O único ajuste permitido na aplicação do método PRL é do prazo de pagamento. Se a empresa pratica vendas a prazo e à vista, deverá adotar procedimento uniforme: ou excluir os juros embutidos nas vendas a prazo, trazendo todas as vendas ao preço praticado nas vendas à vista, ou embutir os juros nas vendas à vista para deixá-las com o preço praticado nas vendas a prazo (art 12, §§ 5º e 6º da IN SRF 243/02).

##### b) Custo de importação

De acordo com a Lei nº 9.430/96, art. 18, § 6º, integram o custo de bens adquiridos no exterior o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido suportado pelo importador, e os tributos incidentes na importação. A IN nº 38/97, por sua vez, entendia ser opção, para o cálculo do custo da importação, o cômputo dos valores do transporte e seguro, cujo ônus fosse da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis devidos na importação.

A IN nº 32/01, todavia, alterou a redação do artigo que previa essa opção. Com a nova Instrução Normativa, para a comparação do custo com o preço parâmetro apurado pelo método do PRL, deverão ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis devidos na importação.

O MAJUR estabelece que o valor do custo de importação será o custo contábil de aquisição, nos termos do art. 289 do RIR/99.

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

<sup>41</sup> Solução de consulta disponível no *site*

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>>. Acesso em 10 de maio de 2008.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

A IN SRF nº 243/02 no artigo 4º, § 4º ajustou a redação da IN SRF nº 32/01, reforçando que no cálculo do PRL o custo deverá conter os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os tributos não recuperáveis devidos na importação, ou seja, ficou em linha com a redação da Lei nº 9.430/96.

#### 4.1.3 Método dos Preços Independentes Comparados - PIC:

O método PIC é baseado na média aritmética dos preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outro país, em operação de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes. Para efeito de comparação serão consideradas operações com pessoas não vinculadas (art. 8º da IN SRF 243/02). Ou seja, neste método há uma comparação do preço pactuado em operações realizadas entre partes vinculadas com preços estabelecidos para os mesmos bens ou serviços, em idênticas condições negociais, por pessoas não relacionadas. Conforme menciona o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>42</sup>, a tarefa é árdua e requer a atenção a todas as especificações do produto importado, bem como às circunstâncias negociais que o envolvem.

O preço médio deve ser comparado com a média aritmética dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

- . Vendidos pela mesma exportadora, à pessoa não vinculada, residente ou não;
- . Adquiridos pela mesma importadora, de pessoa não vinculada, residente ou não; e
- . Em operação de compra e venda praticadas entre outras pessoas não vinculadas, residentes ou não (art. 8º, parágrafo único da IN SRF 243/02).

Preliminarmente à comparação, os preços correspondentes a cada empresa 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 (art 6º da IN SRF 243/02).

No entanto, a fixação do preço *arm's length*, com base no método dos preços independentes comparados, não pode provir de quaisquer operações realizadas por pessoas

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 193.

não vinculadas. Os bens negociados devem ser similares e as condições comerciais semelhantes.

A Receita Federal disponibilizou através do seu *site* a seção de Perguntas e Respostas com a intenção de uniformizar o entendimento sobre a matéria.

Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal nº 826

Qual a amostra das operações, realizadas no Brasil ou no exterior pelo mercado, que seria aceita como aferidora da média aritmética do preço parâmetro, na hipótese de o produto não ter cotação oficial no mercado?

A legislação não estabelece um conceito legal de amostra de preços e custos. Considerando-se que para cálculo do preço praticado nas operações de importação ou de exportação devem ser consideradas todas as operações praticadas no ano calendário, se no cálculo do preço parâmetro forem consideradas, também, todas as operações realizadas pelas empresas independentes ocorridas ao longo do mesmo ano calendário, a amostra será consistente, evitando eventuais distorções em relação à variação cambial ocorrida no período, e facilitando a formação de convicção quanto aos preços, pelos AFRF encarregados da verificação.<sup>43</sup>

No preço apurado como parâmetro, os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os tributos não recuperáveis, devidos na importação, poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam considerados no preço praticado, para efeito de comparação (art. 4º, parágrafo 5º da IN n. 243/02).

#### **4.2 Métodos aplicáveis às exportações de bens, serviços e direitos**

Os principais métodos adotados pela Legislação Brasileira nas exportações são: Preços de Venda nas Exportações (PVEEx); Preço de Venda por Atacado no país de destino, diminuído do lucro de 15% (PVA); Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro de 30% (PVV); Custo de Aquisição ou de Produção, mais tributos e lucro de 15% (CAP).

Integram o custo de aquisição os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente (§ 1º do art. 26 da IN SRF 243/02).

Serão excluídas dos custos de aquisição ou de produção as parcelas do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS/PASEP correspondentes aos bens exportados (§ 2º do art. 26 da IN SRF 243/02), bem como o crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96 e Lei nº 10.276/01, o crédito presumido do IPI

<sup>43</sup> Seção de Perguntas e Respostas disponível no *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas>>. Acesso em 12 de maio de 2008.

após Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 e o ISS sobre a exportação de serviços, por expressa disposição do art. 156, § 4º, II, da Constituição Federal de 1988 e do art. 2, I, da Lei Complementar 116, de 31/07/2003, os quais retiram este serviço do âmbito da incidência do imposto.

O valor do ajuste será a diferença entre a receita efetiva e o menor dos valores apurados pela aplicação de um dos métodos acima, se ela for positiva (art. 21 da IN SRF 243/02).

Deve-se ressaltar que há uma hipótese em que a receita de exportação para empresas vinculadas não fica sujeita à apuração dos preços de transferência:

De acordo com o art. 14 da IN SRF 243/02, quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas, for superior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, no mercado brasileiro, durante o mesmo período e em condições de pagamento semelhantes.

O preço de venda no mercado interno deverá estar líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, das contribuições ao PIS e à COFINS e dos fretes e seguros suportados pela empresa vendedora (§ 4º do art. 14 da IN SRF 243/02). Por sua vez, o valor da exportação deverá estar diminuído dos encargos de frete e seguro cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

Caso a empresa não efetue vendas no mercado interno, a determinação dos preços médios será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou semelhantes, no mercado brasileiro (§2º do art. 14 da IN SRF 243/02), devendo somente ser consideradas as operações com compradores e vendedores não vinculados (§3º da IN SRF 243/02).

Se o objetivo for conquistar mercado, em outro país, para bens, serviços e direitos produzidos no Brasil, as exportações para empresas vinculadas poderão ser inferiores a 90% do preço médio praticado no mercado interno, desde que (art. 30 da IN SRF nº 243/02):

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

b. os bens, serviços e direitos sejam revendidos aos consumidores, por preço inferior ao de qualquer bem, serviço ou direito, idêntico ou similar, comercializado no país de destino (utilizar os ajustes previstos no PIC);

- c. as exportações tenham sido efetuadas com observância das condições fixadas em plano específico de exportação, previamente aprovado pela COSIT;
- d. no plano de exportação fique demonstrado que a empresa vinculada, domiciliada no país de destino, não terá lucro com as operações, e caso haja prejuízo, para a empresa no Brasil, em virtude do preço praticado, o prazo para sua recuperação; e
- e. os benefícios relativos à conquista de mercado não se apliquem a exportação para paraísos fiscais.

#### 4.2.1 Preços de Venda nas Exportações - PVEx

Deve-se apurar o preço parâmetro a partir da média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para terceiros, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou semelhantes, durante o mesmo período e em condições de pagamento semelhantes (art. 23 da IN SRF 243/02).

Posteriormente, aplicam-se, aos preços a serem utilizados como parâmetro, os ajustes previstos no PIC.

#### 4.2.2 Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA

Apura-se o preço parâmetro a partir da média aritmética do preço de venda dos bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos:

- . Tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, que guardem semelhança com o ICMS, ISS e com as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS; e
- . Margem de lucro de 15%, aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado (art. 21 da IN SRF 243/02).

Aplica-se, aos preços a serem utilizados como parâmetro, os ajustes previstos no PIC.

#### 4.2.3 Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV

Apura-se o preço parâmetro a partir da média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos:

- . Tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, que guardem semelhança com o ICMS, ISS e com as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, e
- . Margem de lucro de 30%, aplicada sobre o preço bruto de venda no varejo (art. 25 da IN SRF 243/02).

Aplica-se, aos preços a serem utilizados como parâmetro, os ajustes previstos no PIC.

Atacado é usado em comércio para indicar toda espécie de venda por grosso, isto é, em grandes quantidades, venda esta feita a outros comerciantes que irão revender as mercadorias compradas ou adquiridas<sup>44</sup>.

Varejo é empregado para indicar o comércio que se faz em pequenas porções ou a retalho, ou venda "medida por vara", feita diretamente ao consumidor<sup>45</sup>.

#### 4.2.4 Custo de Aquisição ou de Produção, mais Tributos e Lucro - CAP

Apura-se o preço parâmetro a partir da média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos:

- . dos impostos e contribuições cobrados no Brasil quando exporta, e
- . de margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições, diminuída do crédito presumido de IPI (art. 26 da IN SRF 243/02).

Para o ano-calendário de 2006, excepcionalmente, tendo em vista o disposto no art. 36 da Lei no 11.196/2005, o Ministro da Fazenda publicou, em 2006, a Portaria nº 425 determinando que poderá ser ajustado, mediante multiplicação, pelo fator de 1,29 (um inteiro e vinte e nove centésimos) o preço praticado pela pessoa jurídica nas exportações para pessoas vinculadas, para efeito de comparação com o preço parâmetro calculado pelo método

---

<sup>44</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.154.

<sup>45</sup> *Ibidem*, p. 1461.

Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), conforme dispõe o art. 19, § 3º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

## 5 BASKET APPROACH

Como já citado anteriormente, é comum nas transações comerciais a influência de vários fatores relativos à pactuação do preço, como por exemplo o interesse de ingresso no mercado, por parte do vendedor, o desejo do prestador de serviços ter em seu rol de clientes uma determinada empresa, a intenção de impedir ou dificultar o acesso das concorrentes ao mercado etc.

Muitas vezes as transações envolvem um conjunto de produtos, simultaneamente considerados, sem importar o preço individual de qualquer um deles, mas sim a obtenção de lucro na transação como um todo. Em situações como as discriminadas, a análise por produto não satisfaz o princípio *arm's length*. “Apenas a comparação de todo o conjunto de bens transacionados com outros ‘pacotes’ de bens semelhantes permite a apropriada verificação da normalidade dos preços”.<sup>46</sup>

A Lei 9430/96 seguindo a orientação firmada pela OCDE, não exige tratamento individualizado de cada bem ou serviço, admitindo a aplicação de análises por cestos de produtos, também conhecidas por *basket approach*. E, se a lei não cria tal exigência, não pode fazê-la a Instrução Normativa, que possui força normativa apenas secundária e regulamentar. Conseqüentemente, nada obriga que os ajustes dos lucros decorrentes de transações entre empresas vinculadas seja feito, individualmente, para cada produto ou serviço. Os ajustes dos preços de transferência podem ser feitos, de modo satisfatório, pela comparação de “cestos de produtos”, quando as análises por pacotes de transações revelarem-se capazes de mostrar as condições que estas teriam sido encontradas entre empresas independentes, realizando-se o princípio *arm's length*.

Algumas empresas, por sua atividade peculiar, sempre negociam na forma de cestos de produtos. Nesta forma de transação, é de costume baixar o preço de um dos produtos para facilitar a venda de outro mais rentável. Não ocorre a negociação de produtos isolados, cada qual com seu preço, mas de um grande conjunto de produtos, avaliados pelo preço do pacote. Desta forma, torna-se irrelevante para o adquirente os preços individualmente considerados; o que interessa é a quantia total a ser desembolsada para concretizar a transação.

A comercialização por cesto de produtos não é um privilégio concedido às pessoas vinculadas. Empresas independentes também recorrem à negociação conjunta de produtos e

---

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 - 203, p. 199.

serviços, tomando em consideração a somatória da lucratividade dos bens decorrentes, ou seja, o lucro auferido pela venda do “pacote”. Esta é uma forma de negociação vantajosa para ambas as partes, sendo o princípio *arm's length* plenamente alcançado mediante a determinação da margem de lucro obtida pelo agrupamento de bens.

## 6 *SAFE HARBOR*

Em tradução literal, a expressão *safe harbor* significa porto seguro. A idéia por trás dela é a de criar certas situações legais em que o contribuinte esteja *seguro*, livre de maiores ônus para demonstrar a adequação de seus preços praticados com os preços padrões.

Dito de outra forma, há certas hipóteses previstas na legislação em que haverá uma mitigação ou simplificação das regras dos preços de transferência, tendo em vista que o contribuinte atende a determinadas condições. Nestes casos, em vez de obrigar o contribuinte a ajustar preços, simplesmente presume-se que foi observado o princípio *arm's length*.

Segundo a OCDE, os objetivos gerais das regras de *safe harbor*, em matéria de preços de transferência são: “simplificação das exigências feitas aos contribuintes para determinação dos preços de transferência, conferir certeza aos contribuintes de que seus preços de transferência serão aceitos pela Administração; e simplificar a atividade da própria Administração”<sup>47</sup>.

O Direito brasileiro prevê algumas hipóteses de *safe harbor* em matéria de preços de transferência. Sem pretender esgotar todas hipóteses de *safe harbors* existentes na legislação, podemos examinar alguns exemplos, constantes dos artigos 19 da Lei nº 9.430/1996, 36 e 38 da IN nº 243/2002.

De acordo com o artigo 19 da Lei nº 9.730/1996, desde que o preço médio (líquido de frete e seguro suportados pela exportadora) praticado na venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas a pessoas vinculadas, durante o período de apuração do imposto, seja igual ou superior a noventa por cento do preço médio (líquido de descontos incondicionais concedidos, frete, do seguro, do ICMS, da Cofins, PIS/Pasep e outros encargos cobrados pelo Poder Público e suportados pela vendedora) praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período e em condições de pagamento semelhantes, fica o contribuinte dispensado de comprovar a compatibilidade de seus preços com o princípio *arm's length*.

Ou seja, compara-se o preço médio das exportações a pessoas vinculadas com o preço médio das operações internas. Se aquele for igual ou superior a noventa por cento deste, presume-se atendido o preço padrão, sem a necessidade de ajustes.

Por sua vez, o art. 36 da IN nº 243/02, em linha com o art. 45 da Lei nº 10.833/03, dispõe que quando a receita líquida das exportações, em qualquer ano-calendário, não exceder

---

<sup>47</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. *Preço de transferência no direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

a 5% do total da receita líquida da empresa, no mesmo período, a empresa poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

Não se aplicam essas dispensas em relação às vendas efetuadas para empresas domiciliadas em países com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou sua titularidade (art. 37, I da IN SRF 243/02).

O enquadramento neste *safe harbor* dispensa que contribuintes que têm atividade de exportação pouco expressiva sejam obrigados a dispender enormes esforços comprovando a adequação dos preços praticados. Tecnicamente falando, há uma presunção de que os preços praticados são adequados quando as receitas de exportação corresponderem a 5% da receita líquida total. Trata-se, contudo, de presunção relativa, que poderá ser elidida pela Secretaria da Receita Federal, mediante procedimento de ofício (art. 37, II da IN SRF 243/02).

Em outras palavras, há uma simplificação do regime aplicado nestes casos, mas, se mesmo assim a Fazenda entender que os preços são artificiosos é ela quem terá o ônus de demonstrar a diferença.

Outro exemplo de *safe harbor* é o artigo 38 da IN SRF 243/2002, o qual considera “satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado a ser utilizado como parâmetro, diverja em até cinco por cento, para mais ou para menos daquele constante dos documentos de importação ou exportação”. Nestes casos, consoante explicitado no parágrafo único não será exigido qualquer ajuste na apuração do IR ou na base de cálculo da CSLL.

O dispositivo cria uma margem razoável de tolerância entre o preço praticado e o preço padrão. Evidentemente que para que se faça possível esta comparação é preciso proceder-se aos ajustes de comparação, e se, por exemplo, os prazos de pagamento forem diversos, deve-se ajustar ao preço presente, para só depois verificar a adequação.

## **6.1 Ajuste das receitas de exportação dentro das regras de preço de transferência**

Posteriormente à criação da Lei nº 9.730/1996, a moeda brasileira viveu períodos de oscilação cambial que influenciam definitivamente a margem de 90% (compara-se o preço médio das exportações a pessoas vinculadas com o preço médio das operações internas) fixada pela lei. A fim de evitar que este efeito financeiro viesse a distorcer a aplicabilidade da margem legal, a Lei nº 11.196/2005 conferiu poderes ao Ministro da Fazenda para instituir mecanismos que minimizem os efeitos da variação cambial sobre esta regra.

Com base nesta delegação, foi editada a Portaria do Ministério da Fazenda nº 436/2005, segundo a qual podem ser ajustados, para o ano calendário de 2005, mediante multiplicação, pelo fator de 1,35, (i) as receitas de venda de exportações, para efeito do cálculo de comparação com as vendas do mesmo bem no mercado interno, e (ii) o preço praticado pela pessoa jurídica nas exportações para pessoa vinculada. Posteriormente, para o ano calendário de 2006, a Portaria nº 425/2005 alterou o fator de correção para 1,29.

O ajuste de 35% pôde ser feito em três casos: no cálculo do custo de aquisição mais o lucro, método conhecido por CAP; pelo preço médio praticado no mercado interno; e também nos casos das empresas que usam a dispensa de comprovação. Estas últimas com o ajuste conseguiram manter a lucratividade média constante nos últimos três anos de pelo menos 5%, que dá direito à isenção.

Em suma, os valores das operações efetivamente praticadas foram acrescidos em 35%, com o objetivo de aumentar os preços de venda e, conseqüentemente, diminuir ou eliminar eventual diferença existente entre o preço efetivamente praticado nas exportações e o preço de comparação, seja pela aplicação da metodologia propriamente dita (CAP), seja pelo cálculo do Safe Harbor.

A Portaria mencionada acima não prevê o mesmo critério para aplicação dos métodos PVEx, PVA e PVV uma vez que, se o objetivo é amenizar os impactos das oscilações no mercado de câmbio, não faz sentido a aplicação do ajuste em métodos que já tomam por base valores em moeda estrangeira e, por conseqüência, já contemplam “ajustes” em função das taxas de câmbio utilizadas, o mesmo não ocorrendo com o CAP, que utiliza nos cálculos os custos incorridos no Brasil.

Através do disposto no art. 36 da Lei no 11.196/2005, o Ministro da Fazenda publicou, em 30 de dezembro de 2005, a Portaria nº 425 determinando que, excepcionalmente, para o ano-calendário de 2006, poderão ser ajustados, mediante multiplicação, pelo fator de 1,29 (um inteiro e vinte e nove centésimos):

- as receitas de vendas de exportações, para efeito do cálculo de comparação com as vendas do mesmo bem no mercado interno, de que trata o caput do art. 19 da Lei nº 9.430/96;
- o preço praticado pela pessoa jurídica nas exportações para pessoas vinculadas, para efeito de comparação com o preço parâmetro calculado pelo método Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), conforme dispõe o art. 19, § 3º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

O Secretário da Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 703, em 2006, resolvendo que as receitas de vendas nas exportações auferidas em Reais no ano-calendário de 2006, nas operações com pessoas vinculadas poderão ser multiplicadas pelo fator de 1,29, para efeito de apuração da média aritmética ponderada trienal do lucro líquido, de que trata o art. 35 da IN nº 243/2002, alterado pela IN SRF nº 382/2003.

Alternativamente à apuração da média trienal ora prevista, a pessoa jurídica poderá apurar o lucro líquido anual mínimo de 5% (art. 35 da IN SRF nº 243/2002), mediante a multiplicação das receitas de vendas nas exportações, para empresas vinculadas, pelo fator de 1,29, considerando-se somente o próprio ano-calendário de 2006.

Para o ano de 2007, através da Portaria 329/07 e IN SRF nº 801/07, pelo terceiro ano consecutivo, o Governo autorizou um ajuste das receitas de exportação entre empresas vinculadas e coligadas, dentro das regras de preço de transferência. Esse ajuste será de 1,28 (O valor do multiplicador equivale à média dos multiplicadores já aplicados nos dois anos anteriores.). De acordo com o artigo 1º da referida Portaria que: “Excepcionalmente, para o ano-calendário de 2007, poderão ser ajustados, mediante multiplicação pelo fator de 1,28 (um inteiro e vinte e oito centésimos): I - as receitas de vendas de exportações, para efeito do cálculo de comparação com as vendas do mesmo bem no mercado interno, de que trata o caput do art. 19 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e II - o preço praticado pela pessoa jurídica nas exportações para pessoas vinculadas, para efeito de comparação com o preço parâmetro calculado pelo método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), conforme dispõe o inciso IV do § 3º do art. 19 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Segundo a Receita Federal do Brasil, sem a multiplicação dos valores de exportação pelo fator de 1,28, empresas sediadas no Brasil deveriam ajustar suas bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em função, exclusivamente, da valorização da moeda nacional. O problema decorrente da forte valorização da moeda brasileira frente ao dólar nos últimos anos foi percebido ainda no ano de 2005. Assim, inseriu-se no texto da Lei nº 11.196, oriunda da Medida Provisória (MP) do

Bem, a previsão legal para que Fazenda Nacional e Receita Federal pudessem alterar as bases do cálculo de preço de transferência de exportações.

## 7 CONCLUSÃO

A Organização para a Cooperação e desenvolvimento econômico (OCDE) tem, dentre os seus objetivos, a expansão do comércio e dos investimentos internacionais entre seus membros. Suas decisões e pronunciamentos influenciam legislações internas dos países-membros e daqueles que pretendem manter escorreitas relações internacionais.

A OCDE criou o preço de transferência como solução ao problema de distribuição de lucros entre as partes de um grupo empresarial.

No Brasil, as normas que regulam os preços de transferência surgiram em 1996, tendo por objetivo evitar a prática de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, ou residentes em países ou dependências com tributação favorecida ou residentes em países ou dependências cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, que sejam ou não vinculadas.

A legislação brasileira se aplica a operações entre pessoas físicas ou jurídicas sediadas no Brasil com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior consideradas vinculadas (art. 23 da Lei nº 9.430/96 e art. 2º da IN SRF 243/02); pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo quanto a composição societária (art. 24 da Lei nº 9.430/96 e art.39 da IN SRF 243/02); efetuadas por interposta pessoa, não caracterizada como vinculada, por meio da qual esta opere com outra no exterior, caracterizada como vinculada (§ 5º, art. 2º, IN SRF 243/02).

As operações sujeitas ao preço de transferência são: bens, serviços e direitos adquiridos no exterior de vinculadas, de países com tributação favorecida ou de interposta pessoa; receitas oriundas de exportação para vinculadas, para países com tributação favorecida ou para interposta pessoa; despesas e receitas com juros, decorrentes de contratos não registrados no Banco Central do Brasil.

Não será admitido o uso, como parâmetro, de preços praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como liquidações de estoque, no encerramento de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais (art. 31, IN SRF nº 243/02).

Não se aplica a operações de importações e exportações de *royalties* e assistência técnica, científica e assemelhada, conforme determina o art. 43, inciso II, IN SRF nº 243/02.

Inserindo-se a disciplina dos preços de transferência no âmbito da legislação do imposto de renda, encontra-se como limite a própria existência de renda a ser tributada, tendo, portanto, a matéria fulcro constitucional, enquadrando-se no que determina o art. 43 do Código Tributário Nacional.

A legislação sobre preços de transferência deve ser considerada constitucional tendo em vista que é compatível com o conceito de renda positivado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional devendo os ajustes por ela impostos servir para corrigir eventuais distorções do lucro contábil da pessoa jurídica, aproximando o resultado da efetiva renda da empresa.

O princípio do *Arm's Length* pressupõe que as empresas vinculadas, ao realizarem exportações e importações, sejam tratadas como se fossem entidades não-relacionadas, exigindo que lhes sejam atribuídos os lucros que aufeririam se praticassem aquela operação com empresas não-ligadas, integrantes de operações similares, em condições semelhantes, evitando que o preço convencionado não corresponda com aquele praticado no mercado.

Quanto aos critérios de apuração de preços parâmetros para a comparação com os preços praticados, a legislação brasileira adotou para as importações os métodos PIC (Método dos preços independentes comparados), PRL 20% e 60% (Método do Preço de Revenda menos Lucro) e CPL (Custo mais Lucro) e, para as exportações os métodos PVEx (Preços de Venda nas Exportações), PVA (Preço de Venda por Atacado no país de destino, diminuído do lucro de 15%), PVV (Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro de 30%) e CAP (Custo de Aquisição ou de Produção, mais tributos e lucro de 15%).

À opção do contribuinte, poderão ser aplicados quaisquer dos métodos previstos na legislação de preço de transferência e para a realização do ajuste no cálculo do IRPJ e da CSLL, o contribuinte poderá considerar o método que gerou a menor exposição fiscal.

O art. 8º da IN SRF nº 243/02 dispõe que será considerada satisfatória a comprovação quando o preço ajustado (parâmetro) diverja, em até 5%, para mais ou para menos, do constante do documento de importação e de exportação (preço praticado). Com a Lei nº 10.833/03, art. 45, § 2º, a SRF foi autorizada a fixar percentual de margem de divergência máxima entre preço praticado e preço parâmetro. A isto se dá o nome de “Margem de Divergência”.

Não foi exigido pelo legislador um tratamento individualizado de cada bem ou serviço, admitindo a aplicação de análises por custos de produtos, também conhecidas por *basket approach*. Os ajustes dos preços de transferência podem ser feitos, de modo satisfatório, pela comparação de “cestos de produtos”, quando as análises por pacotes de

transações revelarem-se capazes de mostrar as condições que estas teriam sido encontradas entre empresas independentes, realizando-se o princípio *arm's length*.

Posteriormente à criação da Lei nº 9.730/1996, a moeda brasileira viveu períodos de oscilação cambial que influenciam definitivamente a margem de 90% (compara-se o preço médio das exportações a pessoas vinculadas com o preço médio das operações internas) fixada pela lei. A fim de evitar que este efeito financeiro viesse a distorcer a aplicabilidade da margem legal, a Lei nº 11.196/2005 conferiu poderes ao Ministro da Fazenda para instituir mecanismos que minimizem os efeitos da variação cambial sobre esta regra.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ASSAF NETO, Alexandre. *Matemática financeira e suas aplicações*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- CAMPO, Fortunato Basani. Preço de transferência na Lei nº 9.430/96. *Temas de Legislação Tributária*, São Paulo: Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, 1998, p. 28-29.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: v. 3, n. 3, jun. 2006, p. 185 – 203, jun. 2006.
- CASELLA, Paulo Borba. *Direito internacional tributário brasileiro*. 1. ed. São Paulo: LTr, 1995.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.
- HIGUCHI, Hiromi et al.. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática*. 30 ed. São Paulo: IR Publicações, 2005.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- NEPOMUCENO, F. *Preço de Transferência*. 1. ed. São Paulo: IOB Thompson, 2003.
- ORSINI, Ellen Peixoto. *Preço de Transferência: conceitos, métodos e aplicabilidade*. 1. ed. São Paulo: ESAF, 2001.
- PIRES, Adilson Rodrigues et al. *Tributos e preços de transferência*, v. 2, 1. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento fiscal teoria e prática*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bi-tributação: treaty shopping*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

\_\_\_\_\_. *Preço de transferência no direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

\_\_\_\_\_ et ROCHA, Valdir de Oliveira. *O controle fiscal dos preços de transferência e os meios de prova admitidos para a definição e preços e custos médios*, v.2. São Paulo: Dialética, 1999.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.