



UFSM

Trabalho de Graduação

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:
ÊNFASE NO MÉTODO PREÇO DE REVENDA
MENOS O LUCRO**

**Cássia Letícia Ferreira Kerpel
Cleo Nascimento Dutra**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS, Brasil

2004

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:
ÊNFASE NO MÉTODO PREÇO DE REVENDA
MENOS O LUCRO**

por

**Cássia Letícia Ferreira Kerpel
Cleo Nascimento Dutra**

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial da disciplina **CTB516**

Trabalho de Graduação em Ciências Contábeis

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS, Brasil

2004

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

O orientador, abaixo assinado, aprova o Trabalho de Graduação

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:
ÊNFASE A MÉTODO PREÇO DE REVENDA MENOS O
LUCRO**

elaborado por

**Cássia Letícia Ferreira Kerpel
Cleo Nascimento Dutra**

Como requisito parcial da disciplina CTB516 - Trabalho de
Graduação em Ciências Contábeis

Rodrigo Debus Soares
(Presidente/Orientador)

Santa Maria, dezembro de 2004

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a todos os que nos ajudaram direta ou indiretamente na construção de nossos valores, conhecimento e para a busca constante de novos desafios.

Em especial aos nossos familiares, a Márcia e ao Altair que estiveram ao nosso lado neste ano de decisões.

E por fim ao nosso orientador por ter nos aceitado apesar da distância e das dificuldades para a elaboração do trabalho.

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	III
LISTA DE FIGURAS	IV
LISTAS DE SIGLAS E ABREVIACÕES.....	V
LISTA DE ANEXOS	VII
INTRODUÇÃO	1
1.1 Tema	2
1.1.1 Delimitação do tema.....	2
1.2 Objetivos.....	3
1.2.1 Objetivo geral	3
1.2.2 Objetivos específicos.....	3
1.3 Importância do trabalho	4
1.4 Metodologia	4
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	6
2.1 Princípios Constitucionais.....	6
2.1.1 Supremacia da Constituição.....	7
2.1.2 Legalidade.....	7
2.1.3 Anterioridade	9
2.1.4 Irretroatividade.....	11
2.1.5 Igualdade ou Isonomia	11
2.2 Hierarquia dos Atos Normativos	12
2.2.1 Constituição Federal.....	12
2.2.2 Normas Infraconstitucionais	13
3 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.....	22
3.1 Considerações Preliminares.....	22
3.2 Experiência Brasileira	25
3.3 Importação.....	31

3.3.1	Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)	31
3.3.2	Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL)	33
3.3.3	Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL)	37
3.3.4	Valores a ajustar no Cálculo do Preço de Transferência....	38
3.4	EXPORTAÇÃO.....	42
3.4.1	Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)	43
3.4.2	Método do Preço de Venda Por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA)	44
3.4.3	Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV)	45
3.4.4	Método do Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro (CAP)	47
3.4.5	Forma de ajuste nas exportações	48
3.4.6	Salvaguarda ou <i>Safe Harbour</i>	50
3.5	Discussões relativas ao método PRL	51
3.5.1	Algumas decisões em nível administrativo	60
	CONCLUSÃO	63
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	66
	ANEXOS.....	70

LISTA DE TABELAS

TABELA 01: CÁLCULO DO MÉTODO PIC CONFORME A IN N° 243/2002.....	32
TABELA 02: CÁLCULO DO PRL 20%, CONFORME A IN N° 243/2002.	34
TABELA 03: CÁLCULO DO PRL 60%, CONFORME A IN N° 243/2002.	36
TABELA 04: CÁLCULO DO CPL, CONFORME A IN N° 243/2002.	38
TABELA 05: CÁLCULO DO PVEX, CONFORME A IN N° 243/2002.....	43
TABELA 06: CÁLCULO DA PVA, CONFORME A IN N° 243/2002.....	45
TABELA 07: CÁLCULO DO PVV, CONFORME A IN N° 243/2002.	46
TABELA 08: CÁLCULO DO CAP, CONFORME A IN N° 243/2002.....	48
TABELA 09: CÁLCULO DO PRL 20%, CONFORME A IN N° 38/1997. ...	53
TABELA 10: CÁLCULO DO PRL 60%, CONFORME A IN N° 32/2001. ...	55
TABELA 11: COMPARATIVO DO CÁLCULO PRL 60% DE ACORDO COM A IN N° 32/2001 E A IN N° 243/2002.	56

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01: DIPJ/2004 – FICHA 09A: DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL (ADIÇÕES)	40
FIGURA 02: DIPJ/2004 – FICHA 09A: DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL (EXCLUSÕES E LUCRO REAL)	40
FIGURA 03: DIPJ/2004 – FICHA 12A: CÁLCULO DO IRPJ SOBRE O LUCRO REAL	41
FIGURA 04: DIPJ/2004 – FICHA 17: CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (ADIÇÕES).....	41
FIGURA 05: DIPJ/2004 – FICHA 17: CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (EXCLUSÕES E CSLL A PAGAR)	42

LISTAS DE SIGLAS E ABREVIações

ADIn	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	- Artigo
Arts.	- Artigos
CAP	- Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro
CF	- Constituição Federal
Cfe.	- Conforme
Cide	- Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico
Cofins	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPL	- Custo de Produção mais Lucro
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	- Código Tributário Nacional
DIPJ	- Declaração de Informações econômico-fiscais da PJ
Doc.	- Documento (s)
EC	- Emenda Constitucional
Ed.	- Edição
Empr.	- Empresa
ICMS	- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
Imp.	- Importação
IN	- Instrução Normativa
IOF	- Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	- Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS ou ISSQN	- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
JSCP	- Juros Sobre Capital Próprio
Merc.	- Mercadoria (s)
MP	- Medida Provisória
OCDE	- Organização para a Cooperação e desenvolvimento Econômico
p.	- Página
Part.	- Participação
PIC	- Preços Independentes Comparados
PIS	- Programa de Integração Social
PJ	- Pessoa Jurídica

PJ's	- Pessoas Jurídicas
PRL	- Preço de Revenda menos o Lucro
Prod.	- Produto (s)
PVA	- Preço de Venda Por Atacado
PVEx	- Preço de Venda nas Exportações
PVV	- Preço de Venda a Varejo
S.A.	- Sociedade Anônima
SELIC	- Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SRF	- Secretaria da Receita Federal
Unid.	- Unidade
Unit.	- Unitário (s)

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 01: RELAÇÃO DE PAÍSES CUJA TRIBUTAÇÃO DA RENDA É FAVORECIDA, CONFORME A IN N° 188/2002.....	71
ANEXO 02: ARTIGO 12 DA IN N° 38, DE 30 DE ABRIL DE 1997.	74
ANEXO 03: ARTIGO 12 DA IN N° 32, DE 30 DE MARÇO DE 2001.	76
ANEXO 04: ARTIGO DA IN N° 243, DE 11 DE NOVEMBRO DE 2002...	79

RESUMO

Trabalho de Graduação
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA: ÊNFASE NO MÉTODO PREÇO DE REVENDA MENOS O LUCRO

**Autores: Cássia Letícia Ferreira Kerpel
Cleo Nascimento Dutra**

Data e Local da Defesa: Santa Maria, dezembro de 2004.

Os preços de transferência têm por objetivo evitar a remessa indireta de lucros, seja esta por meio do superfaturamento das importações ou da subavaliação das exportações. As condições para tal é que as pessoas envolvidas nesta transação caracterizem-se como vinculadas e estejam localizadas em países diferentes, sem observar o princípio *arm's lenght*, o qual orienta que o preço acordado nas operações seja livre de ingerência de umas das partes sobre a outra. Para evitar que o Estado seja lesado, em qualquer uma das vias de operação com o exterior, a legislação brasileira determinou metodologias de cálculo para apuração do preço parâmetro que servirá de base para comparação e determinação do valor do ajuste, sempre que este aplicável. Embora cada método tenha a sua peculiaridade é no método do preço de revenda menos o lucro 60%, aplicado sobre produtos e serviços utilizados na produção, que residem os principais pontos de discussão desde que a IN 243/2002 revogou a IN 32/01 e acabou por majorar, em alguns casos, a base de cálculo para apuração do parâmetro. Desde então este impacto tem sido intensamente debatido, principalmente por parte das empresas que dependem de fornecedor estrangeiro (caracterizado como pessoa vinculada) para continuidade do negócio. À parte disso, o contador que domina os aspectos relacionados a preços de transferência contribui positivamente para a elaboração do planejamento tributário e no desenvolvimento do

sistema contábil, diminuindo os riscos de infrações fiscais e incrementando o resultado.

INTRODUÇÃO

O processo de globalização e a rápida abertura das economias emergentes ao capital estrangeiro alteraram significativamente o padrão das relações comerciais até então vigentes, acirrando a competitividade com corporações estrangeiras e exigindo que pouco a pouco as empresas nacionais também angariassem oportunidades no mercado externo. No caso estrito brasileiro, uma das razões que inibem o aumento no volume de investimentos diretos é a elevada carga tributária e seu complexo sistema, que conforme divulgado pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – consome em média 33,25% do faturamento das empresas.

Se reduzir a carga tributária é impraticável do ponto de vista do Estado para manutenção da máquina pública, muito esforço já foi realizado no sentido de simplificar as normas tributárias, a exemplo da criação do sistema integrado de pagamento de impostos para micro e pequenas empresas, bem como a manutenção de uma legislação permanente, como é o caso do imposto de renda que mantém sua essência desde 1997 com a edição da Lei 9.532 de 14 de novembro de 1997, que traz as alterações mais profundas nos últimos anos.

As alterações que têm surgido desde 1997 são decorrentes do dinamismo econômico, da criação dos mercados globais, da evolução das operações financeiras internacionais e o comércio virtual. Neste cenário de mudanças permanentes, o legislador tem buscado ser ágil para identificar as conseqüências tributárias dessas transformações, sendo natural, portanto, as correções e os aprimoramentos da legislação tributária.

Conseqüência da adaptação da legislação tributária aos novos tempos é a apuração do preço de transferência na importação e

exportação de bens entre pessoas vinculadas que venho com o objetivo de evitar a remessa ilegal de lucros para o exterior.

A legislação que versa sobre o tema é a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com alterações posteriores e atualmente regulamentada pela Instrução Normativa nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Propõem-se aqui uma releitura da legislação que trata sobre o cálculo do preço de transferência com enfoque ao método preço de revenda menos o lucro, pois as alterações trazidas pela IN 243/2002 alteram profundamente o cálculo, onerando o contribuinte.

Como parte do escopo, espera-se que seja possível concluir, após o entendimento da legislação e metodologias de cálculo apresentadas, o papel do contador não só no correto tratamento contábil destas operações como definir sua importância no gerenciamento dos preços de transferência.

O trabalho está dividido em informações do trabalho como objetivos, metodologia, posteriormente à fundamentação teórica, metodologia e legislação do preço de transferência, algumas discussões administrativas e a conclusão.

1.1 Tema

O presente trabalho tem como proposta apresentar a metodologia de cálculo do preço de transferência com enfoque ao método preço de revenda menos o lucro, onde são centrados os maiores questionamentos.

1.1.1 Delimitação do tema

O presente trabalho está focado sobre preços de transferência e seu tratamento pela legislação fiscal brasileira, principalmente quando da compra de produtos que serão revendidos ou utilizados no processo

produtivo da adquirente, mas especificamente no tocante ao método de PRL, visando evidenciar o papel do profissional contábil diante do cálculo do preço de transferência.

1.2 Objetivos

Neste item, se evidenciam quais foram os objetivos desta pesquisa iniciando pelo Objetivo Geral.

1.2.1 Objetivo geral

Apresentar a legislação pertinente ao cálculo do preço de transferência, principalmente ao que se refere ao método de apuração do preço parâmetro preço de revenda menos lucro.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar se a IN n° 32/2001 e a IN n° 243/2002 estão em consonância com a Lei n° 9.430/96 e suas posteriores alterações;
- Verificar, em nível judiciário e administrativo, as discussões em torno do cálculo do preço de transferência, principalmente no que se refere ao método preço de revenda menos o lucro;
- Demonstrar através de cálculos os métodos de apuração do preço de transferência;
- Evidenciar o papel do profissional contábil frente à matéria do preço de transferência.

1.3 Importância do trabalho

A importância do trabalho está em situar o profissional contábil diante de algumas peculiaridades referente ao cálculo do preço de transferência, bem como alertar para os riscos quando da inobservância da legislação pertinente.

Existe também a possibilidade de ser feito um gerenciamento em preço de transferência durante o ano base com o objetivo de analisar qual o método que traz a melhor vantagem tributária, tendo em vista que a legislação faculta ao contribuinte a escolha do método e no caso de utilização de mais de um este pode escolher qual lhe é mais conveniente.

1.4 Metodologia

O trabalho teve como aspectos metodológicos uma pesquisa exploratória junto a livros, legislação, e imprensa especulativa visando apresentar o cálculo no preço de transferência com mera interpretação na legislação.

A principal fonte de pesquisa além dos livros foi a rede mundial de computadores que serviu tanto como suporte para a coleta da legislação, como de artigos em revistas específicas de direito tributário, bem como jornais.

Uma das limitações encontradas no decorrer da elaboração do trabalho foi a bibliografia restrita e o que foi encontrado, muitas vezes, fazia mera reprodução da legislação. Em função desta dificuldade, o tópico fundamentação teórica apresenta apenas conceitos referentes à hierarquia dos atos normativos e princípios constitucionais não se atendo ao assunto preço de transferência diretamente.

Este será tratado em ponto distinto porque as referências bibliográficas são basicamente legais. Esse cuidado foi objetivando apresentar o preço de transferência com vistas na legislação e deixar aspectos doutrinários para um próximo tópico.

Para ilustrar as situações definidas pela legislação foram apresentados estudos de caso com dados hipotéticos e tabelas desenvolvidas pelos autores deste trabalho, sendo o enfoque nas relações que envolvem produtos.

Para fins de evidenciar os ajustes e reflexos tributários foi utilizado o percentual de 34%, para referenciar os impostos. O percentual é composto por 15% de IRPJ, 10% de adicional de IRPJ e 9% de CSLL. Foi adotada a prática de utilizar o adicional pelo fato que o montante negociado entre empresas vinculadas normalmente é superior ao limite de não aplicação do adicional.

É de pleno consenso que na prática quando do cálculo do IRPJ e adicional devem ser observadas disposições do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 e legislações conexas, assim disposto:

“Art. 542. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, se sujeita à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º).”

Além dos estudos de caso com dados hipotéticos, apresentou-se também casos de empresas que estão discutindo esta legislação com o fisco, bem como algumas interpretações proferidas em outras discussões, mas que são aplicáveis ao preço de transferência.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Tendo em vista que presente estudo objetiva apresentar as metodologias de cálculo dos preços de transferência, bem como demonstrar ao profissional contábil a importância do conhecimento da legislação, faz-se importante compreender alguns pontos sobre o ordenamento jurídico brasileiro, principalmente no que se refere ao processo legislativo nacional. Busca-se demonstrar aqui a complexidade dos trâmites para instituição de uma nova lei, bem como evidenciar a competência de cada ato normativo. O tópico princípios constitucionais teve como referencia literária Sabbag (vide bibliografia), enquanto hierarquia dos atos normativos foi redigida com base em Oliveira (vide bibliografia).

2.1 Princípios Constitucionais

O direito tributário, ramo do direito Público com natureza obrigacional, consiste em uma relação jurídica polarizada. No pólo ativo encontra-se o Fisco, ente credor, e no pólo passivo tem-se o Contribuinte, ente devedor. Aquele invade compulsoriamente o patrimônio deste a fim de retirar valores para seus cofres, tais valores são os denominados tributos.

A Constituição Federal de 1988 impõe Limites ao Poder de Tributar, ou seja, limites ao poder de invadir o patrimônio do contribuinte. Essas limitações advêm dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, e estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Lei suprema. Entende-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pela Constituição Federal 1988 às entidades dotadas desse poder. Tais limitações estão consagradas, de maneira precípua, nos

princípios constitucionais tributários, estabelecidos nos arts. 150 a 152 da CF/88.

2.1.1 Supremacia da Constituição

Primeiramente, deve-se deixar claro que o princípio maior, valendo para todos os ramos do direito, consiste no Princípio da Supremacia da Constituição sobre todas as leis e atos normativos. Sabbag (2004, p.19) lembra que as leis e atos normativos do nosso ordenamento jurídico estão sempre sujeitas ao controle de Constitucionalidade. Assim, se um tributo se apresentar fora dos parâmetros impostos pela Constituição Federal, o Judiciário poderá ser provocado, a fim de que se proceda à correção da situação antijurídica e, se for o caso, declarar a sua inconstitucionalidade.

2.1.2 Legalidade

Os entes tributantes só poderão criar ou aumentar um tributo por meio de lei. Assim dispõe o art. 150 da CF/88: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, bem como se verifica no art. 97 do CTN: somente lei pode estabelecer: I – instituição de tributos, ou sua extinção”.

Em regra, a lei apta a instituir um tributo é a Lei Ordinária por meio do poder legislativo. Há três tipos de tributos federais que obedecem ao Princípio da Legalidade, entretanto devem ser criados por Lei Complementar. Nestes casos que o legislador quis que fosse por Lei Complementar, ele fez esta referência na própria Constituição. Tais tributos são:

- Imposto sobre grandes fortunas;

- Empréstimos compulsórios;
- Impostos residuais da União.

Salienta-se que há quatro tipos de impostos que poderão ser aumentados por ato do Poder Executivo. Note-se que eles apenas poderão ser aumentados ou reduzidos, nunca criados por este poder. Desse modo, o Poder Executivo Federal por meio do Presidente da República poderá alterar alíquotas destes tributos, nunca base de cálculo, utilizando-se de decreto presidencial, são eles:

- Imposto de exportação;
- Imposto de importação;
- IPI;
- IOF.

Observa-se que esta é uma exceção constitucional, sendo que a razão para tal flexibilização está no fato que estes tributos têm caráter extrafiscal, possuindo função regulatória (impostos reguladores de mercado).

Vale lembrar que a EC nº 32/01 trouxe mais uma exceção ao princípio da legalidade. Atualmente Medida Provisória é meio idôneo para aumentar ou instituir imposto federal, havendo uma restrição: quando se tratar de tributos adstritos à ação normativa cabente à Lei Complementar tais tributos não poderão ser instituídos ou alterados por Medida Provisória.

Diga-se, outrossim, que a EC nº 33/2001 também trouxe duas novas exceções, as quais poderão ter suas alíquotas alteradas por Decreto Presidencial, a saber:

- Cide – combustível;
- ICMS s/ combustíveis.

Importante salientar que o princípio constitucional da legalidade quando estudado a luz do Código Tributário Nacional recebe outra denominação. O art. 97 deste Código refere-se ao princípio da estrita legalidade, no qual, conforme (Sabbag, 2004, p. 23), verifica-se um rol taxativo de componentes obrigatórios a que toda lei tributária deve obediência. Estes componentes taxativos somente podem ser estabelecidos pela lei tributária, nunca, por exemplo, por instrução normativa, são eles:

- Alíquota;
- Base de cálculo;
- Sujeito passivo;
- Multa;
- Fato gerador.

2.1.3 Anterioridade

Os entes tributantes só podem cobrar o tributo no exercício financeiro posterior ao exercício financeiro da publicação da lei instituidora. Tal situação verifica-se com o intuito de proteger os contribuintes de uma tributação surpresa. Existem exceções a este princípio, na medida em que o tributo é imediatamente pago sem a necessidade de se esperar o exercício financeiro posterior ao da lei instituidora. São seis tributos federais:

- Imposto de Importação;
- Imposto de Exportação;
- IPI;
- IOF;
- Imposto Extraordinário de Guerra;

- Empréstimo Compulsório.

Também são exceções devido a sua extrafiscalidade, pois regulam a economia do País, tendo sua exigência imediata por meio de Decreto presidencial.

O princípio da anterioridade foi alterado pela EC nº 42/2003, trazendo uma ampliação do referido princípio, segundo a qual se vedou a cobrança de tributos antes de decorrido 90 dias da data em que houver sido publicada a lei que tenha instituído ou majorado o tributo. No entanto, tal emenda excepcionou este período de espera para alguns tributos, quais sejam:

- Imposto de Importação;
- Imposto de Exportação;
- Imposto de Renda;
- IOF;
- Imposto Extraordinário de Guerra;
- Empréstimo compulsório para calamidade pública.

Referente a Anterioridade duas outras emendas surgiram trazendo novas diretrizes. A EC nº 32/01 dispõe que nos casos onde exista uma majoração ou instituição de tributo por meio de Medida Provisória, este tributo será pago no ano seguinte ao ano da conversão da MP em lei. Não ocorrendo a conversão, não se fala em pagamento do tributo. A EC nº 33/01 trouxe uma nova exceção, na medida em que a Cide combustível não deve respeitar a anterioridade anual, sendo seu pagamento imediato. Entretanto, ela não é exceção à anterioridade nonagessimal trazida pela EC nº 42/03 devendo respeitar os 90 dias.

2.1.4 Irretroatividade

A lei deve abranger fatos geradores posteriores à sua edição, ou seja, a lei deve ser anterior aos fatos geradores a que se refere. Portanto, deve-se aplicar a lei do momento do fato gerador, e não aquela nascida posteriormente, sob pena de se verificar uma retroatividade.

Dispõe o art. 150, III, “a” da CF/88: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Em princípio, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência. Assim, deve-se utilizar sempre a lei do momento da ocorrência do fato gerador para cobrança de tributo e aplicação de alíquotas (art. 144, CTN).

2.1.5 Igualdade ou Isonomia

Especificamente, no que se refere ao direito tributário, tal princípio ganha muita importância, pois, conforme recorda (Sabbag, 2004, P. 32), ele surge para evitar as inúmeras desigualdades tributárias ocorridas durante a trajetória política do nosso País nas últimas décadas. Tais desigualdades se traduziam em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios ou “liberalidades” a destinatários predeterminados, conforme o cargo ou ofício que exercia.

Portanto, o legislador, pretendendo evitar esta situação, disciplinou no art. 150, II da CF/88 o princípio da Igualdade tributária, o qual prevê:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre

contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Deste princípio deriva-se um subprincípio denominado PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA previsto no art. 145, § 1º da CF/88.

Refere-se à graduação de incidência quanto aos impostos pessoais, no tocante à fixação de alíquotas diferenciadas, com a finalidade de promover a justiça social. São exemplos de impostos progressivos, com previsão explícita na CF:

- IR;
- IPTU;
- ITR.

Observa-se que o IPVA passou a ter progressividade de forma implícita com o advento da EC nº 42/2003.

2.2 Hierarquia dos Atos Normativos

2.2.1 Constituição Federal

No mundo jurídico, a Constituição é a Lei fundamental de um Estado. Oliveira (2003, p.23) salienta que o ordenamento brasileiro adota uma postura verticalizada e hierarquizada das normas, na qual a norma inferior busca sua validade na imediatamente superior. Nesta escala, afirma-se que a Constituição, sendo a lei suprema, é a norma de validade de todo o sistema jurídico positivo, consagrando-se, desta forma, o Princípio da Supremacia da Constituição.

O Estado juridicamente organizado tem sua sustentação em uma Constituição e com esta devem estar de acordo todos os atos realizados dentro deste Estado que impliquem em uma relação jurídica. Em síntese, segundo Oliveira (2003, p.23), a Constituição é o conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado, tendo como objetivo maior limitar o poder do Estado sobre as pessoas e as instituições que o compõem.

A Constituição é elaborada pelo Poder Constituinte, podendo ser a primeira ou uma nova constituição. É a expressão da vontade suprema do povo, social e juridicamente organizado. Na atualidade, por meio do Poder Constituinte Derivado de Reforma, somente mediante o procedimento previsto no art. 60 da Constituição vigente é possível alterá-la, ou seja, através de Revisão Constitucional ou de Emenda Constitucional.

2.2.2 Normas Infraconstitucionais

Primeiramente, faz-se necessário estabelecer a distinção existente entre atos normativos originários e atos normativos derivados.

a) Atos Normativos Originários

Conforme Oliveira (2003, p. 77) são os atos que “criam” o direito, sendo do Poder Legislativo a sua competência. Também denominadas de normas legais, possuem conteúdo genérico e abstrato; é a lei em sentido material, o ato que obriga. Assim, de acordo com o art. 5º da CF/88 “Ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo a não ser em virtude de lei”. Este consiste no Princípio da Legalidade que possui como um de seus escopos a garantia do cidadão contra o arbítrio do Estado.

Tais atos estão previstos no art. 59 da CF/88 que elenca taxativamente as espécies normativas (leis):

- Emendas à Constituição;
- Leis complementares;
- Leis ordinárias;
- Leis delegadas;
- Medidas provisórias;
- Decretos legislativos;
- Resoluções.

Nota-se que tecnicamente a Medida Provisória não poderia estar elencada neste rol, como posteriormente será analisada, uma vez que ela não é ato normativo originário do legislativo, e sim do executivo.

b) Espécies Normativas

- Emenda Constitucional

A emenda constitucional, instrumento apropriado para alteração da constituição, existe porque, muito embora uma Constituição nasça para ser eterna, ela não pode ser imodificável. Tal fato verifica-se nos vários tipos de mudanças sofridas em uma sociedade. É premissa maior que as Constituições devem se espelhar na realidade social que ela rege. No nosso ordenamento jurídico, a Emenda acarreta uma alteração pontual, na medida em que somente um determinado ponto ou matéria da Constituição será modificado. Importante salientar que por ser a Constituição brasileira do tipo rígida, o seu processo de alteração pela Emenda é muito mais trabalhoso, o que corrobora o princípio da Supremacia da Constituição.

Desse modo, a alteração da CF/88 por meio de Emenda encontra limitações, conforme observa Oliveira (2003, p.36):

- limite procedimental

A Emenda terá que obedecer a um processo legislativo especial, no qual possuem iniciativa para propô-la um terço dos Deputados ou senadores, o Presidente da República e mais da metade das Assembléias Legislativas (cada uma por maioria relativa de votos). O projeto de Emenda tem que ser aprovado em 2 turnos de votação em cada uma das casas legislativas. Em cada turno tal projeto para ser aprovado precisa de um quorum qualificado de três quintos dos parlamentares. Aprovada será promulgada pela mesa da Câmara dos Deputados e pela do Senado (Presidente da República não promulga, nem veta e nem sanciona Emenda).

- limite circunstancial

Em determinadas circunstâncias a CF não pode ser emendada, são elas:

- Estado de sítio;
- Estado de defesa e
- Intervenção Federal.

- limite material

Algumas matérias não podem sofrer alterações, são as denominadas Cláusulas Pétreas (parte super rígida da CF):

- Forma Federativa;
- Voto direto, secreto, universal e periódico;
- Separação dos Poderes;
- Direitos e Garantias individuais.

Oliveira (2003, p. 38) salienta que a Emenda à CF pode ser inconstitucional se contrariar termos da própria Constituição, estando, desta forma, sujeita ao controle de constitucionalidade difuso ou pelo concentrado.

- Lei Complementar

Possui o mesmo processo legislativo das leis ordinárias, com exceção do quorum, pois o art. 69 da CF/88 exige maioria absoluta. Dessa forma, as matérias reservadas à Lei Complementar não podem ser tratadas por MP ou por lei delegada. Destaca-se que a lei complementar só existe quando expressamente requisitada a sua edição na própria CF.

- Lei Ordinária

É a chamada lei comum com incidência quando não há previsão específica. A elaboração de tal lei abrange três fases segundo Oliveira (2003, p. 77):

- **Iniciativa:** tem como espécies a Iniciativa Geral (projetos relativos a matérias não reservadas a órgãos ou autoridades específicas, como por exemplo iniciativa popular); a Iniciativa reservada (apresentado por certas autoridades em matérias específicas, como o presidente da República, STF, tribunais Superiores e os Procuradores-Gerais) e a Iniciativa Conjunta.
- **Deliberação:** abrange os debates nas comissões e no plenário. A deliberação é feita em cada uma das casas do Congresso separadamente, devendo o projeto ser aprovado por maioria simples (art. 47 da CF/88). O trâmite, via de regra, passa (o projeto) pela comissão de Constitucionalidade e justiça, que examina a constitucionalidade do projeto e por comissões relacionadas à matéria debatida. Em seguida, é remetido ao

plenário para votação. Tanto no plenário quanto nas comissões podem ser apresentadas emendas ao projeto, modificando o texto original.

Aprovado o projeto na casa iniciadora (em regra, Câmara dos Deputados) ele é remetido à casa revisora (em regra, Senado). Nesta poderá ser rejeitado, emendado ou aprovado. Sendo o projeto aprovado em ambas as casas, ele será remetido ao presidente da República para que em 15 (quinze) dias úteis sancione (concordância com os termos do projeto) ou vete (discordância) o projeto de lei. Não se manifestando em 15 dias haverá sanção tácita. Não existe veto tácito, assim, a contrário *sensu*, o presidente da república somente poderá vetar um projeto de forma expressa. O presidente deve remeter a parte vetada com suas razões ao presidente do Senado em até 48 horas. O Congresso Nacional terá 30 dias para se manifestar, podendo derrubar o veto por maioria absoluta em votação secreta e, em seguida remetendo ao presidente da república para que promulgue a lei, ou, concordar com o veto.

- **Promulgação e Publicação:** Promulgação é o ato do chefe do Executivo que atesta a existência da nova lei. Promulgada a lei esta já é potencialmente obrigatória. Publicação é o ato que marca a obrigatoriedade da lei.

- Lei Delegada

Trata-se da possibilidade do presidente da República pedir ao Congresso Nacional delegação para legislar sobre certos assuntos. A delegação se efetiva por Resolução que fixará os limites (art. 68 da CF/88) e, eventualmente, a necessidade de aprovação do projeto do presidente pelo Congresso Nacional, em votação única, vedada qualquer emenda (art. 68, § 3º da CF/88).

Não podem ser objeto de lei delegada matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional e de suas casas, matérias reservadas à Lei Complementar e relativa a orçamento, à organização do Ministério Público e do poder Judiciário, e as questões referentes à cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais (art. 68, § 1º da CF/88). As leis delegadas são pouco utilizadas, pois é mais fácil o presidente da República editar Medida Provisória.

- Medidas Provisórias

Em caso de relevância e urgência, o presidente da República poderá adotar medidas provisórias, conforme previsão no art. 62 da CF/88, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

No § 1º deste artigo há um rol de matérias que não podem ser objeto de edição de medidas provisórias:

“I - relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;

b) direito penal, processual penal e processual civil;

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II - que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.”

Já no parágrafo seguinte há previsão de que por meio da Medida provisória é possível a instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, e só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

No § 3º há prazo para a eficácia da MP. Assim, as medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

O § 4º estabelece que: “O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional”.

O § 5º prevê que a deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

O § 6º estabelece o regime de urgência:

“Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subseqüentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando”.

O § 7º prevê que será prorrogada uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

O § 8º determina que a Câmara dos Deputados é a casa iniciadora: *“As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados”*.

O § 9º estabelece a criação de uma comissão mista de Deputados e Senadores para examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

O §10 prevê a vedação para reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

O §11 estabelece a possibilidade de perpetuação de relações jurídicas em virtude da inércia do Congresso Nacional: *“Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas”*.

O §12 determina que aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

f) Decretos Legislativos

É a espécie normativa utilizada para veicular matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional (art. 49 da CF/88), sendo promulgado pelo presidente do Senado, não se sujeitando a sanção ou veto. Em regra, produz efeitos externos, ou seja, fora do Congresso Nacional.

A CF/88 não regulou o procedimento de elaboração destes decretos legislativos, ficando a cargo dos Regimentos Internos do Congresso Nacional tal função. Podem tratar de matéria concreta (art. 49, II a VI, XII,

XVII da CF/88), atos normativos e matérias abstratas (art. 49, VII e VIII da CF/88).

Após um breve estudo sobre a composição do ordenamento jurídico em matéria tributária, será apresentado alguns casos e a legislação vigente em preço de transferência com base nos atos publicados até o dia vinte e quatro de novembro de 2004.

3 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

3.1 Considerações Preliminares

O processo de globalização e o permanente avanço tecnológico, em especial a popularização da *Internet*, e a integração dos mercados financeiros internacionais, incentivaram a busca de novos negócios além das fronteiras nacionais e aumentaram o volume de transações comerciais entre diferentes países. É neste complexo cenário que é possível identificar dois agentes com objetivos bastante distintos no que tange aspectos tributários: companhias que ampliaram suas atividades e operam em diferentes países, seja no mesmo ramo ou em parceria com clientes e/ou fornecedores, e o Estado, que preocupado em controlar este intenso fluxo de capitais, criou mecanismos para tributar estas operações e inibir a elisão fiscal.

Sempre que for possível identificar na composição do capital social de uma empresa uma pessoa (física ou jurídica) com a qual são mantidas transações comerciais e/ou financeiras, a literatura e a própria legislação costumam referir-se a ambas as partes como partes vinculadas (ou partes relacionadas).

Muitas destas empresas, na tentativa de transferir lucros para as investidas ou investidoras, compra produtos superfaturados ou os vende abaixo do preço normalmente praticado, e, quando esta operação é realizada com partes domiciliadas em países diferentes, atenção especial é dispensada pelo fisco, uma vez que o Estado é lesado neste procedimento.

A esta operação denomina-se remessa indireta de lucros para o exterior através de preços acordados em transações comerciais entre partes vinculadas caracteriza-se como de preços de transferência. Para

empresas não vinculadas estes preços praticados são chamados de valores pactuados.

BARRETO (2001, p. 99) destaca 04 (quatro) condições para a transferência indireta de lucros a partir de operações comerciais legais.

- pessoas vinculadas;
- domiciliadas em países diferentes;
- preço distinto daquele que seria estabelecido numa operação entre partes não vinculadas; e
- vantagem fiscal para as partes contratantes

O autor ainda descreve que um dos marcos mundiais acerca do tema preços de transferência foi o relatório emitido pela OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – em 1979, salientando as dificuldades de tributar os lucros auferidos pelas empresas multinacionais. A OCDE, embora não tenha poder de mando sobre os países membros (basicamente países desenvolvidos), tem influenciado significativamente a legislação desses países e, devido à alta reputação perante a comunidade internacional, outras nações têm referenciado a OCDE na estruturação de seu ordenamento jurídico, dentre elas o Brasil.

Contudo, antes que se pormenorize alguns pontos do referido relatório, faz-se importante mencionar a convenção modelo de 1963 promulgada pela OCDE, que em seu artigo 9º estabelece que os lucros não auferidos em razão de transação com parte vinculada podem ser adicionados ao resultado para fins de tributação. Tal orientação é baseada no princípio *arm's length*, o qual BARRETO (2001, p. 102) prefere denominar “regra do não favoritismo”, referindo-se “aos preços pactuados de forma independente, sem interferência de uma das partes sobre o processo decisório de aceitação do preço pela outra”.

O relatório de 1979 da OCDE define como preço *arm's length* o valor que seria realizada a transação entre partes não vinculadas nas mesmas

condições comerciais. Conforme bem lembra BARRETO (2001, p.103) a dificuldade da aplicação da regra do não favoritismo reside em “apurar qual seria o preço acordado se uma determinada operação, realizada entre partes relacionadas, tivesse sido efetuada entre pessoas não ligadas”. Ciente deste empecilho, a OCDE menciona algumas metodologias para apuração do preço de transferência, as quais 2 (duas) serão no presente trabalho lembradas pela sua influência na legislação brasileira:

a) Método de comparação dos preços não controlados: este método aplica literalmente o princípio *arm's length*, comparando os preços acordados em transações com partes vinculadas com aquelas operações realizadas entre partes independentes, desde que observadas condições comerciais similares.

b) Método do preço de revenda: define como base o preço de revenda do produto adquirido de uma parte vinculada, deduzido da margem bruta necessária para fazer frente às despesas incorridas e o lucro compatível ao risco inerente ao revendedor.

Faz-se importante salientar que não há um melhor método que possa ser aplicável e facilmente identificado com todo tipo de operação. O desafio no momento da estipulação de qual metodologia será adotada é analisar aquela que se aplica mais adequadamente a fins de atingir o objetivo proposto pelo princípio *arm's length*. A OCDE não se esquivou em tratar do tema preços de transferência quando pertinente aos ativos intangíveis (marcas, patentes, *know-how*, entre outros), contudo, é possível imaginar a complexidade de aferir com razoável precisão esta aplicação. Por não ser objeto do estudo proposto, faz-se apenas a menção deste enfoque.

Embora a legislação brasileira já tenha abordado as operações envolvendo pessoas vinculadas anteriormente, é com a promulgação da Lei 9.430/96 que o tema preços de transferência é tratado com maior grau

de detalhamento no que concerne aspectos de tributação, ganhando projeção também entre os doutrinadores. A partir desta lei são estabelecidos os métodos de apuração dos preços de transferência que, embora influenciados pela OCDE, esta apenas serviu para orientar o legislador brasileiro, o qual implementou uma série de adaptações.

A apuração do preço de transferência surgiu com o objetivo de evitar a remessa indevida de lucros às empresas localizadas no exterior na qual empresas brasileiras mantinham uma relação muito mais do que comercial.

Esta prática persistiu por muitos anos nas operações de compra e venda entre empresas controladas no Brasil e controladoras no exterior, este é apenas um caso, através do superfaturamento nas importações ocorrendo uma remessa de dinheiro disfarçada de valor do bem adquirido ou subfaturamento nas exportações onde o dinheiro continuava retido no exterior.

Com base na experiência dos Estados Unidos, o Brasil, na figura da Secretaria da Receita Federal – SRF, começou a estudar e implantar formas de controlar a remessa e/ou retenção de lucros no exterior,

3.2 Experiência Brasileira

A rápida abertura econômica promovida pelo governo Collor no início da década de 90 foi caracterizada por uma maciça invasão de produtos estrangeiros no mercado brasileiro e pela busca de investimentos promissores no país. Primeiramente as multinacionais, e depois outros investidores, verificaram uma grande oportunidade de crescimento diante da baixa competitividade da indústria nacional, iniciando-se assim uma agressiva política de aquisições/fusões e aplicação de capital na construção de novas unidades.

Como consequência deste fato, diversas multinacionais remetiam para o exterior valores monetários revestidos de outras classificações que não lucros ou dividendos com o objetivo de escapar da tributação.

Esta situação acontecia na subavaliação dos preços de vendas para empresas estrangeiras fazendo com que o dinheiro permanecesse no exterior e, nos casos de importação, havia uma superavaliação dos produtos adquiridos pelas empresas brasileiras, sendo configurada uma remessa / retenção ilegal de lucros.

Em qualquer um dos casos o resultado deste tipo de operação é a redução da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, ou em função da redução da receita de exportação ou do aumento do custo dos produtos importados.

Tal cenário obrigou as autoridades competentes adotar sérias medidas para evitar a evasão fiscal, ou seja, a perda na arrecadação. As ações tiveram como referência atos americanos, surgindo assim a figura do preço de transferência no Brasil.

O preço de transferência foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 nos artigos 18 a 24 e normatizado pela Instrução Normativa nº 38, de 30 de abril de 1997. Com o decorrer do tempo e a observação do efeito da norma a legislação sofreu várias alterações.

Segue, um breve histórico da criação e posteriores alterações mais significativas referente ao preço de transferência:

- Art. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430/1996 institui o controle dos preços de transferência no Brasil;
- IN nº 38/97 regulamenta a Lei nº 9.430/1996;
- Art. 2º da Lei nº 9.959/2000 criou o método PRL 60% (Preço de Revenda Menos Lucro de 60%);

- IN nº 32/2001 revoga a IN nº 38/1997 e regulamenta a forma de cálculo do método PRL 60%;
- Art. 3º e 4º da Lei nº 10.451/2002 amplia a aplicação das regras de preço de transferência, países com sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas;
- IN nº 243/02 substitui a IN nº 32/2001 e altera a forma de cálculo do método PRL 60%;
- Art. 45 da Lei nº 10.637/2002 define a forma de contabilização dos ajustes decorrentes da aplicação dos métodos de preço de transferência;
- IN nº 321/2003 altera a IN nº 243/2002, definindo a taxa de câmbio a ser aplicada na conversão do valor em moeda estrangeira para reais.

A apuração do preço de transferência é obrigatória quando as operações ocorrem entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, caracterizadas como vinculadas, inclusive realizadas através de interposta pessoa, ou, ainda que não vinculadas, residentes ou domiciliadas em país ou dependências consideradas como paraíso fiscal (Ver Anexo I).

Tais operações consistem nas:

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

O art. 23 da Lei nº 9.430/96 define o entendimento para pessoa vinculada em relação à Pessoa Jurídica domiciliada no Brasil, com quem

a mesma realiza alguma das transações descritas anteriormente, assim segue:

- a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;
- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei nº 6.404, 1976;
- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;
- a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus

diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

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

O controle se dá através da comparação do preço parâmetro apurado em conformidade com os métodos estipulados pela Receita Federal, e os preços realmente praticados entre pessoas vinculadas, ou quando domiciliadas em países cuja tributação é favorecida. Dependendo do caso, valores serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda - IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL.

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

Se quando da comparação dos valores na exportação, ocorrer que o preço parâmetro é maior que o praticado, significa que o contribuinte veio a reconhecer uma receita a menor. Portanto, a diferença que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, deverá ser adicionada ao lucro líquido para a determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL.

Na importação, se o preço parâmetro apurado pelos métodos de importação, for inferior ao preço praticado na importação, apontará que o

contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, logo esta diferença deverá ser tributada.

De acordo com a IN SRF nº 32, de 2001, art. 5º, inciso I, até o ano calendário de 2001, a parcela correspondente ao excesso de custo ou despesa, computado nos resultados da empresa, deveria ser adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Com a publicação da Lei nº 10.637/2002, art. 45, a partir do ano calendário de 2002, os casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que seja considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apurado na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, a pessoa poderá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

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

HIGUCHI (2004) aponta que no caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser creditado na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados.

Ou ainda pode a PJ facultar por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido. Para fins de determinação da base de cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio - JSPC, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido. Nesta hipótese, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria da que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.

3.3 Importação

Nas operações de importação entre pessoas vinculadas, conceito apresentado anteriormente, existe a obrigatoriedade do cálculo do preço de transferência para análise do preço praticado.

Existem quatro possibilidades para o cálculo e a opção será feita pela empresa de acordo com os dados que ela possuir. Nada impede que a mesma calcule mais de um método e será dedutível o maior valor apurado. O método definido pode ser por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração. Isto significa que é possível escolher o método que mais conveniente for por produto, porém, depois de escolhido, deve este perdurar durante todo o período de apuração.

3.3.1 Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

A determinação do custo de bens, serviços e direitos, de procedência estrangeira, para fins de dedução da base de cálculo do

IRPJ e CSLL, poderá ser apurado através do Método dos Preços Independentes Comparados.

O cálculo tem por finalidade determinar a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes. Toda vez que necessário os valores dos bens e direitos devem ser ajustados sob forma de minimizar os efeitos provocados pelas diferentes formas de pagamento, quantidade comprada, frete, seguros, entre outros.

Considerar-se-á a fonte de dados para este método as operações de:

- vendas pela mesma empresa exportadora, à PJ não vinculadas;
- adquiridos pela mesma empresa importadora, de PJ não vinculadas;
- em operações de compra e venda praticada entre outras PJ's não vinculadas, ou seja terceiros.

TABELA 01: Cálculo do Método PIC conforme a IN nº 243/2002.

Importação de Empresa Vinculada			
Produto	Quantidade	Total (R\$)	Preço Unitário Praticado (R\$)
X	500	R\$ 10.000,00	R\$ 20,00
Importação de Terceiros (Não vinculada)			
Produto	Quantidade	Total (R\$)	Preço Unitário Praticado (R\$)
X	400	R\$ 6.000,00	R\$ 15,00
Comparação dos Preços entre Vinculadas e Não vinculadas			
EMPRESA	Preço Unitário (R\$)		
Vinculada - Preço Praticado	R\$	20,00	
(-) Não vinculada - Preço Parâmetro	R\$	15,00	
Ajuste	R\$	5,00	

De acordo com o exemplo verificou-se que a empresa brasileira terá de fazer ajustes para o cálculo do IRPJ e CSLL no valor de R\$ 2.500,00.

Este método permite três tipos diferentes de base de dados para a fundamentação do cálculo. O exemplo apresenta a situação em que a empresa brasileira adquire o produto X, às vezes de empresa vinculada, e às vezes de terceiros. A forma de cálculo demonstrada considera que os preços das mercadorias importadas de terceiros foram efetuadas em quantidades e prazos de pagamento semelhantes às importações de vinculadas, ressalvando o descrito no § 1º do art. 9º da IN nº 243/2002.

3.3.2 Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL)

Enquanto no método anterior a base de dados é composta por operações que envolvem ou a empresa vinculada e terceiros, ou a empresa brasileira e terceiros, ou ainda operações que não envolvem as empresas vinculadas (terceiros e terceiros), o presente método será determinado através da média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e uma margem de lucro de vinte por cento (20%).

TABELA 02: Cálculo do PRL 20%, conforme a IN n° 243/2002.

Re vendas - PRODUTO A		Quantidades Re vendidas
Receita Bruta - Revenda Prod. A	R\$ 250.000,00	1000
a. (-) Descontos	<u>R\$ (15.000,00)</u>	
Receita Líquida - Revenda Prod. A	R\$ 235.000,00	
b. (-) Juros	R\$ -	
c. (-) ICMS,PIS,Cofins	R\$ (50.000,00)	
d. (-) Comissões	R\$ -	
e. Margem de Lucro 20%	<u>R\$ (47.000,00)</u>	
	R\$ 138.000,00	1000
Preço Parâmetro	R\$ 138,00	
Preço Praticado c/ Empr. Vinculadas	<u>R\$ 167,00</u>	
Ajuste Unitário	R\$ (29,00)	

O ajuste necessário à base de IRPJ e CSLL será de R\$ 29.000,00. Se não existisse a obrigatoriedade do ajuste neste caso os cofres públicos deixariam de arrecadar R\$ 7.250,00 de IRPJ, alíquota de 15% e adicional de 10% (Ver tópico metodologia de trabalho), e R\$ 2.610,00 de CSLL, a uma alíquota de 9%.

Cabe salientar que a margem de 20% é aplicada sobre o preço de revenda constante no documento fiscal excluído unicamente dos descontos incondicionais conforme o § 8º do art. 12 da IN n° 243/2002. Entende-se como desconto incondicional os descontos concedidos no ato da venda que independem de eventos futuros.

No entanto existem casos em que os bens, serviços e direitos não são revendidos e sim consumidos no processo produtivo da empresa. Diante dessa situação com o fim de cálculo do preço de transferência o procedimento será muito semelhante se comparado com a revenda exceto no percentual da margem de lucro que para esta situação será de sessenta por cento (60%) e na base de aplicação deste percentual.

É importante reforçar que a idéia da margem de lucro de 20% é somente para bens revendidos, ou seja, que não tenham sofrido nenhuma espécie de agregação de valor. Se por ventura ocorra uma

industrialização à margem utilizada será de 60%. Este método é conhecido como PRL 60%.

Para o PRL 60% existem ainda outras considerações para o cálculo conforme assim determina o § 11 da IN n° 243/02:

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

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

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

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

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

Para demonstrar a metodologia e as particularidades apresentadas pelo método PRL 60% conforme foi descrito anteriormente, segue um exemplo:

TABELA 03: Cálculo do PRL 60%, conforme a IN nº 243/2002.

Informações sobre a Mercadoria Importada	Preços (R\$)	% do Custo Total
1. MP importada de Vinculada	R\$ 118.000,00	55,56%
2. Valor Agregado no Brasil	<u>R\$ 93.000,00</u>	<u>44,44%</u>
Custo Total de Produção	R\$ 211.000,00	100,00%
Venda de mercadorias com MP Importada	Preço (R\$)	Quantidade
Receita Bruta - Venda Prod.B	R\$ 250.000,00	1000
a. (-) Descontos Incondicionais	R\$ (15.000,00)	
b. (-) ICMS,PIS,Cofins	<u>R\$ (50.000,00)</u>	
Receita Líquida - Venda Prod. B	R\$ 185.000,00	
Base de Cálculo PRL 60% - Part. da MP imp. no Custo total (55,56%)	R\$ 102.786,00	
(-)Margem de Lucro 60%	<u>R\$ 61.671,60</u>	1000
Preço Parâmetro	R\$ 41.114,40	
Preço Parâmetro unitário	R\$ 41,11	
Preço Praticado	<u>R\$ 78,86</u>	
Ajuste Unitário	R\$ (37,75)	

Uma das diferenças entre o PRL 20% e o PRL 60% é à base onde é aplicado o percentual da margem de lucro. Se no primeiro método o percentual era aplicado sobre o valor do documento fiscal unicamente excluído dos descontos incondicionais, no segundo método esta situação mudou. Tem-se como base o valor constante na nota fiscal excluídos além dos descontos incondicionais dos impostos inclusos no preço como ICMS, ISS, PIS e Cofins. Sobre o valor desta diferença aplicar-se-á o percentual de participação da matéria-prima no custo total do bem produzido. E somente após esta etapa será calculada a margem de lucro de 60%.

O preço parâmetro será a diferença entre o valor da participação da matéria-prima importada pelas unidades negociadas entre empresas as vinculadas, neste caso R\$ 102.786,00 e a margem de lucro de 60%, R\$ 61.671,00, significando ao final da apuração um ajuste de R\$ 37,75 por unidade comprada de matéria-prima. Para quinhentas (500) unidades de matéria-prima, o ajuste total será de R\$ 18.875,00.

Caso este ajuste não seja efetuado, a empresa brasileira deixará de recolher os montantes de R\$ 4.718,75 e R\$ 1.698,75 de IRPJ e CSLL, respectivamente.

3.3.3 Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL)

Por fim apresenta-se a última opção para a apuração do custo de bens, serviços e direitos adquiridos no exterior. Este método é composto pelo custo médio de produção acrescido de vinte por cento (20%) de lucro sobre o custo dos bens, serviços e direitos importados pela empresa brasileira ou similares fabricados no país de origem, com todos os impostos e contribuições incidentes na exportação dos mesmos.

A IN n° 243, determina o que pode ser considerado como custo de produção para efeitos de CPL conforme o § 4°:

- I. custo de aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizado na produção do bem ou direito;
- II. custo de outros quaisquer custo de bens ou serviços aplicados na produção;
- III. custo com mão-de-obra direta, inclusive supervisores, manutenção e guarda das instalações de produção e encargos incidentes sobre estes;
- IV. custos de locação, manutenção, reparo, encargos com depreciação, amortização e exaustão dos bens serviços e direitos aplicados na produção,
- V. Desde que admitidos pela legislação país de origem, os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo.

Os custos relacionados anteriormente somente serão admitidos no cálculo do CPL na proporção das quantidades destinadas à empresa brasileira.

Caso seja utilizado produto, bem ou direito similar para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado relativo às diferenças entre o bem, serviço e direito similar e o importado pela empresa brasileira.

TABELA 04: Cálculo do CPL, conforme a IN n° 243/2002.

Importação de Empresa Vinculada			
Produto	Quantidade	Total (R\$)	Preço Unitário Praticado (R\$)
X	500	R\$ 10.000,00	R\$ 20,00
Custo de Produção no exterior do Produto X			
Produto	Quantidade	Custo de X (R\$)	Preço Parâmetro Unitário (R\$)
X	1	R\$ 10,00	R\$ 12,00
Comparação entre o Preço Praticado e o Custo de Produção + 20% de Lucro			
Empresa			Preço Unitário (R\$)
Preço Praticado			R\$ 20,00
(-)Custo de Produção + 20% lucro			R\$ 12,00
Ajuste			R\$ (8,00)

Uma das dificuldades deste método é o fato da empresa estrangeira fornecer à empresa brasileira a composição dos custos de produção. O valor a ser ajustado é de R\$ 4.000,00.

3.3.4 Valores a ajustar no Cálculo do Preço de Transferência

Depois de apurado o preço de transferência e constatado que o preço praticado pela empresa brasileira foi superior ao preço parâmetro a diferença entre estes, ou seja, o excesso de custo será considerado indedutível para fins de lucro real e na base do cálculo da CSLL sendo necessário fazer ajustes.

Os ajustes poderão ser feitos de duas formas. Uma via contabilização e a outra, direto na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A primeira apresenta duas situações. Se o bem, direito ou serviço não tiver sido dado baixa será creditada a conta no ativo onde estes foram contabilizados, e debitada a conta de resultados acumulados (lucros ou prejuízos) no patrimônio líquido. Utilizando os valores da memória de cálculo do CPL os lançamentos ficam da seguinte maneira:

<i>D - Patrimônio Líquido</i>		
Lucros ou Prejuízos Acumulados	R\$	4.000,00
<i>C – Ativo</i>		
Estoque de Produto X	R\$	4.000,00

Por ventura, já tenha ocorrido à baixa do bem, através da venda ou quotas de depreciação, exaustão e amortização no final do exercício o procedimento será creditar custo da mercadoria vendida ou conta de resultado que tenha sido debitada na operação anterior contra resultados acumulados, como assim segue:

<i>D - Patrimônio Líquido</i>		
Lucros ou Prejuízos Acumulados	R\$	4.000,00
<i>C – Custo dos Produtos Vendidos</i>	R\$	4.000,00

A empresa pode ainda optar por fazer o ajuste direto na base de cálculo do IRPJ e CSLL via Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ. A DIPJ/2004 apresentada a seguir foi embasada está calculada com base nos dados do exemplo anterior e para fins de preenchimento considerou-se uma receita da atividade fim de R\$ 10.000,00 para o período:

FIGURA 01: DIPJ/2004 – Ficha 09A: Demonstração do Lucro Real (Adições)

Discriminação	
01 Lucro Líquido antes do IRPJ	10.000,00
ADIÇÕES	
02 Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	0,00
03 Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	0,00
04 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	0,00
05 Lucros Disponibilizados do Exterior	0,00
06 Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
07 Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	4.000,00
08 Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
09 Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
10 Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	0,00
11 Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
12 Excesso de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
13 Ajustes de Obrigações e Créditos - Variação Cambial Amortizada (Lei nº 10.305/2001, art. 2º)	0,00
14 Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	0,00
15 Participações Não Dedutíveis	0,00
16 Lucro Inflacionário Realizado	0,00
17 Depreciação Acelerada Incentivada - Reversão	0,00
18 Perdas Incomidas no Mercado de Renda Variável no Período de Apuração, exceto Day-Trade	0,00
19 Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração	0,00
20 Realização de Reserva de Reavaliação	0,00
21 Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa	0,00
22 Resultados Negativos com Altos Cooperativos	0,00
23 Outras Adições	0,00
24 SOMA DAS ADIÇÕES	4.000,00
EXCLUSÕES	

FONTE: Programa da DIPJ/2004 – SRF (dados hipotéticos).

FIGURA 02: DIPJ/2004 – Ficha 09A: Demonstração do Lucro Real (Exclusões e Lucro Real)

Discriminação	
EXCLUSÕES	
25 (-) Lucro da Exploração Correspondente à Exportação Incentivada - Beflex até 31/12/1987	0,00
26 (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	0,00
27 (-) Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	0,00
28 (-) Lucros e Dividendos Derivados de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição	0,00
29 (-) Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	0,00
30 (-) Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
31 (-) Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
32 (-) Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
33 (-) Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada	0,00
34 (-) Exatidão Incentivada	0,00
35 (-) Perdas Incomidas no Mercado de Renda Variável - Períodos de Apuração Anteriores	0,00
36 (-) Outras Exclusões	0,00
37 SOMA DAS EXCLUSÕES	0,00
38 LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	14.000,00
39 (-) Atividades em Geral	0,00
40 (-) Atividade Rural	0,00
41 LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	14.000,00
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	
42 (-) Atividades em Geral - Períodos de Apuração de 1991 a 2003	0,00
43 (-) Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1986 a 1990	0,00
44 (-) Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1991 a 2003	0,00
45 (-) Indústrias Titulares de Programas de Exportação - Beflex até 03/06/1993	0,00
46 LUCRO REAL	14.000,00
47 LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO TRIBUTADO A ALÍQUOTA DE 6%	0,00
48 LUCRO REAL POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

FONTE: Programa da DIPJ/2004 – SRF (dados hipotéticos).

FIGURA 03: DIPJ/2004 – Ficha 12A: Cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real

Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real	
Discriminação	
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01.A Alíquota de 15%	=> 2.100,00
02.A Alíquota de 6%	=> 0,00
03.Adicional	=> 0,00
DEDUÇÕES	
04.(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
05.(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
06.(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
07.(-)Atividade Audiovisual	0,00
08.(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
09.(-)Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte	0,00
10.(-)Isenção e Redução do Imposto	0,00
11.(-)Redução por Reinvestimento	0,00
12.(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	0,00
13.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	0,00
14.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público Federal	0,00
15.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 16)	0,00
16.(-)Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
17.(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	0,00
18.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	= 2.100,00
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
21.IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
22.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

FONTE: Programa da DIPJ/2004 – SRF (dados hipotéticos).

FIGURA 04: DIPJ/2004 – Ficha 17: Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Adições)

Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Discriminação	
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	
01.Lucro Líquido antes da CSLL	>> 10.000,00
ADIÇÕES	
02.Provisões Não Dedutíveis	0,00
03.Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)	0,00
04.Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa	0,00
05.Lucros Disponibilizados no Exterior	>> 0,00
06.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	>> 0,00
07.Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	>> 4.000,00
08.Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	>> 0,00
09.Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	>> 0,00
10.Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	>> 0,00
11.Perdas em Operações Realizadas no Exterior	>> 0,00
12.Excesso de Juros sobre o Capital Próprio	>> 0,00
13.Ajustes de Obrigações e Créditos - Variação Cambial Amortizada (Lei nº 10.305/2001, art. 2º)	>> 0,00
14.Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	>> 0,00
15.Realização de Reserva de Reavaliação	>> 0,00
16.Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão e Baixa de Bens - Diferença de Correção Monetária - If	>> 0,00
17.Ajuste Negativo a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002, art.35, §1º)	>> 0,00
18.Outras Adições	>> 0,00
19.SOMA DAS ADIÇÕES	= 4.000,00
EXCLUSÕES	
20.(-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	>> 0,00
21.(-)Lucros e Dividendos Detraídos de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição	>> 0,00
22.(-)Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	>> 0,00
23.(-)Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa	>> 0,00

FONTE: Programa da DIPJ/2004 – SRF (dados hipotéticos).

FIGURA 05: DIPJ/2004 – Ficha 17: Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Exclusões e CSLL a pagar)

Discriminação		
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL		
01 Lucro Líquido antes da CSLL	>>	10.000,00
ADIÇÕES		
02 Provisões Não Dedutíveis		0,00
03 Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)		0,00
04 Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa		0,00
05 Lucros Disponibilizados no Exterior	>>	0,00
06 Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	>>	0,00
07 Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	>>	4.000,00
08 Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	>>	0,00
09 Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	>>	0,00
10 Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	>>	0,00
11 Perdas em Operações Realizadas no Exterior	>>	0,00
12 Excesso de Juros sobre o Capital Próprio	>>	0,00
13 Ajustes de Obrigações e Créditos - Variação Cambial Amortizada (Lei nº 10.305/2001, art. 2º)	>>	0,00
14 Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	>>	0,00
15 Realização de Reserva de Reavaliação	>>	0,00
16 Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão e Baixa de Bens - Diferença de Correção Monetária - II		0,00
17 Ajuste Negativo a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002, art. 35, § 1º)		0,00
18 Outras Adições		0,00
19 SOMA DAS ADIÇÕES	=	4.000,00
EXCLUSÕES		
20 (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	>>	0,00
21 (-) Lucros e Dividendos Derivados de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição	>>	0,00
22 (-) Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	>>	0,00
23 (-) Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa	>>	0,00

FONTE: Programa da DIPJ/2004 – SRF (dados hipotéticos).

Porém, se a PJ calcular Juros Sobre o Capital Próprio - JSCP deve excluir valor do ajuste da base de cálculo dos juros. Vale lembrar que a base de cálculo dos juros sobre capital é o patrimônio líquido, sendo registrado o valor total do excesso em subconta própria da que registre o bem, serviço ou direito adquirido no exterior. Não sendo possível somente o ajuste na apuração via DIPJ.

Existe a possibilidade do preço praticado entre vinculadas, ser inferior ao preço parâmetro. Diante desta situação não há ajustes a fazer e será respeitado o valor constante nos documentos fiscais.

3.4 EXPORTAÇÃO

Na exportação existem quatro formas diferentes de apuração da receita de venda nas exportações:

3.4.1 Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)

Conforme o art. 23 da IN nº 243/2002, a receita de venda nas exportações poderá ser determinada em operações entre pessoas vinculadas pelo método do preço de venda nas exportações.

O método é definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa a outros clientes não vinculados ou por outra empresa exportadora brasileira quando os bens, direitos e serviços exportados forem idênticos ou similares, considerando o mesmo período de apuração e condições de pagamento semelhantes.

TABELA 05: Cálculo do PVex, conforme a IN nº 243/2002.

Exportação para Empresa Vinculada

Produto	Quantidade	Total (R\$)	Preço Unitário Praticado (R\$)
Y	100	R\$ 50.000,00	R\$ 500,00

Exportação para Terceiros (Não Vinculadas)

Produto	Quantidade	Custo de X (R\$)	Preço Parâmetro unitário (R\$)
Y	80	R\$ 52.000,00	R\$ 650,00

Comparação entre Exportações para Vinculadas e Não Vinculadas

Empresa Vinculada	Preço Unitário (R\$)
Vinculada	R\$ 500,00
Não Vinculada	R\$ 650,00
Ajuste	R\$ (150,00)

É possível verificar a necessidade de ser efetuado o ajuste, o que representa um acréscimo nas obrigações tributárias no valor de R\$ 5.100,00 de IRPJ e CSLL.

3.4.2 Método do Preço de Venda Por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA)

Poderá a receita de vendas nas exportações para a apuração do preço de transferência ser calculada a partir do método do preço de venda por atacado no país de destino diminuído do lucro.

O art. 24 da IN n° 243 define que este método tem como base a média aritmética ponderada dos preços dos bens idênticos ou similares praticados no mercado atacadista do país de destino. Para este cálculo tais preços devem ter condições de pagamento semelhantes.

Nos preços praticados no mercado serão diminuídos os tributos incluídos no preço cobrados no referido país e da margem bruta de quinze por cento (15%) sobre o preço bruto de venda no atacado. Entendem-se como tributos incluídos no preço os que no país de origem forem semelhantes com a sistemática do Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e para o Programa de Integração Social – PIS. Esta definição é dada pelo § 1° deste mesmo artigo.

TABELA 06: Cálculo da PVA, conforme a IN nº 243/2002.

Exportação para Empresa Vinculada			
Produto	Quantidade	Total (R\$)	Preço Unitário Praticado (R\$)
Y	100	R\$ 50.000,00	R\$ 500,00
Venda por Atacado de Y no país de destino		Preço (R\$)	Quantidade
Receita Bruta - Venda Prod.Y		R\$ 76.000,00	100
a. (-) Descontos Incondicionais		R\$ -	
b. (-) Tributos Inclusos no preço (semelhantes ICMS,PIS,Cofins)		<u>R\$ (7.600,00)</u>	
Receita Líquida - Venda Prod. Y		R\$ 68.400,00	
c. (-) Margem de Lucro de 15% sobre a Receita Bruta		<u>R\$ (11.400,00)</u>	
		R\$ 57.000,00	100
Preço Parâmetro		R\$ 570,00	
Preço Praticado		<u>R\$ 500,00</u>	
Ajuste Unitário		R\$ (70,00)	

Veja que o ajuste neste método é de R\$ 7.000,00, ou seja, R\$ 2.380,00 de tributos a pagar.

Os casos apresentados até então são hipotéticos e intencionalmente incorrendo em ajustes. Isto porque a interpretação do método e o ajuste a ser realizado é um dos pontos fundamentais do cálculo do preço transferência, já que existe a possibilidade do contribuinte escolher qual dos métodos é mais vantajoso. Após o cálculo do preço de transferência vem o momento de definição do método a utilizar e quais os documentos que darão subsídios para as apurações.

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

O método preço de venda a varejo no país de destino, previsto no art. 25, e aqui transcrito indiretamente, é muito semelhante ao método anterior, inclusive referente ao conceito de tributos incluídos no preço.

O presente método tem como referência a média do preço de venda a varejo no país de destino diminuído dos tributos incluídos no preço cobrados no país destinatário e da margem de lucro de trinta por cento (30%).

TABELA 07: Cálculo do PVV, conforme a IN n° 243/2002.

Exportação para Empresa Vinculada				
Produto	Quantidade	Total (R\$)	Preço Unitário Praticado(R\$)	
Y	100	R\$ 50.000,00	R\$ 500,00	
Venda a Varejo de Y no país de destino				
			Preço (R\$)	Quantidade
Receita Bruta - Venda Prod.Y			R\$ 90.000,00	100
a. (-) Descontos Incondicionais			-	
b. (-) Tributos Inclusos no preço (semelhantes ICMS,PIS,Cofins)			R\$ (9.000,00)	
Receita Líquida - Venda Prod. Y			R\$ 81.000,00	
c. (-) Margem de Lucro de 30% sobre a Receita Bruta			R\$ (27.000,00)	
			R\$ 54.000,00	100
Preço Parâmetro			R\$ 540,00	
Preço Praticado			R\$ 500,00	
Ajuste Unitário			R\$ (40,00)	

SCHOUERI (1999) apresenta uma crítica referente à determinação de margens fixas de lucro: “é exatamente na inexistência de comparação, substituída por uma margem fixa de lucro estabelecida pela própria lei, que podem surgir as maiores críticas ao sistema brasileiro”.

Um dos princípios do *arm's length* é a idéia de comparação. Quando ocorre, como no caso do Brasil, a definição de uma margem de lucro fixa para diversos setores da economia, pode-se incorrer numa espécie de ficção e presunção de margem de lucro se comprovado que esta não é a lucratividade apresentada pelo setor. Neste caso ainda existe a possibilidade que tais percentuais poderem ser alterados pela SRF. Para isso se concretizar requer uma análise analítica de dados que descaracterizem a margem pré-definida conforme descreve SCHOUERI (p. 73) e o art. 32 da IN n° 243/2002.

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

A última opção para a determinação da receita de vendas nas exportações está descrita no art. 26 da IN nº 243/2002 denominado método do custo de aquisição mais tributos e lucro.

Este método é composto da média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou produção dos bens, direitos e serviços exportados acrescido dos impostos e aplicado uma margem de lucro de quinze por cento (15%) sobre o somatório dos custos e tributos.

Não integraram o cálculo do CAP a parcela do crédito presumido do IPI a título de ressarcimento das contribuições COFINS e PIS/PASEP correspondente aos bens exportados estabelecido pela Lei nº 9.363/1996. Serão considerados, para efeitos de CAP, o custo de aquisição, os valores do frete e seguro sob responsabilidade da empresa adquirente relativo aos bens que estão sendo exportados.

TABELA 08: Cálculo do CAP, conforme a IN nº 243/2002.

Exportação para Empresa Vinculada

Produto	Quantidade	Total (R\$)	Preço Unitário Praticado (R\$)
Y	100	R\$ 50.000,00	R\$ 500,00

Custo de Produção do Produto Y

Produto	Quantidade	Custo de X (R\$)	Preço Parâmetro unitário (R\$)
Y	1	R\$ 480,00	R\$ 552,00

Comparação entre o Preço Praticado e o Custo de Produção + 15% de Lucro

Empresa

	Preço Unitário (R\$)
Preço Praticado	R\$ 500,00
(-)Custo de Produção + 15% lucro	R\$ 552,00
Ajuste	R\$ (52,00)

Neste caso o ajuste a ser feito é no valor de R\$ 52,00 por unidade o que representa um montante de R\$ 5.200,00

Referente a este método, as empresas tem receio em utilizá-lo, pois a abertura dos custos de produção compõe uma gama de informações estratégicas.

3.4.5 Forma de ajuste nas exportações

O art. 21 da IN nº 243/2002 trata de como deve ser feito o ajuste nas exportações:

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

Observa-se que o ajuste previsto no caso de operação de exportação é muito semelhante aos casos de importação exceto:

- Não existe a necessidade de fazer ajustes contábeis – é extracontábil; e
- Em casos de apuração de IRPJ e CSLL pela forma do lucro presumido ou arbitrado é pertinente fazer o ajuste.

Para justificar o último item, apresentar-se-á a composição da base de cálculo tanto do lucro presumido como do arbitrado.

A base de cálculo do lucro presumido, segundo o Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 e posteriores alterações, como sendo:

“Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I)”.

Para o lucro arbitrado o mesmo instrumento legal assim descreve:

“Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).”

Entende-se como receita bruta das vendas e serviços o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Cabe ainda que na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o

vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário (art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

Diante dos conceitos transcritos da legislação em vigor é de tamanho notório perceber o motivo pelo qual devem ser feitos ajustes de preço de transferência, mesmo quando se trata de lucro presumido ou arbitrado operações de exportações, pois envolve faturamento, receita de vendas que se configura na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Já na importação não ocorrem ajustes por se tratar de custo de matéria-prima ou produtos para revenda, o que não influencia na apuração dos tributos citados anteriormente quando apurados via lucro presumido ou arbitrado.

Em relação aos ajustes, será feito direto no lucro real, presumido e arbitrado, tendo como estrutura a DIPJ em campos específicos conforme demonstrado no tópico que trata de importações.

3.4.6 Salvaguarda ou *Safe Harbour*

Existem algumas possibilidades que dispensam ajustes trazidos pelo cálculo do preço de transferência quando efetuadas operações de exportação entre pessoas vinculadas, são as chamadas salvaguardas ou *safe harbours*.

A pergunta número 854 no Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2004, bem como alguns artigos da IN nº 243/2002, elencam as situações em que os contribuintes são dispensados dos ajustes:

- A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da CSLL e IRPJ decorrente de receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo cinco por cento (5%) do total dessas receitas. (art. 35, IN nº 243/2002);

- A receita líquida das exportações não exceder a cinco por cento (5%) do total da receita líquida no mesmo período (art. 36, IN n° 243/2002);

Nota-se que para as duas situações citadas anteriormente o valor das receitas reconhecidas com base no preço praticado não implica na aceitação definitiva, podendo ser impugnado se inadequado em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, conforme prevê o art. 37.

- O preço médio de venda dos bens, serviços e direitos exportados, durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for igual ou superior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes;
- as exportações para empresa vinculada forem destinadas a conquistar mercado, para outro país, para os bens, serviços e direitos de produção no território brasileiro, desde que obedecidas às condições estabelecidas no art. 3º da IN n° 243/2002.

Exceto na terceira hipótese as demais não serão de direito se as operações forem entre empresa brasileira e empresa localizada em país de tributação favorecida.

3.5 Discussões relativas ao método PRL

Além de apresentar sucintamente a legislação referente ao preço de transferência vigente, outro objetivo do presente trabalho foi verificar se existem discussões em torno do Método Preço de Revenda menos Lucro e quais são, tanto na esfera administrativa quanto judicialmente.

Antes de qualquer tipo de abordagem conceitual será apresentada a legislação que disciplina o PRL e suas posteriores alterações.

Este método, assim como os demais, foi instituído pela Lei nº 9.430/1996 art.18. No referido ato legal tratou-se apenas do PRL com margem de vinte por cento (20%) conforme transcrito a seguir:

“Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: (...)

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

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

A referida Lei foi regulamentada pela IN nº 38, de 30 de abril de 1997 (Ver Anexo 02), na qual estabelece uma série de critérios para o controle. O art. 12 enumera detalhadamente como deve ser apurado o custo de importação de acordo com o PRL.

Para melhor visualizar as orientações enumeradas anteriormente segue um caso hipotético.

TABELA 09: Cálculo do PRL 20%, conforme a IN n° 38/1997.

RE VENDAS - PRODUTO Z	Valores	Quantidades Revendidas
Receita Bruta - Revenda Prod. Z	R\$ 50.000,00	1000
a. (-) Descontos	R\$ (1.000,00)	
b. Receita Líquida - Revenda Prod. Z	R\$ 49.000,00	
c. (-) Juros	R\$ -	
d. (-) ICMS,PIS,Cofins	R\$ (10.100,00)	
e. (-) Comissões	R\$ -	
f. Margem de Lucro 20% (b*20%)	R\$ (9.800,00)	
	R\$ 29.100,00	1000
Preço Parâmetro	R\$ 29,10	
Preço Praticado	R\$ 32,00	
Ajuste Unitário	R\$ (2,90)	

O preço parâmetro para fins de cálculo do preço de transferência conforme o exemplo apresentado anteriormente é R\$ 29,10 por unidade vendida à empresa vinculada. Para a apuração da margem de lucro (20%) é de suma importância rever o art. 12, § 8° da IN n° 38/1997.

Supondo que o preço praticado entre a empresa brasileira e a empresa vinculada na importação de bens é R\$ 32,00 por unidade e que foram negociadas entre as empresas vinculadas quinhentas unidades (500) o valor a ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e CSLL é R\$ 1.450,00, o reflexo tributário será de R\$ 493,00, 25% de IRPJ e 9% de CSLL.

Nota-se que ao comparar este exemplo com o apresentado no tópico anterior com base na IN n° 243/2002 é possível perceber que não houve alterações significativas, ou seja, está-se demonstrando o cálculo do PRL 20% de acordo com a IN n° 38/1997 e apesar dela ter sido revogada pela IN n° 243/2002 a metodologia de cálculo permanece desde a sua instituição.

Passado 02 anos a implantação do cálculo do preço de transferência e verificados alguns questionamentos em relação ao PRL 20% foi editada a Lei n° 9.959, de 27 de janeiro de 2000 trazendo uma nova modalidade ao cálculo do PRL como assim segue:

“Art. 2º A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.”

Com uma breve leitura do art.12 da Lei nº 9.959/00 é de fácil visualização a alteração que ocorreu. Este método passou a ter critérios distintos para mercadorias importadas com objetivo de revenda e outro para mercadorias importadas destinadas ao processo produtivo como matéria-prima, insumo ou material de embalagem. Tal Lei foi normatizada a IN nº 32, de 30 de março de 2001 (Ver Anexo 03).

No método PRL 20% como comentado anteriormente não sofreu alterações significativas. No entanto ficou instituído o PRL 60% para ser utilizado quando da importação de mercadorias destinadas ao processo produtivo.

Tendo como referência legislação tratada anteriormente tem-se o seguinte cálculo:

TABELA 10: Cálculo do PRL 60%, conforme a IN n° 32/2001.

Informações sobre a Mercadoria Importada	Preços (R\$)	% do Custo Total
1. MP importada de Vinculada	50,00	55,56%
2. Valor Agregado no Brasil	<u>40,00</u>	<u>44,44%</u>
Custo Total de Produção	90,00	100,00%

Revenda de mercadorias com MP Importada	Preço Unit.(R\$)	
a. Preço de Venda Bruto	R\$	106,00
b. (-) Descontos Incondicionais	R\$	(6,00)
c. (-) ICMS,PIS,Cofins	R\$	<u>(21,65)</u>
d. Preço de Venda Líquido (a-b-c)	R\$	78,35
e. (-) Valor Agregado no Brasil (ver informações Merc. Importada)	R\$	<u>(40,00)</u>
f. Base de Cálculo PRL 60% (d-e)	R\$	38,35
g. Margem de Lucro 60% (f*60%)	R\$	23,01
h. Preço Parâmetro (d-g)	R\$	<u>55,34</u>

Durante a vigência desta legislação existem discussões administrativas entre indústrias farmacêuticas e o fisco, e algumas decisões durante o ano 2004 foram proferidas que serão apresentadas no decorrer deste tópico.

A IN n° 32/2001 foi revogada pela IN n° 243, de 30 de abril de 2002 que traz alterações ao método PRL, principalmente para os produtos adquiridos com o cunho produtivo. A alteração trazida pela IN n° 243/2002 está prestes a desencadear discussões tanto na esfera administrativa quando judicialmente, principalmente esta última pois cabe ao Superior Tribunal Federal – STF apreciar matérias referentes à constitucionalidade da norma.

Isso porque a IN n° 243/2002 veio para alterar a forma de cálculo do PRL 60%, que implica em aumento no valor a ser ajustado na base de cálculo do IRPJ e CSLL conforme comparativo:

TABELA 11: Comparativo do Cálculo PRL 60% de acordo com a IN n° 32/2001 e a IN n° 243/2002.

Informações sobre a Mercadoria Importada	Preço	% partic. No Custo Total
1. MP importada de Vinculada	R\$ 100.000,00	55,56%
2. Valor Agregado no Brasil	<u>R\$ 80.000,00</u>	<u>44,44%</u>
Custo Total de Produção	R\$ 180.000,00	100,00%
Quantidade adquirida: 1000		
	IN 32/01	IN 243/02
a Receita Bruta	R\$ 212.000,00	R\$ 212.000,00
b (-) Descontos Incondicionais	R\$ (12.000,00)	R\$ (12.000,00)
c (-) ICMS,PIS,Cofins	<u>R\$ (43.300,00)</u>	<u>R\$ (43.300,00)</u>
d Receita Líquida (a-b-c)	R\$ 156.700,00	R\$ 156.700,00
Valor Agregado no país(Ver informações merc. Imp.)	<u>R\$ (80.000,00)</u>	<u>-</u>
f Base de Cálculo PRL 60%	R\$ 76.700,00	R\$ 87.062,52
g Margem de Lucro 60% (f*60%)	<u>R\$ 46.020,00</u>	<u>R\$ 52.237,51</u>
h Valor Parâmetro	R\$ 110.680,00	R\$ 34.825,01
i Preço Parâmetro unitário (h/unid.)	R\$ 110,68	R\$ 34,83
j Preço Praticado (cfe. Doc. Fiscais)	<u>R\$ (100,00)</u>	<u>R\$ (100,00)</u>
m Ajuste Unitário (i-l)	R\$ 10,68	R\$ (65,17)

A grande alteração trazida pela IN n° 243/2002, em vigência, é a não consideração do valor agregado no Brasil à matéria-prima importada (Ver linha **e**), sendo que o percentual da margem de lucro de 60% (Ver linha **g**) tem como base de cálculo o percentual de participação da matéria - prima no custo que neste caso é 55,56% sobre a receita líquida (Ver linha **f**) e preço parâmetro é a diferença entre a base de cálculo do da margem e a própria margem (Ver linha **h**).

Diante do exemplo verifica-se que a IN n° 243/2002 alterou de forma significativa o cálculo. Na vigência da IN n° 38/2001 não há a necessidade de ser efetuado ajuste, já que o preço praticado é inferior ao preço parâmetro (nas importações existe a tentativa de superfaturar os preços) o cálculo de acordo com a nova IN prevê um ajuste bastante representativo.

Ao quantificar a alteração chega-se em um ajuste de R\$ 65.170,00 na base de cálculo do IRPJ e CSLL e um reflexo tributário de R\$ 22.157,80.

Um aspecto que causou polêmica é que a IN n° 243/2002 foi editada em novembro de 2002 e seus efeitos era para o próprio ano de 2002.

Conforme as demonstrações de cálculo segundo a IN em estudo ocorreu mudança na base de cálculo do preço de transferência que tem influência no cálculo do IRPJ e CSLL.

Porém, não é necessário fazer pesquisas profundas na doutrina jurídica ao analisar com mais cuidado a alteração trazida na IN n° 243/2002.

De acordo com o art. 146 da CF que aborda a matéria que é de competência da lei complementar regir em nível de União fica expresso que dentre tantas disposições, é assunto a ser tratado em lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na constituição federal, observando as exceções, em matéria além de seus fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes.

Não se limitando somente as disposições da Carta Magna o CTN reforça a matéria a ser abrangida por lei complementar conforme o art.97:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

CASSONE (2003) cita que tanto as instruções, circulares, ordens de serviço, não constituem atos normativos em sentido estrito, porém revestem-se de caráter normativo à medida que explicam leis e decretos, tendo como destinatários servidores públicos em suas atividades junto aos contribuintes em geral.

Diante da disposição constitucional da matéria, bem como, o entendimento de estudiosos encontra-se um ponto a ser questionado sobre qual a função da IN e se neste caso específico não seria a alterações serem abordadas pela lei complementar ao invés de IN.

Em algum outro momento já foi discutido e firmado jurisprudência sobre qual o papel da instrução normativa no direito tributário conforme a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn nº 365-8/600-DF.

O ADIn 365-8/600-DF teve como relator o Ministro Celso de Mello e firmou jurisprudência sobre o entendimento de Instrução normativa. Segue um trecho da ementa:

“as instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções, decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares.”

Diante desta breve explanação e argumentos é possível verificar que algo não está em perfeita harmonia quando o assunto é PRL 60%. Neste instante entra a figura do contador, que se pode dizer ser uns dos profissionais que primeiro contato tem com a legislação, observar tais controvérsias na lei que podem vir a serem discutidas e talvez beneficiar a empresa.

Isto requer que o profissional empenho para estar preparado a criticar a legislação e não simplesmente buscar sua aplicação imediata. Claro que os estudos e críticas é na busca de entender o sistema tributário brasileiro e suas regras e não tentar burlar o fisco.

No caso específico do preço de transferência à legislação é bastante complexa, e a documentação para suporte deve ser o mais completa possível, exigindo um profissional preparado.

Estas considerações apesar de ser o que mais se ouve no mercado tem conseqüências bastante drásticas se o profissional não estiver preparado:

- declaração falsa com redução de tributo:
 - multa de mora para recolhimento espontâneo de 0,33% ao dia limitado ao percentual de 20% do valor original;
 - multa de 75% por auto de infração, agravada para 150% se verificado o cunho de dolo;
 - multa de R\$ 20,00 para grupo de 10 informações incorretas ou omitidas;
 - reclusão de 2 a 5 anos, mais multa (cunho de colo) conforme art, 1º, I da Lei dos Crimes contra a ordem tributária;
 - Suspensão do registro do no CRC para o contador.
- Declaração falsa:

- multa de R\$ 20,00 para grupo de 10 informações incorretas ou omitidas;
- reclusão de 6 meses a 2 anos, mais multa (cunho de colo) conforme art, 2º, I da Lei dos Crimes contra a ordem tributária;
- Suspensão do registro do no CRC para o contador.

Além destes fatores, indiretamente quando o fiscal está fiscalizando a empresa ele inevitavelmente acaba se deparando com áreas conexas nas quais ele pode levantar pontos para posterior análise.

Tais áreas envolvem impostos indiretos, alíquotas de imposto de importação e valoração aduaneira, critérios de avaliação de custos entre outras áreas.

Estes são bons motivos para que o profissional contábil esteja preparado e atento aos dispositivos de matéria tributária.

3.5.1 Algumas decisões em nível administrativo

Foi visto anteriormente um dos princípios constitucionais o tratamento de assuntos como base de cálculo, alíquotas por outro ato normativo que não seja lei. A respectiva alteração prejudica o contribuinte e está sendo discutida tanto na esfera administrativa como na judiciária. O que prova a relevância do trabalho e a importância do profissional da contabilidade frente às inconsistências tributárias.

Como mencionado anteriormente quando da vigência da IN nº 38/01 suscitaram-se algumas discussões.

Acontece que empresas Bristol-Myers Squibb Brasil e Novartis Biociências, segundo Valor Econômico, importavam princípios ativos de

empresas vinculadas, estes sofriam um processo de manipulação e posteriormente eram vendidos.

Devido à dificuldade de conseguir documentação para embasar o PIC e por questões estratégicas não se adotou o CPL, acreditavam que demonstrando os custos de produção era possível através destes concorrentes recompor fórmulas, e na inexistência do PRL 60%, foi adotado o PRL 20% com a alegação de que o que a lei não proibia, não cabia a instrução normativa assim fazer, conforme acórdão:

“Número do Recurso: 134780
Câmara: PRIMEIRA CÂMARA
Número do Processo: 16327.000796/2002-28
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ E OUTRO
Recorrente: BRISTOL MYERS SQUIBB BRASIL LTDA. (NOVA DENOMINAÇÃO DE BRISTOL MYERS SQUIBB BRASIL S.A.)
Recorrida/Interessado: 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Data da Sessão: 07/07/2004 00:00:00
Relator: Paulo Roberto Cortez
Decisão: Acórdão 101-94628
Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso
Ementa: IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS LIGADAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL – De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentro 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 sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL.”

Este caso e o da Novartis foram os primeiros em matéria de preço de transferência em favor ao contribuinte e foram aguardados com muita apreensão por tributarista e empresários pois os montantes são muito significativos.

No entanto existe muito receio às decisões em favor da Bristol Myers Squibb Brasil Ltda. e Novartis Biociências S.A pois há empresas como a Schering do Brasil que estão aguardando o julgamento na 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes e se a decisão for favorável a União, pode ser levados os casos da Bristol e Novartis a Câmara Superior de Recursos Fiscais e haver um novo julgamento.

CONCLUSÃO

Conforme o estudo sobre preços de transferência é aprofundado, principalmente quando se confronta a doutrina com a legislação pertinente, nota-se pela complexidade do tema que muito ainda há de ser debatido, seja na formulação de novas metodologias que proporcionem mais segurança para ambos os agentes envolvidos ou nos aspectos jurídicos que envolvem a questão. Não é possível determinar um método que seja mais vantajoso, aplicável e toda e qualquer organização e a todo e qualquer produto, por isso faz-se importante o conhecimento de todas as técnicas para verificar aquela que melhor se converteria em redução de impostos.

O contador desempenha um importante papel durante o planejamento tributário, talvez ainda mais quando o foco é preços de transferência por tratar-se de aspectos que vão além da área jurídica e demandam eficientes mecanismos de controle e amplo conhecimento dos negócios da empresa, principalmente das operações de compra e venda e o sistema de custos. Como forma de agregar valor ao seu trabalho, pode o profissional contábil tratar a questão de modo integrado ao orçamento, de forma que organização haja de forma proativa, bem como acompanhar os preços de transferência durante todo o ano fiscal com vistas a identificar o método mais vantajoso. Ademais, os riscos de infrações fiscais são reduzidos quando se conhece a legislação, sua aplicação e documentações-suporte exigidas.

Observa-se que a legislação brasileira optou por adotar percentuais fixos para determinação do preço parâmetro, impactando de forma diversa as organizações conforme o segmento de atuação. Como exemplo tem-se o método do preço de revenda menos o lucro 20% na importação, no qual para fixação do preço parâmetro aplica-se 20% sobre

a receita líquida para determinar a margem de lucro, independente se esta é próxima ou não da margem real trabalhada pela empresa.

Tendo em vista que a Lei 10.637/02 permite que os excessos de custo na importação sejam ajustados na própria contabilidade, nota-se uma interferência da legislação fiscal sobre os procedimentos contábeis, o que acaba muitas vezes por ir de encontro aos próprios princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil. Como forma de evitar a deturpação da apresentação das demonstrações financeiras é importante que o contador tenha ferramentas de controle adequadas para registro desses ajustes, controle este que pode ser efetuado a partir do próprio plano de contas.

Com a revogação da IN 32/01 pela IN 243/02 verifica-se que em alguns casos a base de cálculo para apuração do preço parâmetro foi majorada quando da aplicação do método preço de revenda menos o lucro 60%, suscitando um amplo debate entre profissionais e empresas afetadas sobre a competência de uma instrução normativa para alterar a base de cálculo.

O tema preços de transferência tem grande amplitude e diversas linhas de estudo poderiam ter sido abordadas. Como sugestão de novas pesquisas fica o desafio de traçar um comparativo entre o tratamento fiscal brasileiro e aquele adotado por outros países, bem como abordar a questão quando da transferência (compra ou venda) de ativos intangíveis pela dificuldade de mensuração, entre outros.

Diante da complexidade de aplicação prática das metodologias de cálculo para apuração do preço parâmetro, e ainda por ser o contador responsável direto por quaisquer infrações que porventura a empresa venha a incorrer, é salutar o ingresso com consulta junto à Receita Federal, como forma de prevenir algum tipo de equívoco proveniente de

negligência. E como usuários, convoca-se a classe contábil para participar mais ativamente de todas as discussões pertinentes a preços de transferência, seja nas associações de classe ou em âmbito acadêmico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BALDACCI, Roberto Geists. **Direito Administrativo**. Coleção elementos do Direito. 2ª ed. São Paulo: Siciliano Jurídico, 2003.

Brasil. *Acórdão n° 101-94628, de 07 de setembro de 2004*. Brasília-DF: 10ª Turma/Delegacia de Julgamento de São Paulo, 2004.

Brasil. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 365 AgR, de 07 de dezembro de 1990*. Brasília-DF: Superior Tribunal Federal. Relator Celso de Mello, votação unânime.

Brasil. *Código Tributário Nacional: mini/obra coletiva*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Brasil. *Constituição Federal (1988): mini/obra coletiva*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Brasil. *Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999*. Brasília-DF: Gabinete do Presidente, 1999.

Brasil. *Emenda Constitucional n° 32, de 11 de setembro de 2001*. Brasília-DF: Congresso Nacional, 2001.

Brasil. *Emenda Constitucional n° 33, de 11 de dezembro de 2001*. Brasília-DF: Congresso Nacional, 2001.

Brasil. *Emenda Constitucional n° 42, de 19 de dezembro de 2003*. Brasília-DF: Congresso Nacional, 2003.

Brasil. *Instrução Normativa n° 38, de 30 de abril de 1997*. Brasília-DF: Secretaria da Receita Federal, 1997.

Brasil. *Instrução Normativa n° 32, de 30 de março de 2001*. Brasília-DF: Secretaria da receita Federal, 2001.

Brasil. *Instrução Normativa n° 188, de 06 de agosto de 2002*. Brasília-DF: Secretaria da Receita Federal, 2002.

Brasil. *Instrução Normativa n° 243, de 11 de novembro de 2002*. Brasília-DF: Secretaria da Receita Federal, 2002.

Brasil. *Instrução Normativa n° 321, de 14 de abril de 2003*. Brasília-DF: Secretaria da Receita Federal, 2003.

Brasil. *Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1976.

Brasil. *Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1996.

Brasil. *Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1996.

Brasil. *Lei n° 9.959, de 27 de janeiro de 2000*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2000.

Brasil. *Lei n° 10.451, de 10 de maio de 2002*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002.

Brasil. *Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 15. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4ª ed. Ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 147 p.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática*. 29. ed. São Paulo: Edição do Autor, 2004. 105 –122 p.

LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 23-77 p.

OLIVEIRA, Erival da Silva. **Direito Constitucional**. Coleção elementos do Direito. 2ª ed. São Paulo: Siciliano Jurídico, 2003.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 12ª Ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa Social: Métodos e Técnicas. 3.ed. São Paulo : Atlas, 1999. p.230.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. Coleção elementos do Direito. 4ª ed. São Paulo: siciliano Jurídico, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha e outros. **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 1999.

Secretaria da Receita Federal. Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica 2004. Ministério da Fazenda,2004.

Secretaria da Receita Federal. Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2004. Ministério da Fazenda,2004.

Universidade Federal de Santa Maria. Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa. Estrutura e apresentação de monografias, dissertações e teses – MDT. 5.ed. – Santa Maria: Ed. da UFSM, PRPGP, 2000.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2004/PergResp2004/pr802a863.htm> Acesso em 30/10/2004.

http://www.classecontabil.com.br/servlet_not.php?id=3531 Acesso em 13/11/2004.

http://www.bragamarafon.com.br/bi121_4.htm Acesso em 30/10/2004.

http://www.jornadaempresarialaapsa.com.br/noticias.asp?id_noticia=57 Acesso em 05/11/2004.

http://www.ibracon.com.br/v2/ibracon_news_d.asp?id_news=1301 Acesso em 30/10/2004.

<http://www.cfc.org.br/agencia/noticias/detalhes.asp?cod=2433> 30/10/2004.

ANEXOS

ANEXO 01: RELAÇÃO DE PAÍSES CUJA TRIBUTAÇÃO DA RENDA É FAVORECIDA, CONFORME A IN N° 188/2002.

- I - Andorra;0
- II - Anguilla;
- III - Antígua e Barbuda;
- IV - Antilhas Holandesas;
- V - Aruba;
- VI - Comunidade das Bahamas;
- VII - Bahrein;
- VIII - Barbados;
- IX - Belize;
- X - Ilhas Bermudas;
- XI -Campione D`Italia;
- XII - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);
- XIII - Ilhas Cayman;
- XIV - Chipre;
- XV - Cingapura;
- XVI - Ilhas Cook;
- XVII - República da Costa Rica;
- XVIII - Djibouti;
- XIX - Dominica;
- XX - Emirados Árabes Unidos;
- XXI - Gibraltar
- XXII - Granada;

XXIII - Hong Kong;

XXIV - Lebuán;

XXV - Líbano;

XXVI - Libéria;

XXVII - Liechtenstein;

XXVIII - Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929);

XXIX - Macau;

XXX - Ilha da Madeira;

XXXI - Maldivas;

XXXII - Malta;

XXXIII - Ilha de Man;

XXXIV - Ilhas Marshall;

XXXV - Ilhas Maurício;

XXXVI - Mônaco;

XXXVII - Ilhas Montserrat;

XXXVIII - Nauru;

XXXIX - Ilha Niue;

XL - Sultanato de Omã;

XLI - Panamá;

XLII - Federação de São Cristóvão e Nevis;

XLIII - Samoa Americana;

XLIV - Samoa Ocidental;

XLV - San Marino;

XLVI - São Vicente e Granadinas;

XLVII - Santa Lúcia;

XLVIII - Seychelles;

XLIX - Tonga;

L - Ilhas Turks e Caicos;

LI - Vanuatu;

LII - Ilhas Virgens Americanas;

LIII - Ilhas Virgens Britânicas.

ANEXO 02: ARTIGO 12 DA IN N° 38, DE 30 DE ABRIL DE 1997.

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas; e

IV - de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

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

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

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

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

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à

taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

ANEXO 03: ARTIGO 12 DA IN N° 32, DE 30 DE MARÇO DE 2001.

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

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

II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

ANEXO 04: ARTIGO DA IN N° 243, DE 11 DE NOVEMBRO DE 2002.

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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