

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
À LUZ DO PLANEJAMENTO CONTÁBIL-TRIBUTÁRIO**

JUBERCIO BASSOTTO

40699

U
d
657.46
B322p
2002
Ex.2 BC

N.Cham. d 657.46 B322p 2002
Autor: Bassotto, Jubercio
Título: Preços de transferência à luz d



40699

Ac. 34820

Ex.2 BC U

São Paulo

2002



FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTIADO – FECAP

Presidente Honorário da FECAP - Sílvio Álvares Penteado Neto

Presidente Conselho de Curadores: Horácio Berlinck Neto

Membro do Conselho:

Antônio Carlos de Salles Aguiar

Paulo Ernesto Tolle

Mário Amato

Ester de Figueiredo Ferraz

Abram Abe Szajman

Flávio Fava de Moraes

Diretor Superintendente: Oliver Gomes da Cunha

Superintendente Institucional: José Joaquim Boarin

Diretor Administrativo Financeiro: Marcelo Freitas Camargo

Diretor Acadêmico: Manuel José Nunes Pinto



FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO - FACEESP

Prof. Manuel José Nunes Pinto

Coordenadora do Curso de Mestrado em Controládoria e Contabilidade Estratégica

Prof. Dra. Nena Geruza Cei

FICHA CATALOGRÁFICA

BASSOTTO, Jubercio

B322p Preços de Transferência à Luz do Planejamento Contábil-Tributário

Jubercio Bassotto – São Paulo, 27/06/2002

226 p

Orientador: Prof. Dr. José Luiz de Castro Neto

Dissertação de Mestrado - Faculdade de Ciências Econômica de São Paulo - FACEESP da Fundação

Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica

1. Contabilidade Tributária 2. Preços de Transferência (Internacional e Brasil) 3. Tributos (IR e CSLL)

CDD 657.46

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
À LUZ DO PLANEJAMENTO CONTÁBIL-TRIBUTÁRIO**

JUBERCIO BASSOTTO

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – FACESP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador: Prof. Doutor José Luiz de Castro Neto

São Paulo

2002

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

FOLHA DE APROVAÇÃO

**Membros da Comissão Julgadora da Dissertação de Mestrado de JUBERCIO
BASSOTTO, apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo –
FACESP e Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP em 27 de
Junho de 2002.**

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Luiz Carlos Jacob Perera
Universidade de São Paulo – USP

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – FACESP/FECAP

Prof. Dr. José Luiz de Castro Neto
Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – FACESP/FECAP

“Eis que estou à porta e bato; se alguém ouvir a minha voz e abrir a porta, entrarei em sua casa e com ele cearei, e ele, comigo. Ao que vencer, lhe concederei que se assente comigo no meu trono, assim como eu venci e me assentei com meu Pai no seu trono”. Jesus Cristo, Apocalipse, 3:20-21.

HOMENAGEM

Ao meu pai (*in memoriam*), que sempre me incentivou, que foi um homem de convicção, de caráter e sem preço, que esteve sempre presente nos meus momentos de acertos e desacertos. Tenho ainda na memória, o seu amor e sorriso tão profundo, que não podemos vê-los mais. Neste momento tão importante, esta é uma forma de tê-lo presente.

DEDICATÓRIA

À minha esposa Zeni, pelo grande incentivo, tolerância e paciência, e, às minhas filhas - Jecianny Natally e Julianny Palomma -, por tantas vezes que não pude estar presente. Talvez não seja possível entenderem neste momento, mas um dia compreenderão que foi necessário e importante, para que eu pudesse concluir este curso de mestrado.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por ter me dado força, perseverança e paciência na diversidade, permitindo que eu chegassem até aqui.

Ao meu orientador, Professor Doutor José Luiz de Castro Neto, por ter aceitado acompanhar-me e pelas colaborações oferecidas, durante o desenvolvimento desta pesquisa, mesmo sabedor que seria muito exigido, pela complexidade da matéria.

À Comissão Julgadora da Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FACESP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, que irá fazer a análise, julgamento e avaliação final.

À Coordenadora, Professora Doutora Nena Geruza Cei, e à Secretária, Célia Vegas, por todo apoio que me foi dado, nos momentos mais difíceis do desenvolvimento desta dissertação.

Aos Professores da FACESP/FECAP, pela dedicação e entusiasmo, na disseminação do conhecimento que nos foi proporcionado; e aos meus colegas do mestrado, pela convivência e colaboração, para melhor aproveitamento do curso.

Aos meus colegas de trabalho, Luiz Antônio de Ângelo, Fabiane Cunha, Marcelo Caraviello e Hélio E. Katekawa, que tanto contribuíram, e a todos que, de uma forma ou de outra, participaram para que esta dissertação se tornasse realidade.

*“Quando transmitimos sonhos, inspiramos as pessoas a chegarem a um lugar em que elas ainda não estão”. **Jubercio Bassotto***

“Quando se encontra o estilo natural, fica-se surpreso e encantado porque, onde se esperava ver um escritor, encontra-se um homem”. (Alfredo A. Becker)

SUMÁRIO

| | |
|--------------------------------------|-------------|
| LISTA DE FIGURAS ----- | xvii |
| LISTA DE QUADROS ----- | xix |
| ABREVIATURAS UTILIZADAS ----- | xxii |
| RESUMO ----- | xxiv |
| ABSTRACT----- | xxv |
| INTRODUÇÃO----- | 1 |
| 1. Problema----- | 7 |
| 2. Hipóteses ----- | 9 |
| 3. Justificativas ----- | 11 |
| 4. Delimitações do Estudo----- | 11 |

| | |
|--------------------------------|----|
| 5. Objetivos ----- | 12 |
| 6. Metodologia Aplicada----- | 13 |
| 7. Estrutura do Trabalho ----- | 13 |

CAPÍTULO 2

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA INTERNACIONAL E SEUS MÉTODOS

| | |
|---|----|
| 2.1. Considerações Preliminares ----- | 17 |
| 2.2. Crescimento Econômico e a Legislação sobre Preços de Transferência ----- | 24 |
| 2.3. Antecedentes na Legislação Brasileira ----- | 26 |
| 2.4. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro----- | 29 |
| 2.5. Igualdade Tributária----- | 29 |
| 2.6. Globalização, Eficácia e Criação de Valor para os Acionistas ----- | 31 |
| 2.7. Evasão, Sonegação e Elisão Fiscal ----- | 33 |
| 2.8. Norma Jurídica Tributária ----- | 34 |
| 2.9. Preços de Transferência - Conceito ----- | 35 |
| 2.10. Princípio <i>Arm's Length</i> (Princípio da Neutralidade) ----- | 37 |
| 2.11. Alguns Antecedentes Históricos ----- | 43 |
| 2.12. Princípio <i>Arm's Length</i> no Direito Comparado----- | 46 |
| 2.13. Custo de Oportunidade ----- | 48 |
| 2.14. Preços de Transferência pela OCDE e nos Estados Unidos ----- | 53 |

| | |
|---|----|
| 2.15. Regra do Melhor Método no Sistema Americano e a Fungibilidade dos Métodos na OCDE ----- | 56 |
| 2.16. Tratados Internacionais e a Legislação Interna dos Países ----- | 58 |
| 2.16.1. Tratados Internacionais ----- | 58 |
| 2.16.2. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT)----- | 60 |
| 2.16.3. Supremacia do Tratado Internacional sobre a Legislação Interna ----- | 60 |
| 2.16.4. Brasil e a Recepção da Norma Internacional----- | 61 |
| 2.16.5. Reconhecimento do Tratado ou Convenção Internacional ----- | 62 |
| 2.16.6. Artigo 2º., do Modelo OCDE ----- | 63 |

CAPÍTULO 3

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

| | |
|--|----|
| 3.1. Conceito ----- | 65 |
| 3.2. Similaridade ----- | 65 |
| 3.3. Valoração Aduaneira e os Preços de Transferência ----- | 67 |
| 3.4. Legislação Brasileira e o Princípio <i>Arm's Length</i> ----- | 70 |
| 3.5. Consistência na Aplicação dos Métodos ----- | 72 |
| 3.6. Análise Produto por Produto e Transação por Transação ----- | 73 |
| 3.7. Análise de Transações Isoladas ----- | 75 |
| 3.8. Fixação das Margens de Lucro ----- | 76 |
| 3.9. Elementos Complementares de Prova ----- | 77 |

| | |
|--|-----|
| 3.10. Legislação Brasileira e os Tratados sobre Dupla Tributação ----- | 78 |
| 3.11. Periodicidade de Apuração dos Ajustes ----- | 81 |
| 3.12. Planejamento Financeiro e Contábil-Tributário ----- | 82 |
| 3.13. <i>Royalties, Assistência Técnica Científica, Administrativa e Assemelhados e Cost Sharing</i> ----- | 85 |
| 3.14. Formação dos Preços de Transferência ----- | 86 |
| 3.15. Empresas Prestadoras de Serviços ----- | 88 |
| 3.16. Empresas do Ramo de Industrialização----- | 89 |
| 3.17. Paraísos Fiscais ou de Tributação Favorecida ----- | 91 |
| 3.17.1. Alíquota Efetiva----- | 92 |
| 3.18. Juros Praticados entre Empresas Vinculadas ----- | 94 |
| 3.18.1. Contratos de Mútuos ou Empréstimos Registrados no BACEN ----- | 94 |
| 3.18.2. Contratos de Mútuos ou Empréstimos “não” Registrados no BACEN --- | 94 |
| 3.19. Crédito Presumido do IPI ----- | 97 |
| 3.19.1. Exemplo do Cálculo do Crédito Presumido do IPI ----- | 98 |
| 3.19.2. Redução do Crédito Presumido do IPI no Preço Parâmetro ----- | 100 |
| 3.20. Desenvolvimento de Novos Controles ----- | 100 |
| 3.21. Empresas Vinculadas ----- | 101 |
| 3.21.1. Matriz domiciliada no exterior ----- | 102 |
| 3.21.2. Filial ou Sucursal domiciliada no exterior ----- | 102 |
| 3.21.3. Controladora, Controlada ou Coligada ----- | 102 |
| 3.21.4. Pessoa jurídica domiciliada no exterior ----- | 104 |

| | |
|--|-----|
| 3.21.5. Pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (Controladora ou Coligada) ----- | 106 |
| 3.21.6. Pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (Consórcio ou Condomínio) ----- | 107 |
| 3.21.7. Pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (exclusividade, agente, distribuidor ou concessionário) ----- | 109 |
| 3.21.8. Pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (Pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade) ----- | 109 |
| 3.21.9. Pessoa física residente no exterior que for parente ou afim ----- | 111 |
| 3.21.10. Operações com Interpostas Pessoas ----- | 111 |
| 3.22. Considerações Finais ----- | 113 |

CAPÍTULO 4

MÉTODOS DE DEFINIÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA IMPORTAÇÃO

| | |
|---|-----|
| 4.1. Considerações Iniciais ----- | 116 |
| 4.1.1. Exemplo ----- | 117 |
| 4.2. Comparação das Normas Comuns aos Custos na Importação: Lei no. 9.430/96 e as IN-SRF nos. 38/97 e 32/01 ----- | 119 |
| 4.3. Considerações Adicionais ----- | 125 |
| 4.4. Métodos de Comparação de Preços de Importação ----- | 127 |

| | |
|---|-----|
| 4.4.1. Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ----- | 127 |
| 4.4.2. Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) Margem 20% ----- | 133 |
| 4.4.3. Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL-2) (Margem 60%) --- | 139 |
| 4.4.4. Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)----- | 143 |
| 4.5. Comparação entre os Preços Apurados nos Três Métodos de Importação ----- | 145 |

CAPÍTULO 5

MÉTODOS DE DEFINIÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO

| | |
|---|-----|
| 5.1. Considerações Iniciais ----- | 147 |
| 5.2. Métodos de Apuração dos Preços de Transferência na Exportação --- | 156 |
| 5.2.1. Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx) ----- | 157 |
| 5.2.2. Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA)----- | 162 |
| 5.2.3. Método de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído, do Lucro (PVV) ----- | 163 |
| 5.2.4. Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP) ----- | 166 |
| 5.3. Comparação entre os Métodos de Exportação ----- | 169 |
| 5.4. Métodos Utilizados no Brasil, Estados Unidos e OCDE ----- | 170 |

CAPÍTULO 6

PROPOSTA DE MUDANÇA NA ATUAL LEGISLAÇÃO SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

| | |
|--|---------|
| 6.1. Considerações Iniciais ----- | 172 |
| 6.2. Comparação da Sistemática Atual Brasileira com as Alterações Propostas à Legislação Atual ----- | 180 |
| 6.3. Vantagens das Alterações Propostas na Legislação Atual Brasileira --- | 188 |
| 6.4. Desvantagens das Alterações Propostas na Legislação Atual Brasileira ----- | 190 |
| CONCLUSÃO ----- | 191 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS----- | 197 |
| BIBLIOGRAFIAS CITADAS ----- | 211 |
| APÊNDICE – Tratados ou Convenções Internacionais ----- | 212 |
| GLOSSÁRIO ----- | 223 |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|-----|
| 1. Fig. 3.1. Matriz domiciliada no exterior ----- | 102 |
| 2. Fig. 3.2. Filial ou Sucursal domiciliada no exterior ----- | 102 |
| 3. Fig. 3.3. Controladora, Controlada ou Coligada – art. 243, da Lei no. 6.404/76 ----- | 103 |
| 4. Fig. 3.3.1. Controladas ----- | 104 |
| 5. Fig. 3.4. Pessoa Jurídica domiciliada no exterior (controle societário e administrativo de empresa domiciliada no Brasil ou 10% do capital) ----- | 105 |
| 6. Fig. 3.4.1. Pessoa Jurídica domiciliada no exterior (com participação societária em uma terceira pessoa de 10% na empresa domiciliada no Brasil) ----- | 105 |
| 7. Fig. 3.5. Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (com participação societária em uma terceira pessoa, cuja soma caracterize Controladora ou Coligada) ----- | 106 |
| 8. Fig. 3.5.1. Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (com participação societária em uma terceira pessoa, cuja soma caracterize Controladora ou Coligada) ----- | 107 |
| 9. Fig. 3.6. Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (sócia de qualquer empreendimento: consórcio ou condomínio) ----- | 108 |

| | |
|--|-----|
| 10.Fig. 3.6.1. Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (sócia de qualquer empreendimento: consórcio ou condomínio) ----- | 108 |
| 11.Fig. 3.7. Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (goze de exclusividade com agente, distribuidor ou concessionário) ----- | 109 |
| 12.Fig. 3.8. Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (Pessoa Jurídica domiciliada no Brasil, goze de exclusividade com agente, distribuidor ou concessionário) ----- | 110 |
| 13.Fig. 3.9. Operação com Interposta Pessoa ----- | 111 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|-----|
| 14. Quadro 2.1. Resumo da Evolução Americana. Fonte: OGUM e KIM, p. 11: ROONEY Jr. e FORTUNATO, pg. 40; e regras definitivas de 1994. (*) para bens intangíveis ----- | 056 |
| 15. Quadro 3.1. Demonstração do Resultado do Exercício (em Reais) ----- | 083 |
| 16. Quadro 3.1.1. Lucro Real (IR) e CSLL “Sem” os ajustes dos Preços de Transferência ----- | 084 |
| 17. Quadro 3.2. Alíquota Efetiva de Impostos nos Paraísos Fiscais e de Tributação Favorecida ----- | 092 |
| 18. Quadro 3.3. Cálculo de Juros sobre contratos não registrados no BACEN ----- | 096 |
| 19. Quadro 3.4. Demonstrativo do Cálculo do Crédito Presumido do IPI em “%” ----- | 098 |
| 20. Quadro 3.5. Demonstrativo do Cálculo do Crédito Presumido do IPI em Reais ----- | 098 |
| 21. Quadro 4.1. Comparação dos métodos de Importação por países ----- | 118 |
| 22. Quadro 4.2. Representação do imposto de importação à base de 90% do valor FOB ----- | 122 |
| 23. Quadro 4.3. Aquisição “Sem” imposto de importação, frete e seguro ----- | 123 |

| | |
|---|-----|
| 24. Quadro 4.4. Aquisição “Com” imposto de importação, frete e seguro ----- | 123 |
| 25. Quadro 4.5. Controle de Estoque ----- | 137 |
| 26. Quadro 4.5.1. Cálculo do Custo Médio Ponderado ----- | 138 |
| 27. Quadro 4.6. Cálculo do Preço Médio de Revenda em Reais ----- | 138 |
| 28. Quadro 4.7. Cálculo do Preço de Revenda Ajustado para Comparação --- | 139 |
| 29. Quadro 4.8. Cálculo do Custo de Aquisição Ponderado ----- | 141 |
| 30. Quadro 4.9. Cálculo do Valor da Margem de 60% para Cálculo do Preço Parâmetro ----- | 141 |
| 31. Quadro 4.10. Cálculo do Preço Parâmetro ----- | 142 |
| 32. Quadro 4.11. Custo de Produção da Empresa JB ----- | 144 |
| 33. Quadro 4.12. Custo de Produção Ajustado como Parâmetro para Comparação ----- | 145 |
| 34. Quadro 4.13. Comparação dos três métodos de importação para ajuste -- | 146 |
| 35. Quadro 5.1. Cálculo do Lucro Líquido das exportações conforme art. 187, da Lei no. 6.404/76 ----- | 152 |
| 36. Quadro 5.2. Cálculo da Proporcionalidade das Receitas (exportação e mercado interno) ----- | 152 |
| 37. Quadro 5.3. Ajuste dos Preços das Exportações ----- | 159 |
| 38. Quadro 5.4. Cálculo do Limite para Dispensa de Arbitramento (90%) ----- | 160 |
| 39. Quadro 5.5. Cálculo do Custo Médio Parâmetro ----- | 161 |
| 40. Quadro 5.6. Cálculo do Valor a ser ajustado pelo PVEx ----- | 161 |
| 41. Quadro 5.7. Cálculo do Preço Médio Ponderado para Parâmetro - PVA --- | 163 |
| 42. Quadro 5.8. Cálculo do Preço Médio Ponderado para Parâmetro - PVV --- | 165 |

| | |
|--|-----|
| 43. Quadro 5.9. Demonstrativo do Cálculo do Preço para Exportação - CAP | 167 |
| 44. Quadro 5.10. Demonstrativo de Custo para aplicação do Método CAP | 168 |
| 45. Quadro 5.11. Comparação dos Métodos de Exportação para Ajuste | 169 |
| 46. Quadro 5.12. Comparação dos Métodos utilizados no Brasil, Estados Unidos e OCDE | 171 |
| 47. Quadro 6.1. Demonstrativo do custo de produção, valor de aquisição e preço praticado pela controladora na exportação | 177 |
| 48. Quadro 6.2. Demonstrativo do ajuste, comparando o valor de aquisição com o preço praticado pela controlada na exportação | 178 |
| 49. Quadro 6.3. Demonstrativo do ajuste, comparando o custo de produção mais 15% com o preço praticado pela controlada na exportação | 178 |
| 50. Quadro 6.4. Cálculo dos ajustes dos preços pela legislação atual | 181 |
| 51. Quadro 6.5. Cálculo dos ajustes pelas alterações propostas na legislação atual | 182 |
| 52. Quadro 6.6. Cálculo do Imposto de Renda e CSLL a pagar pela legislação atual | 185 |
| 53. Quadro 6.7. Cálculo do Imposto de Renda e CSLL a pagar pelas alterações propostas na legislação atual | 186 |

ABREVIATURAS UTILIZADAS

| | |
|-------|---|
| AFA | Comitê para Assuntos Fiscais |
| AFTN | Auditor Fiscal do Tesouro Nacional |
| ALADI | Associação Latino-Americana de Livre Comércio |
| ALALC | Associação Latina Americana de Livre Comércio |
| ALCA | Área de Livre Comércio das Américas |
| Art. | Artigo |
| CAP | Custo de Aquisição ou Produção mais Tributo e Lucro |
| CF | Constituição Federal |
| COSIT | Coordenação Geral do Sistema Tributário |
| CPI | <i>Comparable Profit Internal</i> |
| CPL | Custo de Produção mais Lucro (15%) |
| CPLM | <i>Cost Plus Margin Method</i> |
| CPM | <i>Comparable Profit Margin</i> |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| CUP | <i>Comparable Uncontrolled Price Method</i> |
| CVDT | Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados |
| DDL | Distribuição Disfarçada de Lucro |
| DEAIN | Delegacia Especial de Assuntos Internacionais |
| Dec. | Decreto |
| DOU | Diário Oficial da União |
| GATT | <i>General Agreement on Tariffs and Trade</i> |
| IE | Imposto de Exportação |
| IFA | <i>International Fiscal Association</i> |

| | |
|----------|---|
| II | Imposto de Importação |
| IN | Instrução Normativa |
| IR | Imposto de Renda |
| IRPJ | Imposto de Renda Pessoa Jurídica |
| IVA | Imposto sobre Valor Agregado |
| MERCOSUL | Mercado Comum do Sul |
| MP | Medida Provisória |
| NAFTA | <i>North American Fiscal Tax Agreement</i> |
| OCDE | Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| OECD | <i>Organization for Economic Co-Operation and Development</i> |
| ONU | Organização das Nações Unidas |
| OMA | Organização Mundial de Adunas |
| OMC | Organização Mundial do Comércio |
| PIC | Preço Independente Comparado |
| PRL | Preço de Revenda menos Lucro (20%) |
| PRL-2 | Preço de Revenda menos Lucro (margem 60%) |
| PSM | <i>Profit Split Method</i> |
| PVA | Preço de Venda no Atacado |
| PVEx | Preço de Venda de Exportação |
| PVV | Preço de Venda no Varejo |
| RPM | <i>Resale Price Method</i> |
| SELIC | Serviço Especial de Liquidação e Custódia |
| SH | Sistema Harmonizado |
| SRF | Secretaria da Receita Federal |
| STF | Superior Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| TDT | Tratados de Dupla Tributação |
| TIT | Tratados de Dupla Tributação |
| TNPM | <i>Transactional Net Profit Method</i> |
| UNCTAD | <i>United Nations Conference on Trade and Development</i> |
| USP | Universidade de São Paulo |

RESUMO

Com o processo de globalização da economia, em que as riquezas volatilizadas desconhecem a existência de fronteiras para buscar o ambiente mais propício ao seu crescimento, as aquisições, fusões e incorporações de empresas pelos grupos econômicos multinacionais intensificaram cada vez mais o nível de transações internacionais entre empresas vinculadas. Porém, O Ordenamento Jurídico Tributário Brasileiro é um sistema complexo, rígido, pautado de normas imperativas. O Estado, no exercício de suas atividades tributárias, visando o “interesse comum da sociedade”, foi levado a adotar normas para evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, ou seja, as transferências de recursos para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos entre partes relacionadas. Neste cenário, a presente dissertação abordará as características e formas de utilização dos métodos dos Preços de Transferência adotados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Estados Unidos e Brasil. Observar-se-á o Direito Tributário Internacional, à luz do planejamento contábil-tributário, enfatizando o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apresentando os procedimentos tributários relacionados com a sistemática brasileira, propondo alterações de forma a adequá-la aos efeitos causados pela sua aplicação, procedimentos estes ausentes na atual legislação sobre Preços de Transferência. A legislação brasileira sobre Preços de Transferência está relacionada às transações entre empresas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, visando os impostos diretos - “Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” -, pois, o legislador atentou para eventuais manipulações de preços que as empresas do mesmo grupo econômico podem praticar em suas operações.

ABSTRACT

Through the economical globalization process where volatilized welfares simply unknown there are frontiers for achieving the environment, which is most likely for growth, the level of international transactions among associated companies has intensified through multinational economical groups joint ventures, purchases and incorporations. However, the Brazilian Fiscal Law Ordering is a strict and complex system made of well-defined imperative rules. In the exercise of its fiscal activities and willing for society common interest, the State had to institute rules in order to avoid the harmful practice of national interests when transfer resources abroad by manipulating prices set during import and export of goods, services or rights among related parties. Within this scenario, the present dissertation approaches to the features and ways of using the methods of Transfer Pricing adopted by Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD), United States and Brazil. Moreover, the International Tax Law will be observed in the light of fiscal accounting planning, enhancing the Income Tax and Social Contribution, presenting the fiscal procedures referred to Brazilian system and offering necessary changes in order to adequate it to the effects caused by applying it. The Transfer Pricing Brazilian legislation is related to transactions among associated companies operating in Brazil or in abroad reaching the direct taxes - Income Tax and Social Contribution - since the legislator has dedicated his attention to price manipulations that companies belonging the same economical group can practice in their operations and affecting the taxed result.

INTRODUÇÃO

Os Preços de Transferência existem em função das transações efetuadas entre empresas de um mesmo grupo econômico. Portanto, as normas sobre Preços de Transferência estão vinculadas de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos. São operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou exterior, em paraísos fiscais ou de tributação favorecida.

Com a Globalização, em que as riquezas volatizadas desconhecem a existência de fronteiras para buscar o ambiente mais propício para seu crescimento, os Estados, no exercício de suas atividades tributárias, são levados a adotar normas de qualificação ultraterritorial para alcançar tais riquezas pelo princípio da universalidade, o chamado “contribuinte globalizado”¹.

¹ “Para este contribuinte globalizado o que interessa são as regras do jogo, em relação as quais estabelece as suas estratégias segundo seu interesse de agente econômico e as expectativas de ganho; para o contribuinte globalizado o imposto é só um dos elementos do custo e é analisado e considerado sob este aspecto no momento das decisões relativas a alocação dos fatores de produção, também baseando-se e usufruindo das situações, os formalmente legais, onde persistem fragmentos (de pouco valor) de ilusão fiscal.” MARINO (1999: 176).

A sistemática dos Preços de Transferência, engendrada pelo princípio de renda mundial, estabelece um relacionamento dos sistemas fiscais, dantes de base exclusivamente territorial, e “favorece o surgimento dos problemas típicos da tributação internacional: fraude fiscal e pluratributação internacional de rendas”, TORRES (2001: 39).

Um dos objetivos deste estudo é salientar a possibilidade de se utilizar alguns caminhos alternativos no controle dos Preços de Transferência. A legislação em vigor, sobre Preços de Transferência, é a seguinte:

- 1) Leis : no. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e no. 9.959, de 27 de janeiro de 2000;
- 2) Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal : no. 32, de 30 de março de 2001 e no. 33, de 30 de março de 2001;
- 3) Portaria no. 095, de 30 de abril de 1997; e
- 4) Decreto no. 3000, de 23 de março de 1999.

As referidas normas são fiscalizadas pela Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN)², criada em junho de 1998.

² Localizada em São Paulo, desenvolve as atividades de tributação e fiscalização de assuntos relacionados a Preços de Transferência, tributação em bases mundiais, valoração aduaneira e de ganhos ou rendimentos auferidos no exterior.

Na primeira parte desta dissertação, conceituar-se-á “Preços de Transferência” e relatar-se-ão as categorias de fiscalidade internacional existentes, para uma simples compreensão da dinamicidade com que se apresentam as relações de produção e comercialização surgidas em virtude da globalização, atualmente, desenvolvidas no mercado internacional, em face dos diferentes sistemas tributários envolvidos.

Abordar-se-á a prática negocial dos grupos econômicos que, para produzir um determinado bem de consumo, instalam filiais, estabelecimentos ou sociedades controladas em vários países.

Algumas questões decorrentes dessa análise serão abordadas neste trabalho:

- 1) mediante a complexidade da legislação dos Preços de Transferência em vigor no Brasil, como identificar a nacionalidade do produto?
- 2) Como identificar e tributar as fases intermediárias de produção?
- 3) Como criar um sistema de tributação com relação às transferências de capital, preços, bens e tecnologia entre as empresas vinculadas, conforme a legislação?
- 4) Dentro desse princípio, observando os aspectos contábeis e tributários, quem deve arcar com os tributos?

Existe uma série de mecanismos para se fazer um planejamento contábil-tributário transparente que informe qual é a melhor opção de evidenciação do imposto dentro de um grupo econômico. Dentre os grupos econômicos, pode-se destacar:

- 1) pessoa física ou jurídica (matriz, filial ou sucursal) residente e domiciliada no exterior;
- 2) entidades com controle acionário comum, acionistas no Brasil e exterior;
- 3) empresas com investimento comum (de empresa brasileira em uma terceira pessoa jurídica, conjuntamente com pessoa física ou jurídica domiciliada ou residente no exterior, cuja soma das participações societárias as caracterizem como controladoras ou coligadas);
- 4) pessoa física ou jurídica (domiciliada ou residente no exterior, associada na forma de consórcio ou condomínio);
- 5) pessoa física ou jurídica com relação de exclusividade para atuar como agente, distribuidor ou concessionário, para compra e venda de bens serviços ou direitos;
- 6) pessoa física, residente no exterior, que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de quaisquer de seus diretores

ou de sócio ou acionistas controlador com participação direta ou indireta.

Na segunda parte deste trabalho, abordar-se-ão as características e formas de utilização dos métodos adotados pela sistemática brasileira dos Preços de Transferência. Para isso, estar-se-á enfocando o assunto no contexto do Direito Internacional Tributário, com ênfase no planejamento contábil-tributário.

Preliminarmente, situar-se-á o assunto dentro do contexto do Direito Internacional Tributário Brasileiro, conhecendo as formas de utilização dos Acordos Internacionais, para evitar a bitributação.

Estudar-se-ão as formas pelas quais os grupos econômicos podem utilizar-se dos paraísos fiscais (*Tax Heavens*) ou de tributação favorecida, relacionando-as com a legislação brasileira sobre Preços de Transferência, que veio para evitar a evasão fiscal.

Analizar-se-á a interpretação dos Preços de Transferência adotada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a adaptabilidade da legislação brasileira, demonstrando que, com a globalização, o aumento das aquisições, fusões e incorporações de empresas pelos grupos econômicos multinacionais intensificou-se no mercado internacional, tornando mais fáceis as movimentações de capitais entre os países.

Na terceira parte deste trabalho, analisar-se-ão os Preços de Transferência para as importações e para as exportações. Tal assunto torna-se relevante no caso de uma mudança dos preços praticados pelas empresas vinculadas, para determinar-se a necessidade ou não, de se efetuar ajustes no Lucro Real (Imposto de Renda-IR) e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Serão destacadas as repercussões no resultado das empresas, em virtude das alterações propostas na atual legislação brasileira sobre os Preços de Transferência. Abordar-se-ão os efeitos causados atinentes à aplicação das alterações propostas, procurando demonstrar sua efetividade e alguns problemas da interpretação e aplicação. Propor-se-á uma mudança na legislação em vigor, para facilitar o controle por parte das empresas e, também, facilitar a interpretação pelo Fisco, dada a legislação vigente dos Preços de Transferência no Brasil, evitando, com as alterações propostas, que se tenha interpretação diferente, causando batalhas jurídicas.

Sabendo-se que o governo tenta alinhar a sistemática brasileira às normas do “*Transfer Pricing*” da OCDE e que o Brasil está negociando acordo de “não” bitributação com um dos seus principais parceiros comerciais - os Estados Unidos -, este trabalho proporá algumas alterações na legislação vigente.

Serão analisados os conceitos, problemas e soluções inerentes ao fenômeno dos Preços de Transferência das operações do mesmo grupo econômico, enfatizando exclusivamente o Lucro Real (IR) e a CSLL.

É importante, também, mencionar que este trabalho não visa colecionar um repertório de citações doutrinárias, antes tem o propósito de demonstrar a importância que os Preços de Transferência têm para o leitor, quando da análise da apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL, visando ao planejamento contábil-tributário dos grupos econômicos multinacionais.

Toda e qualquer incursão no direito alienígena, ou mesmo cogitações de cunho histórico, social ou econômico, tem apenas a finalidade de emprestar melhor compreensão à posição envergada acerca do assunto central deste trabalho em análise, não servindo de base para qualquer fundamento de nossas formulações.

1. Problema

Com a implementação das disposições legais sobre os “Preços de Transferência”, o Brasil pretendeu exercer severo controle sobre a transferência de renda, sem a devida tributação nas transações entre as empresas do mesmo grupo econômico. A legislação brasileira está, relativamente³, alinhada com os

³ Entende-se que a legislação brasileira em seus descritivos às vezes caracteriza um alinhamento com a OCDE, mas não possui nenhum vínculo com esta Organização, é totalmente independente.

preceitos da “Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD)”, embora não seja membro desta Organização.

Devido à globalização, a competitividade dos produtos externos têm causado grandes preocupações às empresas brasileiras, pelo fato de estas não terem tido tempo, ainda, para assimilarem todas as consequências do fenômeno, como o desenvolvimento de seus produtos e a adaptação a um novo padrão de qualidade. Esse fato se deve, principalmente, às privatizações e a uma crescente presença de grupos econômicos multinacionais, por meio de aquisições, incorporações e fusões no mercado brasileiro.

Diante do exposto e considerando os aspectos político, econômico e financeiro, a legislação brasileira sobre Preços de Transferência tornou-se muito complexa e rígida, apesar de as empresas terem liberdade relativa de escolha do melhor método que lhes proporcione maior economia de impostos ⁴.

Sabe-se que a legislação vigente sobre Preços de Transferência é de difícil interpretação para os usuários e possibilita entendimentos diferentes sobre um mesmo ponto, expondo a empresa a possíveis autuações fiscais. A questão-problema poderia ser formulada da seguinte forma:

Quais ajustes deverão ser introduzidos na legislação brasileira, visando a torná-la prática e aplicável pelos grupos econômicos, sem ferir a soberania de dado país e harmonizando-a com as práticas internacionalmente aceitas?

⁴ Na prática existem dificuldades para levantar a documentação suporte de determinados métodos.

2. Hipóteses

As hipóteses deste trabalho podem ser, assim, enunciadas:

A sistemática brasileira dos Preços de Transferência não funciona adequadamente.

Tal inadequação ocorre por permitir ao contribuinte escolher o método que resulte no menor ajuste tributário a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL; contudo, as divergências contidas nos dispositivos legais sobre os Preços de Transferência, no Brasil (cf. Capítulo 4, item 4.2), podem resultar no aumento da carga fiscal e na dupla tributação de resultados. Portanto, faz-se necessário uma revisão legal para a escolha do método a ser utilizado no cálculo dos preços de aquisição e praticado, conforme justificativas a seguir:

- 1) A sistemática brasileira atual prevê que os tributos não recuperáveis (ex.: Imposto de Importação) deverão integrar o custo de aquisição, ferindo o próprio dispositivo legal que a instituiu, pois, visa impedir a Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) para outro país, mediante a manipulação de preços entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Os referidos “tributos não recuperáveis” são pagos ao país destinatário e não ao país de origem. Assim sendo, estes tributos devem fazer parte do valor agregado do produto no país destinatário.

- 2) Na prática dos Preços de Transferência, a comparação dos preços praticados nas transações é feita produto a produto, em bases anuais, não considerando a “forma de apresentação” dos produtos de uma mesma família que são similares ou idênticos e que possuem a mesma finalidade. Ex.: Filmes de 12, 24 e 36 poses.
- 3) A legislação sobre Preços de Transferência, no Brasil, determina que as importações feitas, em períodos anteriores ao de apuração dos impostos, sejam atualizadas para fins de comparação entre os preços de aquisição e praticado. Sempre que ocorre a desvalorização ou maxidesvalorização do Real, com relação à moeda utilizada nessas operações, as empresas não conseguem repassar aos seus preços de venda, na mesma proporção em que ocorreu a variação. Assim, os ajustes tributários serão maiores para aqueles produtos que não atingem a margem mínima fixada nos dispositivos legais. A referida característica da legislação fará com que o fisco seja questionado, por recursos administrativos ou judiciais interpostos pelos contribuintes, para que os ajustes causados por fatores econômicos reflitam nos preços, durante o período de apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL.

3. Justificativas

A escolha deste tema, decorre da necessidade sentida no ambiente profissional de se fazer alterações na legislação vigente sobre os Preços de Transferência, em virtude das dificuldades enfrentadas pelas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, quanto ao controle dos preços das operações de importação e exportação com empresas vinculadas, o que dificulta o controle, a administração do planejamento contábil-tributário e as expõe a possíveis autuações fiscais.

4. Delimitações do Estudo

Esta pesquisa fará, preliminarmente, um levantamento histórico do tema em questão, comparando-o em diversos aspectos às transações entre países relacionados no Direito Tributário Internacional Brasileiro, com ênfase na legislação brasileira sobre Preços de Transferência: seus conceitos, métodos e sua aplicabilidade às transações efetuadas pelas empresas de um mesmo grupo econômico, relacionadas ao preço praticado na compra e venda de bens, direitos e serviços, e mútuos ou empréstimos cujos contratos não foram registrados no Banco Central do Brasil (BACEN). Portanto, ficam excluídas as transações relacionadas a *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa e assemelhada, os contratos de mútuos ou empréstimos que são registrados no BACEN, bem como os bens intangíveis.

Este estudo, embora faça um levantamento histórico do assunto em pauta, restringe-se à legislação brasileira sobre os Preços de Transferência à luz do planejamento contábil-tributário das empresas relacionadas ao mesmo grupo econômico, enfatizando o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Analisar-se-ão as transações de importação e exportação de bens ou produtos, direitos, serviços e empréstimos entre as empresas vinculadas.

5. Objetivos

Esta pesquisa tem como objetivo principal:

- 1) evidenciar a importância da alteração proposta na sistemática atual de controle dos Preços de Transferência pelas empresas do mesmo grupo econômico, para evitar interpretações diferentes, bitributação e futuras autuações fiscais;
- 2) dotar a Contabilidade de um estudo aprofundado sobre a sistemática dos Preços de Transferência, para um bom planejamento contábil-tributário;
- 3) propor mudanças na metodologia brasileira de cálculo dos Preços de Transferência, contribuindo para o fortalecimento da idéia de que o seu controle, antes da ocorrência do fato gerador, é importante e benéfico para a gestão empresarial.

6. Metodologia Aplicada

No desenvolvimento desta dissertação, utilizou-se a "Metodologia Comparativa", entre as práticas usuais recomendada pela legislação dos Estados Unidos, pela OCDE e pela legislação sobre os Preços de Transferência em vigor no Brasil, possibilitando, assim, delinear os pontos divergentes e de dúvida interpretação.

Dentro desse enfoque, confrontou-se a sistemática da legislação brasileira com os problemas enfrentados por aqueles que fazem o efetivo controle dos preços. Discutiram-se os resultados obtidos com profissionais especializados e com o meio empresarial, até mesmo com a Secretaria da Receita Federal, representada pela DEAIN.

Fez-se extensa pesquisa bibliográfica sobre o tema, desde seu surgimento até os dias atuais. Foram utilizadas e pesquisadas legislações pertinentes, dissertações, teses e as doutrinas relacionadas ao assunto em questão.

7. Estrutura do Trabalho

Esta dissertação está estruturada em seis capítulos, e os respectivos conteúdos auxiliares, que são partes integrantes do presente estudo, estão sumariados como segue :

Capítulo 1 – Introdução

Apresenta-se uma visão geral do trabalho, mediante a caracterização do problema, hipóteses, justificativas, delimitação do estudo, objetivos, metodologia aplicada e estrutura da dissertação.

Capítulo 2 – Preços de Transferência Internacional e seus Métodos

Aborda-se o surgimento dos Preços de Transferência, seguindo-se uma síntese dos principais eventos internacionais que influenciaram o assunto em estudo. Enfatiza-se o desenvolvimento da sistemática tributária americana e seus métodos, as diretrizes da OCDE, o princípio *arm's length* internacionalmente aceito para fins de tributação dos Preços de Transferência, custo de oportunidade e os tratados e convenções internacionais, possibilitando a comparação com a sistemática brasileira.

Capítulo 3 – Preços de Transferência no Brasil

Delineiam-se as principais características da sistemática brasileira sobre Preços de Transferência, empresas consideradas vinculadas e paraísos fiscais ou de tributação favorecida.

Capítulo 4 – Métodos de Definição dos Preços de Transferência na Importação.

Demonstram-se os métodos (com exemplificação) a serem utilizados nas operações de importação realizadas com empresas relacionadas, comparando-os e possibilitando ao contribuinte a escolha do melhor método para efeito do ajuste tributário a ser procedido no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Capítulo 5 – Métodos de Definição dos Preços de Transferência na Exportação

Apresentam-se as condições (*safe harbour*) para que os grupos econômicos não estejam sujeita às regras dos Preços de Transferência para as exportações e demonstram-se os métodos a serem utilizados, de acordo com a sistemática brasileira sobre os preços praticados com empresas vinculadas, comparando-os e possibilitando ao contribuinte a escolha do método com menor ajuste a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Capítulo 6 – Proposta de Mudança na Atual Legislação sobre Preços de Transferência no Brasil.

Aborda-se a sistemática brasileira sobre os Preços de Transferência, bem como, as alterações propostas na atual legislação, comparando-as e

apresentando suas vantagens e desvantagens, aproximando-se da realidade brasileira, a fim de facilitar a compreensão das variáveis relacionadas ao tema.

Conclusão

A partir das propostas contidas no Capítulo 1, procede-se à indicação das alterações propostas na atual legislação brasileira, visando torná-la prática e aplicável.

CAPÍTULO 2

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA INTERNACIONAL E SEUS MÉTODOS

2.1. Considerações Preliminares

CARTOU (1986: 120) menciona que as primeiras convenções em matéria fiscal surgiram no século XIX, com o objetivo de eliminar a dupla tributação internacional e de instituir uma assistência administrativa entre os Estados signatários.

O assunto “Preços de Transferência” surgiu na década de 1920, nos Estados Unidos, e sua adoção em outros países ocorreu após a Segunda Grande Guerra Mundial.

A legislação americana sobre Preços de Transferência, em 1928 (Art. 45 do *Internal Revenue Code*), conferiu elevado grau de liberdade para que o *Internal Revenue Service* (Secretaria da Receita Federal norte-americana) evitasse a evasão fiscal ou para refletir claramente a renda de cada empresa, conforme TANG (1993: 66) constata a seguir:

“... Em caso de duas ou mais organizações, empresas ou negócios (sejam ou não constituídos, sejam ou não organizados nos Estados Unidos, e sejam ou não afiliados) possuídos ou controlados direta ou indiretamente pelos mesmos interessados, o Secretário ou seu Delegado podem distribuir, apropriar ou alocar a renda bruta, deduções, créditos ou empréstimos entre tais organizações, comércios ou empresas, se ele determinar que tal distribuição, apropriação ou alocação é necessária para prevenir a evasão fiscal ou para refletir claramente a renda destas organizações, comércios ou empresas...”.

Os Estados Unidos regulamentaram o *Internal Revenue Code*, em 1935, adotando o Princípio da Neutralidade (*Arm's Length Principle*) como padrão fundamental nas transações entre partes relacionadas. Segundo HAMAEKERS (1936: 6), este é o princípio básico para a determinação do Preço de Transferência na perspectiva tributária, tendo sido explicitado na *League of Nations Draft Convention on the Allocation of Profits and Property of International Enterprises*.

Em 1936, a Liga das Nações debateu o tema “*Transfer Pricing*” ou Preço de Transferência. Porém, somente a partir dos anos sessenta, com a expansão das operações dos grupos econômicos multinacionais nos mercados externos, e

o conseqüente aumento das transações entre as empresas vinculadas⁵, é que os Estados-Membros da OCDE⁶ passaram a discutir os parâmetros a serem observados pelas autoridades fiscais, na abordagem das questões relacionadas aos Preços de Transferência.

Torna-se necessário ressaltar que o tratamento de empresas vinculadas ou associadas entre si foi objeto dos modelos de tratados de bitributação internacional, a partir da Convenção da Liga das Nações, de 1936, sobre a alocação de lucros e propriedade de empresas internacionais, pois, como lembra VOGEL (1991: 419), no primeiro modelo da Liga das Nações, de 1927, as subsidiárias eram consideradas como estabelecimentos permanentes de suas matrizes.

A revisão do modelo OCDE, de 1977, teve como causas:

- 1) a preocupação decorrente das normas americanas sobre “*Transfer Pricing*”, objeto da Seção 482 do “*Internal Revenue Code*”;
- 2) as revisões, de 1986, da Lei da Reforma Fiscal, que versou sobre os intangíveis e ficou conhecida como provisão “*super-royalty*” (no caso de qualquer transferência de ativos intangíveis, a renda relacionada

⁵ Capítulo 3, item 3.21. deste trabalho.

⁶ Austrália, Áustria, Alemanha, Bélgica, Canadá, Coréia do Sul, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos (Holanda), Polônia, Portugal, República Tcheca, Suíça, Suécia, Turquia e Reino Unido.

com tal transferência ou licença deve ser mensurada com a renda atribuível ao intangível).

Para evitar-se a bitributação os parâmetros deveriam ser estabelecidos de acordo com o artigo 9º.⁷, dos Modelos de Tratados de Não Bitributação da OCDE, de 1963 a 1977, que foram incorporados no Relatório “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*”, divulgado pela OCDE, em 1979.

A partir do início dos anos 80, os Estados Unidos passaram a ser os maiores receptores de investimentos do exterior, invertendo a situação de investidor para receptor, época em que muitos países alcançavam um nível semelhante de sofisticação no comércio e investimentos internacionais.

O Departamento do Tesouro norte-americano e o *Internal Revenue Service (IRS)*, em 1988, divulgaram um estudo sobre preços intercompanhias.

⁷ CURVELO, Teresa e REBELO, Salomé. *Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172). Lisboa : Centro de Estudos Fiscais – Direção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1995. Tradução dos textos em línguas inglesa e francesa, versões oficiais de 1994. Traduzindo para o Português : “Artigo 9º. – Empresas Associadas. 1) Quando: a) uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados. 2) Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado – e tributar nessa conformidade – os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições desta Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário”.

Nesse estudo, o “white paper”⁸ mantinha inalterada as regulamentações quanto às transações com bens tangíveis.

A regulamentação de 1992, segundo HAMAEKERS (1997: 12-13), modificou a prioridade dos métodos e prescreveu um teste, com base nos lucros, para verificar a neutralidade da transação, caso não fosse utilizado o método do Preço sem interferência comparável (*Comparable Uncontrolled Price Method - CUP*). O preço obtido pela aplicação do Método do Preço de Revenda (*Resale Price Method - RPM*), Método do Lucro mais Custo (*Cost Plus Margin Method - CPLM*) e outros métodos, deveria situar-se dentro de um intervalo de lucros comparáveis, Método Interno do Lucro Comparável (*Comparable Profit Internal - CPI*), ou seja, um intervalo de lucro obtido para uma empresa controlada, com base na lucratividade de empresas similares independentes.

A regulamentação temporária, de 1993, introduziu os princípios genéricos aplicáveis a qualquer método, como a regra do melhor método e a análise de comparabilidade e a regulamentação final de 1994, que enfatizou a comparabilidade e a flexibilidade.

TANG (1993: 72) enfatiza que foram estabelecidos princípios e parâmetros genéricos a serem, obrigatoriamente, seguidos e que implicam a observância de três parâmetros inter-relacionados:

⁸ Mantinha praticamente inalterada as regulamentações de 1968, quanto às transações com bens tangíveis. O *White Paper* introduziu uma substancial inovação ao prever novos métodos de determinação do Preço de Transferência, baseados na renda gerada pelos intangíveis.

- 1) padrão da neutralidade: demanda a aplicação do método do preço de transferência para mais de uma transação (operação) e pela comparação com os resultados de companhias similares;
- 2) regra do melhor método: proporciona maior confiabilidade de um resultado neutro, considerando os fatos e circunstâncias da atividade empresarial; e,
- 3) análise de comparabilidade: as mesmas não precisam ser idênticas, mas suficientemente similares para serem utilizadas para comparação, ajustando-se as eventuais diferenças existentes entre as mesmas.

HAMAEKERS (1997: 10) escreve que o princípio *arm's length*, o mesmo que foi incorporado nos modelos do México (1943) e de Londres (1946), substancialmente similares ao art. 9º. do modelo da OCDE, teve mantida a sua redação pela revisão de 1992 até a presente data.

O princípio *arm's length* visa esclarecer que, na determinação da verdadeira renda tributável de um contribuinte sob controle, em qualquer caso, o padrão a ser aplicado é o do contribuinte que negocia à “distância de um braço” com um contribuinte não controlado.

O resultado *arm's length* deverá ser determinado pelo método que apresente a medida mais confortável para o contribuinte, considerando os fatos e circunstâncias que possam interferir na apuração dos preços, gerando-se a regra do melhor método.

Havendo-se ocupado dos Preços de Transferência, após haver publicado os relatórios de 1979 (*OECD Report*, § 2) e de 1984 (este tendo como objeto o procedimento de acordo mútuo, os Preços de Transferência no setor bancário e a alocação dos custos centrais), definem o preço neutro de forma estrita:

“... o preço que teria sido praticado entre partes não relacionadas envolvidas numa mesma transação, ou transações semelhantes, sob as mesmas condições ou em condições similares, em um mercado competitivo...”.

Foi instituído pela OCDE, em 1992, um grupo de trabalho (*task force*) dentro de seu Comitê para Assuntos Fiscais (*Committee of Fiscal Affairs*), para atualizar e consolidar os relatórios anteriores e os resultados desse trabalho foram publicados como diretrizes (*“Guidelines”*) que foram aprovadas pelo Conselho da OCDE, em vários capítulos:

- 1) Julho de 1995: foi divulgada a Parte I das Diretrizes da OCDE, com cinco capítulos: Capítulo I, Princípio *Arm's Length*; Capítulo II, Outros Métodos; Capítulo III, Métodos Tradicionais; Capítulo IV, Abordagens Administrativas e Capítulo V, Documentação;
- 2) Março de 1996: foi divulgada a Parte II das Diretrizes da OCDE, com mais dois capítulos: Capítulo VI, Direitos Intangíveis e o Capítulo VII, Serviços;

3) Outubro de 1997: foi divulgado o capítulo VIII, "Métodos de Custos de Contribuição", sendo publicadas em setembro de 1997, várias recomendações aos governos dos países membros⁹.

2.2. Crescimento Econômico e a Legislação sobre Preços de Transferência

No período compreendido entre as décadas de 1970 e 1980, houve um crescimento significativo das economias de outros países, com elevado nível tecnológico, que conquistaram mercados nos Estados Unidos e começaram a disputar segmentos de mercado doméstico com as empresas norte-americanas. Como exemplo dessas economias, pode-se citar a Alemanha e o Japão. Em virtude disso, uma parcela de empresas norte-americanas transferiu a produção de manufaturados para países com menores custos de mão-de-obra, gastos indiretos de fabricação, valores agregados e, principalmente, com carga tributária reduzida. Dentre esses países, destaca-se Porto Rico.

Os grupos econômicos multinacionais que atuavam nos Estados Unidos passaram a ser acusados de serem favorecidos pelas legislações de seus países de origem, usufruindo de vantagens tributárias em relação às empresas americanas.

⁹ TAVOLARO (1999: 27) "1. - *That their tax administrations follow, when reviewing, and if necessary, adjusting transfer pricing between associated enterprises for the purposes of determining taxable income, the guidance in the 1995 Report, as amended – considering the integrity of the Report and the interaction of the different chapters – for arriving at arm's length pricing for transactions between associated enterprises;* 2. – *that tax administrations should encourage taxpayers to follow the guidance in the 1995 Report as amended publicity in their country and have it translated, where necessary, into their national language (s);* 3. – *that they develop further co-operation between their tax administrations, on a bilateral or multilateral basis, in matters pertaining to transfer pricing*".

Em 1986, como forma de aumentar a base tributária, as autoridades fiscais dos Estados Unidos introduziram alterações na Seção 482, do “*Internal Revenue Code*”¹⁰, incorporando as diversas alterações da legislação até 1994-1995, quando foi aprovada a legislação fiscal em vigor. Na prática, a alteração possibilitou a determinação dos Preços de Transferência com base na lucratividade da empresa e nas características de cada transação efetuada. Com essas alterações, passaram a existir lacunas entre as regras dos Estados Unidos e as dos demais países-membros da OCDE.

O Comitê para Assuntos Fiscais (AFA) da OCDE iniciou trabalhos para revisar os Relatórios¹¹ de 1979 e de 1984. Os resultados dessa revisão têm sido divulgados em partes, sob a forma de Diretrizes, intituladas “Diretrizes sobre Preço de Transferência para Empresas Multinacionais e Administração Tributárias”. Embora não tenham força de lei, apresentam parâmetros para os Contribuintes e as autoridades fiscais, no sentido de encontrarem soluções mutuamente satisfatórias, quanto aos aspectos tributários sobre “Preços de Transferência”.

¹⁰ Procedimentos geralmente aceito pelo “*Internal Revenue Service – IRS*” (Imposto de Renda nos Estados Unidos), para evitar a evasão fiscal ou para refletir claramente a renda de cada empresa.

¹¹ *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, divulgado pela OCDE em 1979, representou o consenso das nações industrializadas sobre as questões, aspectos e dos métodos aceitáveis na determinação dos Preços de Transferência entre as autoridades fiscais. Estes relatórios fazem menção explícita ao CUP, como sendo o método mais apropriado para o estabelecimento de preços neutros; no caso da inviabilidade deste, deveria ser dada preferência a outros dois métodos: o RPM e o CPLM.

2.3. Antecedentes na Legislação Brasileira

A legislação brasileira sempre teve preocupação com as operações de comércio exterior. Elaboraram-se várias leis sobre o assunto e esta preocupação se faz presente nas operações internas e externas, principalmente, nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou a ele ligados.

Dentro da legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, existe a figura da Distribuição Disfarçada de Lucros, que ocorre quando a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo à pessoa ligada, ou adquire de pessoa ligada, “bem” por valor notoriamente superior ao de mercado¹².

O Regulamento do Imposto de Renda define “pessoa ligada” como a pessoa jurídica, o seu sócio ou acionista, mesmo quando outra pessoa jurídica; o administrador ou titular da pessoa jurídica; o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive afins, do sócio pessoa física e das demais pessoas referidas¹³.

No âmbito do GATT, hoje WTO ou OMC, concluiu-se, em 12 de abril de 1994, a “*Rodada Uruguai em Marrakesh*”, com a “Ata Final”, incorporando os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, incluindo o “*Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral*

¹² Artigo 464, do RIR, Decreto no. 3.000/99.

¹³ Inciso I, II e III do art. 465, do RIR no. 3.000/99.

sobre Tarifas e Comércio 1994”, contendo as regras específicas para essa atribuição de valor.

Esse acordo, que passou a ser chamado de “Valoração Aduaneira”, define os preços efetivamente pagos ou a pagar, desde que não haja vinculação entre o comprador e o vendedor, ou, se houver, que o valor da transação seja aceitável para fins aduaneiros.

Dentro do contexto que se está analisando, a legislação brasileira ¹⁴ tipifica como crimes:

- 1) discriminar preços de bens ou prestação de serviços por ajustes ou acordo de grupo econômico, com o fim de estabelecer monopólio, ou de eliminar, total ou parcialmente, a concorrência;
- 2) vender mercadoria abaixo do preço de custo, com o fim de impedir a concorrência;
- 3) elevar, sem justa causa, o preço do bem ou serviço, valendo-se de posição dominante no mercado;
- 4) recusar-se, sem justa causa, o diretor, administrador, ou gerente de empresa a prestar à autoridade competente, ou prestá-la de modo inexato, informação sobre o custo de produção ou preço de venda; e

¹⁴ Art. 1º., I; art. 4º.: III, VI, VII e art. 5º., IV, da Lei no. 8.137/90.

- 5) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fiscais.

Se houver tratado ou convenção internacional, os lucros pelos quais uma empresa de um segundo Estado Contratante foi tributada neste Estado e se estes constituírem lucros obtidos pela empresa do primeiro Estado, o segundo Estado procederá ao ajuste adequado do montante do imposto cobrado sobre os referidos lucros no primeiro Estado, para evitar a dupla tributação, porém, se faz necessário que as condições sejam as mesmas estabelecidas entre empresas independentes.

Ocorre que, na legislação brasileira, por princípio na hierarquia das leis, os tratados ou convenções internacionais estão acima das leis internas. A legislação dos Preços de Transferência, contudo, é específica para evitar a DDL, não prevalecendo para este caso os tratados internacionais de bitributação¹⁵ firmados entre o Brasil e outros países.

¹⁵ Têm validade para empresas que possuem vínculos diretos (ex. filial), que evitam a bitributação de uma mesma renda. Como exemplo: Se um grupo econômico com sede nos Estados Unidos possui duas empresas, (uma no Brasil e outra na Argentina) são pertencentes ao mesmo grupo econômico, porém são interdependentes, neste caso, não se aplicam os tratados internacionais sobre os Preços de Transferência.

2.4. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

O “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”¹⁶, por ser muito complexo, rígido, pautado por normas imperativas, provoca, em certas circunstâncias (Leis Complementares, Decretos-lei, Medidas Provisórias, Portarias e Instruções Normativas), a inconstitucionalidade de alguns tributos, não restando outra alternativa às empresas, a não ser recorrerem ao Poder Judiciário para esclarecimentos.

2.5. Igualdade Tributária

TIPKE (1984: 515-527 “520”), professor da Universidade de Colônia, ensina que:

“a igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa; o que é completamente igual é idêntico; o princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em

¹⁶ O Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional no. 18, de 1º. de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. Código Tributário Nacional. 2^a. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1997 (este Código foi instituído pela Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966 e alterado pela Lei Complementar no. 104, de 10 de janeiro de 2001).

relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual; para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados”.

TIPKE (1993: 354) não se limita a dizer que a aplicação da lei deve tratar igualmente todos os contribuintes. Ele discute a liberdade do legislador na elaboração das normas tributárias, ensinando que: “a idéia da generalidade do conceito de justiça fundamenta-se no princípio da igualdade. Por isso, o princípio da igualdade exige substancialmente consequência valorativa ou coerência”.

O legislador deve seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu com coerência sistêmica ou valorativa; uma vez tendo ele tomado decisões valorativas, deve mantê-las coerentemente. Medir com duas medidas é quase que uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual de grupos que se encontram em situação equivalente.

SCHOUERI (1999: 16) menciona que, o texto constitucional impõe tratamento igual a pessoas que se encontram em situação idêntica, mas para aqueles contribuintes que se encontram em situação equivalente, o constituinte reconheceu que a igualdade é sempre relativa¹⁷.

2.6. Globalização, Eficácia e Criação de Valor para os Acionistas

BORSTELL (1997: 3-8) afirma que:

“o cenário empresarial dos últimos 20 anos tem-se caracterizado por três estratégias básicas e inter-relacionadas: globalização, eficácia e criação de valor para os acionistas.

A globalização dos negócios requer eficácia operacional e capacidade de gerenciamento em nível internacional. Acredita-se que a criação de valor para os acionistas pressupõe o aumento do lucro, que somente pode ser alcançado pela conquista de novos mercados nas economias em desenvolvimento e redução da estrutura gerencial e administrativa.

¹⁷ A igualdade é sempre relativa dependendo das condições em que os contribuintes realizaram suas operações.

Conseqüentemente tem-se revisto a organização das empresas e concentração das funções administrativas, a realocação da produção em locais que ofereçam mão-de-obra qualificada e barata, desenvolvimento de atividades de pesquisa e desenvolvimento em países com reduzida carga tributária e a reorganização dos canais de distribuição, visando reduzir os ônus fiscais e alfandegários.

As referidas alterações no ambiente empresarial têm afetado em maior escala a arrecadação dos países com tributação elevada que, em contrapartida, têm-se movimentado para evitar perda de receitas tributárias".

ROSSETTO (1999: 4) menciona que, dentro do esforço para aumentar a arrecadação, as autoridades fiscais deixaram de atuar isoladamente, passando a agir em blocos de países, a exemplo da União Européia, NAFTA e outros.

A globalização trouxe um aumento significativo de aquisições, fusões e incorporações de empresas, fazendo com que grande parte dos grupos econômicos multinacionais se intensifiquem no mercado internacional, facilitando a movimentação de capitais entre os países. Estes grupos procuram maximizar seus lucros, por meio do planejamento contábil-tributário, devido ao Brasil possuir uma tributação elevada.

2.7. Evasão, Sonegação e Elisão Fiscal

Os doutrinadores têm atribuído à disciplina dos Preços de Transferência o caráter anti-elisivo, ou seja, visam evitar transferência de resultados, por meio de operações relacionadas com importação e exportação entre empresas vinculadas. Antes da publicação daquela legislação, eram utilizados métodos permitidos pela disposição legal para uma elisão fiscal.

VILLANI (RDT: 1990: no. 51, 36) escreve: “o que leva o legislador, no caso do ‘Transfer Pricing’, a estabelecer norma não é a falta de um ponto de referência já quantificado, como por exemplo, no preço pago pelo fornecimento de mercadoria, bem, serviço ou no *royalties* pelo uso de uma marca”, mas evitar a Distribuição Disfarçada de Lucros através de eventual possibilidade das empresas manipularem os preços nas transações entre partes relacionadas.

O governo brasileiro, assim como os países membros da OCDE, com o intuito de evitar a evasão de divisas e a sonegação fiscal, criou regras a serem seguidas pelas empresas, aumentando o controle fiscal de preços, determinando o “*quantum*” que deve ser tributado pelo Estado.

O ajuste de preço de uma transação só deveria ser efetuado com relação ao lucro, com o objetivo de assegurar que o preço das vendas de bens, serviços e direitos, no âmbito de um grupo, fosse, para efeitos fiscais, o equivalente aos que seriam praticados entre empresas independentes.

Assim, entende-se que a determinação de “Preços de Transferência” é o termo utilizado para referir-se, prioritariamente, ao problema de Distribuição Disfarçada de Lucros entre as partes de um grupo empresarial.

2.8. Norma Jurídica Tributária

Diante da diversidade de interpretações de renomados autores, faz-se necessário estudar parte do “Direito Tributário Internacional”, que trata do planejamento contábil-tributário dentro dos grupos econômicos.

Sob esse enfoque, estudar-se-á a tributação dos Preços de Transferência, tendo em vista o tratamento dos rendimentos transnacionais, principalmente, dos grupos econômicos multinacionais que operam em diferentes segmentos e diversos países, devido à globalização.

A legislação dos Preços de Transferência está relacionada aos impostos diretos - Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -, porque esta legislação visa evitar eventual manipulação de preços nas transações entre empresas relacionadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, que afetam diretamente o resultado líquido da empresa, quando da apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL.

2.9. Preço de Transferência - Conceito:

Na doutrina internacional, entende-se por Preço de Transferência o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível à empresa a ela relacionada.

XAVIER (1998: 301) referiu-se ao Preço de Transferência como sendo a transferência indireta de lucros, por se tratar do eventual aumento ou redução dos componentes positivos ou negativos do lucro que dada pessoa deve auferir, influenciando o preço das operações que para ele concorrem.

No Brasil, os Preços de Transferência estão relacionados com as transações realizadas por empresas vinculadas pertencentes ao mesmo grupo econômico multinacional, residente ou domiciliado no Brasil ou no exterior.

TORRES (1997: 264-265) refere-se à alteração dos preços das operações patrocinadas no interior dos grupos de sociedades e nas relações entre empresas, por qualquer modo conexas, com a inequívoca finalidade de desfrutar das diferenças existentes entre os regimes tributários envolvidos, otimizando a alocação dos fatores tributáveis entre as unidades operacionais de produção, com a pretensão de redução de custos (subvaloração) ou aumento de lucros (superfaturação), transferindo rendas do Estado de produção para países que se utilizem de menores alíquotas ou oferecem isenções ao elemento residual.

HUCK (1997: 291) denomina Preço de Transferência o preço de um produto (ou de serviços) manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora como a compradora.

A OCDE conceitua Preços de Transferência como: "*Transfer Pricing are the prices at which an enterprise transfer physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises*"¹⁸.

Assim, Preço de Transferência pode ser definido como o preço a ser considerado entre pessoas vinculadas, e, em particular, entre pessoas dentro do mesmo grupo econômico para as transações realizadas entre seus membros (venda de mercadorias, fornecimento de serviços, transferência e uso de patentes e *know-how*, concessão de empréstimos, entre outros).

HORNGREN e SUNDEM (1985: 336) mencionaram que Preço de Transferência é "a quantia cobrada pelo segmento de uma organização por um produto ou serviço fornecido para outro segmento da mesma organização".

¹⁸ OECD - *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 1979, Prefácio, no. 11, p. P-3.

2.10. Princípio *Arm's Length* (Princípio da Neutralidade)

O Princípio da Neutralidade (*Arm's Length Principle*) é o princípio internacionalmente aceito como padrão, do ponto de vista tributário, para a determinação dos Preços de Transferência praticado entre as partes de um mesmo grupo econômico multinacional.

Ao analisar-se a definição sobre Preços de Transferência, conclui-se que ela está diretamente relacionada ao princípio *arm's length* conhecido como princípio do preço sem interferência¹⁹, de forma que o ajuste no preço de uma transação só deveria ser efetuado com relação ao lucro, com objetivo de assegurar que os preços das vendas de bens, serviços e direitos num grupo econômico multinacional seriam equivalentes aos praticados entre empresas independentes.

Para compreender melhor o “*Arm's Length Principle* ou Princípio da Neutralidade”, é importante fazer uma análise do assunto, rememorando as instituições do passado, para que se tenha uma visão global das causas e objetivos da inovação.

¹⁹ Está declarado no artigo IX da Convenção Modelo da OCDE: “Quando: 1) uma empresa de um Estado contratante participa direta ou indiretamente da administração, do controle ou do capital de um empresa do outro Estado contratante, ou, 2) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da administração ou do controle do capital de um empresa de um estado contratante e de um empresa de outro Estado contratante, e, em qualquer dos casos, condições sejam estabelecidas ou impostas entre as duas empresas em suas relações comerciais ou financeiras que difiram daquelas que seriam estabelecidas entre empresas independentes, então, quaisquer lucros que, exceto por essas razões, teriam sido havidos por uma das empresas, mas em razão dessas mesmas condições, não tenham sido havidos, poderão ser incluídos nos lucros daquela empresa, e assim, sujeitos a tributação”.

HAMAEKERS (1997: 4) escreve que o Princípio da Neutralidade tem duas origens distintas, sendo baseadas na igualdade de tratamento:

1. em alguns países da Europa (Áustria, Alemanha, Luxemburgo, Holanda, Suíça) o Princípio da Neutralidade fundamenta os ajustes na renda dos acionistas majoritários que, em função de sua posição privilegiada, receberam benefícios extraordinários (comparados aos minoritários²⁰) e que não foram oferecidos à tributação. Nesta situação, o ajuste fiscal é realizado sobre estes benefícios, que são tratados como dividendos ocultos²¹ ou Distribuição Disfarçada de Lucros, não dedutíveis para a empresa cuja transação está ocorrendo;
2. durante a I Guerra Mundial, o Reino Unido e os Estados Unidos introduziram leis específicas sobre os Preços de Transferência com um enfoque internacional, visando coibir a evasão fiscal por parte de grupos controladores que alteravam o lucro de empresas associadas no exterior, mediante super ou sub-faturamento nas operações internacionais.

O Princípio da Neutralidade, portanto, consiste em tratar os membros de um grupo econômico multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo tratá-

²⁰ Os acionistas minoritários recebem dividendos sobre as ações preferenciais, enquanto que os acionistas majoritários possuem ações com direito a voto.

²¹ Caracteriza-se nas operações de importações da empresa sócia ou matriz com sede no exterior por valor notoriamente superior ao de mercado. Tal fato pode ser comprovado pelo confronto com os preços de concorrência internacional fornecidos pela CACEX.

los como entidades separadas (*separate entity approach*), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo ²².

A OCDE define o preço “*arm's length*” como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes no mercado aberto ²³.

MAISTO (1992: 28-29/84-85) escreve que se pode extrair algumas características fundamentais, para se compreender melhor este princípio :

1) Análise Transacional: o preço “*arm's length*” deve ser estabelecido a partir de uma transação identificada (ou de um grupo de transações relacionadas). O autor destaca também que a análise transacional reflete:

a) o princípio do método direto de determinação da renda tributável visando a tributação direta: isto significa que a renda tributável deve ser baseada no verdadeiro resultado das transações (direito pessoal – *private law*);

b) o princípio *arm's length* reconhece que os efeitos legais de um acordo são geralmente reconhecidos para fins

²² Cf. OCDE, op. cit. (nota 13), p. I-3.

²³ Cf. OCDE, op. Cit. (nota 12), p. 7.

fiscais (a menos que a transação seja estruturada com fins exclusivamente fiscais, casos nos quais algumas legislações podem prever seu não reconhecimento para fins de tributação direta);

c) o contribuinte não pode estar sujeito à imposição de obrigações às quais razoavelmente não poderá atender (não se pode requerer que o contribuinte estabeleça o preço de transferência pelo estabelecimento de critérios que este, ou qualquer outro empresário, possa atender).

Esta situação ocorre quando, por exemplo, o preço de transferência poderia ser estabelecido "ex post", depois da venda controlada tiver ocorrido;

d) o preço *arm's length* deve ser estabelecido com base nos dados e informações disponíveis quando ocorre a transação controlada. Um corolário para este princípio é que a determinação do preço *arm's length* deveria refletir a determinação de preço que teria sido feita por partes independentes. Se, por exemplo, as partes não relacionadas, eventualmente, não forem capazes de estabelecer o preço de uma transação pela alocação do lucro combinado de uma transação, então tal alocação de lucro não ocorreu em bases *arm's length*, dentre

outras coisas, porque o critério não reflete as práticas comerciais normais.

2) Comparação (ou similaridade): a transação identificada (ou grupo de transações identificadas) deve ser comparada com outra transação, similar ou idêntica, hipotética ou real, com características idênticas ou similares.

A análise transacional está vinculada à análise de uma operação, independente de outra transação realizada, enquanto que a análise de comparação ou similaridade será comparada a outra operação realizada.

A comparação ou similaridade é o parâmetro escolhido pelos países integrantes da OCDE a ser empregado por grupos econômicos e pelas administrações tributárias.

As diretrizes da OCDE de 1995, também, esclarecem e exemplificam os cinco aspectos essenciais²⁴ a serem considerados na determinação da comparabilidade de operações realizadas entre empresas controladas e não

²⁴ Na transferência de bens tangíveis, as características físicas do bem, sua qualidade e confiabilidade, a disponibilidade e o volume de fornecimento na prestação de serviços, a natureza e extensão dos serviços, a forma de transação (leasing ou venda), o tipo do bem (marcas, patentes, tecnológica ou comercial), o tempo de duração, grau de proteção e os benefícios antecipados pelo uso do bem. Com relação às funções, os contribuintes e as administrações tributárias podem precisar, identificar e comparar: desenho, processamento, pesquisa e desenvolvimento, serviços, compra, distribuição, comercialização, propaganda e marketing, transporte, financiamento e gerenciamento. As circunstâncias econômicas que podem ser relevantes na determinação da comparabilidade de mercado podem ser: a localização geográfica, o mercado consumidor, o grau de competitividade e a posição competitiva relativa aos compradores e vendedores, a disponibilidade de bens e serviços substitutos, nível de oferta e demanda numa região específica ou no mercado como um todo, o poder aquisitivo dos consumidores, a extensão e natureza da regulamentação governamental no mercado, custos de produção, incluindo os três fatores da produção: terra, capital e trabalho, custos dos fretes, nível de mercado (atacado ou varejo), data e a época das operações.

controladas do mesmo grupo econômico, bem como sugere o exame de aspectos das estratégias empresariais e o uso de informações multianuais para o estabelecimento de um preço neutro que possa ser utilizado para avaliar uma operação intra-grupo.

Os principais aspectos mencionados pela OCDE, em 1995, considerados essenciais para o grau de comparabilidade, são:

- 1) Análise funcional: HAMAEKERS (1997: 16) escreve que a análise funcional é importante para todos os métodos e deve incluir considerações sobre os ativos e recursos empregados e da seguinte lista enumerativa de funções: pesquisa e desenvolvimento, desenho de produto e engenharia, manufatura, produção e engenharia de processo, fabricação do produto, extração e componentes, aquisição e gerenciamento de materiais, comercialização, propaganda e marketing, administração de estoque, administração de garantias, transporte e armazenagem, serviços de treinamento.

Há uma previsão para circunstâncias especiais que afetam a comparabilidade, tais como: a estratégia de mercado e diferentes mercados geográficos. Uma estratégia de participação no mercado é aceitável se os custos são bancados pela entidade controlada que deverá se beneficiar da ação, que deverá ser perseguida por um período determinado e ser, previamente, bem documentada.

- 2) Características do Ativo: tipo de propriedade ou serviço que está sendo transferido para o exterior.
- 3) Condições negociais: forma de pagamento do preço, prazo de pagamento, volume de compras ou vendas, garantias, direito a atualizações e novas versões do produto, duração do contrato, transações acessórias e complementares, previsão de serviços auxiliares.
- 4) Circunstâncias econômicas: alternativas à disposição das partes, mercados geográficos, tamanho e nível do desenvolvimento econômico do mercado, nível de mercado, participação do produto e/ou serviço no mercado, localização dos custos específicos e grau de concorrência.
- 5) Estratégia empresarial: riscos de mercado, sucesso ou fracasso em experiências de pesquisa e desenvolvimento, riscos financeiros, riscos de crédito, riscos quanto à responsabilidade pelo produto e riscos gerais do negócio.

2.11. Alguns Antecedentes Históricos

Desde o início deste século, podemos encontrar referências aos Preços de Transferência em matéria tributária. Pode-se rememorar a tese de docência apresentada à Universidade de Colônia, em 1903, por EUGEN SCHMALENBACH (não publicada), que já se referia ao tema em estudo.

Do mesmo modo que alguns trabalhos sobre “bitributação”, patrocinados pela Liga das Nações e iniciados em 1921, o tema em estudo não foi enfrentado de modo direto, naquela época, enquanto este quesito já tenha aparecido no questionário adotado pelo Comitê Fiscal da Liga, durante a primeira sessão de trabalhos em Genebra, em 1929.

Segundo MAISTO (1985: 26), a Câmara Italiana de Comércio Internacional já advertia com relação ao fato das mercadorias estarem sendo faturadas às sucursais no exterior a preços superiores aos correntes no mercado, possibilitando subtrair os rendimentos da tributação nos países onde efetivamente se produzem.

A Convenção de 1927, proposta pela Liga das Nações, no seu artigo 5º., tratava de estabelecimentos permanentes e dependentes. Assim, Preços de Transferência passavam a se confundir com repartição de lucros de empresas entre o país em que ocorre a venda e o que produz.

De acordo com SCHOUERI (1999: 22), as distorções mencionadas resultaram na evolução do assunto, que se reflete na comparação entre a convenção-modelo de 1928 que adotou a “*Unitary Entity Theory*” (diversas empresas ligadas por vínculos de caráter financeiro ou de capital são consideradas como um único sujeito e o lucro global é repartido entre as várias unidades, segundo parâmetros fixados).

Com a superação da convenção modelo de 1928, surge em 1933 a convenção-modelo da “*Separate Accounting Theory*” (cada unidade é considerada autonomamente, inclusive para fins de determinação do lucro influenciado por operações entre as várias unidades do grupo). Depois, surgiram outras convenções-modelo: a do México, em 1943, a de Londres, em 1946, ambas voltavam a tratar das transferências entre estabelecimentos permanentes, confirmado a adoção da “*Separate Accounting Theory*”.

O art. VII do Protocolo de ambos os modelos repisa a formulação do art. VI²⁵ da convenção, introduzindo neste o conceito da normalidade dos preços entre as empresas associadas. Daí seguiu a convenção-modelo de 1963 da OCDE, que fixou o princípio de que os lucros, sempre que oriundos de negócios cujas condições divirjam daquelas que seriam estabelecidas entre empresas independentes, podem ser tributados nas empresas que deles se beneficiaram.

Este é o princípio conhecido como “*arm's length*”, que consiste em aceitar as condições de negociação entre empresas associadas, sempre que essa negociação se haja processado nas mesmas condições em que negociariam empresas independentes, sem que condições especiais tenham sido estipuladas ou impostas.

²⁵ Texto original: “*If an enterprise with its fiscal domicile in one contracting State has a permanent establishment in the other contracting State, there shall be attributed to each permanent establishment the net business income which it might be expected to derive, if it were an independent enterprise engaged in the same conditions. Such net income will, in principle, be determined on the basis of the separate accounts pertaining to such establishment. According to the provisions of the Convention, such income shall be taxed in accordance with the legislation and agreements of the State in which such establishment is situated*” (Cf. MAISTO, Guglielmo, op. Cit. (nota 18), p. 33).

O conceito do “*Arm's Length Transaction*” estabelece que a negociação em nada prejudica a independência das partes; procura determinar o valor normal da operação, o “negócio correto”.

2.12. Princípio *Arm's Length* no Direito Comparado

Segundo o Princípio *Arm's Length*, entende-se por valor normal o preço médio praticado para os bens e serviços da mesma espécie ou similares, em condições de livre concorrência e no mesmo estágio de comercialização, no tempo e no lugar em que os bens ou serviços foram adquiridos ou prestados e, em sua falta, no tempo e no lugar mais próximos.

Para determinação do valor normal, tomam-se como referência, tanto quanto possível, as listas ou tarifas do sujeito que forneceu os bens ou os serviços e, em sua falta, as listas das câmaras de comércio e as tarifas profissionais, levando-se em conta os descontos de praxe. Para os bens e serviços sujeitos à disciplina de preços, tomam-se como referência os provimentos oficiais em vigor²⁶.

²⁶ A tradução para o vernáculo, de Brandão Machado, se encontra em Piero Villani, Preço de Transferência de Bens entre Empresas Afiliadas e seu Controle no Direito Italiano, in Revista de Direito Tributário, ano 14, no. 51 (janeiro - março de 1990), pp. 29 a 43 (36).

O princípio *Arm's Length* ou Princípio da Neutralidade²⁷ consta dos modelos de tratado de não bitributação da OCDE e da ONU. Outros países possuem leis domésticas (genéricas ou específicas), que permitem aos órgãos competentes, (ou seja, autoridades tributárias) ajustarem os Preços de Transferência que se desviem do “Princípio” aqui mencionado.

O princípio *arm's length* evidencia a importância de um consenso sobre os Preços de Transferência baseado em métodos neutros, possibilitando acordos mútuos, basicamente, para solucionar o problema da bitributação.

Como uma resposta básica aos problemas da bitributação, surgiu um consenso genérico sobre os Preços de Transferência, baseado nos métodos neutros (*arm's length*), possibilitando acordos mútuos sobre procedimentos relacionados aos mesmos, evidenciando a importância que um acordo possa ter, principalmente, no caso em que a legislação interna²⁸ de um país diverge do Direito Tributário Internacional.

²⁷ A aplicação do princípio da neutralidade genericamente é baseada numa comparação das condições de uma transação controlada com as condições de transações entre empresas independentes. Para que estas comparações sejam úteis, as características economicamente relevantes das situações que estão sendo comparadas devem ser suficientemente comparáveis. TANG (1993: § 1.15).

²⁸ A legislação brasileira sobre Preços de Transferência não se refere, explicitamente, ao Princípio da Neutralidade (*Arm's Length Principle*), mas estabelece limitações específicas de deduções (como o custo de importações) e preços mínimos específicos (exportações), ou seja, há uma combinação de elementos deste “Princípio” com limites mínimos a serem observados.

2.13. Custo de Oportunidade

Com a globalização e o processo de descentralização organizacional, com unidades de negócios localizadas em diversos países, efetuando transações entre si, os Preços de Transferências tornaram-se um assunto complexo e de difícil aplicação prática.

Os Preços de Transferência permitem que se proceda a várias análises fascinantes, pois, quando existem muitas operações entre as empresas vinculadas do mesmo grupo econômico, as decisões que serão tomadas deverão proceder do ponto de vista organizacional como um todo.

Nas decisões sobre Preços de Transferência, dentro do mesmo grupo econômico, deverá ser considerada a eficiente alocação de recursos entre as unidades de negócios (empresas vinculadas), introduzindo o conceito de “Custo de Oportunidade” de fabricação dos produtos.

MAYERS (1960: 107) afirma que:

“... o custo de produção de qualquer unidade de mercadoria é o valor dos fatores de produção empregados na obtenção desta unidade – o qual se mede pelo melhor uso alternativo que se poderia dar aos fatores se aquela unidade não tivesse sido produzida”.

O custo de oportunidade de uma empresa que possui um equipamento de produção fotográfica instalado para prestação de serviço, por exemplo, o custo de utilização deste equipamento, poderá ser igual ao preço obtido com a venda dos serviços realizados neste equipamento, pelo valor mais alto.

A empresa possuidora deste equipamento poderá alugá-lo a alguém e receber deste o compromisso de compra de insumos que serão utilizados nos serviços ou, simplesmente, vendê-lo e receber juros sobre o capital investido no equipamento.

Outra maneira que poderá ser utilizada pela empresa será colocar este equipamento em "comodato", no prestador de serviços, que se comprometerá a pagar um percentual acima do preço nominal de venda no mercado, para servir de remuneração dos juros sobre o capital investido ou amortização do bem colocado à disposição do prestador.

MARTINS (1982: 174) menciona que:

“...representa o custo de oportunidade o quanto a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de outra (...) não é contabilizável, mas obrigatoriamente tem que ser levado em consideração nas análises para tomada de decisão...”

O custo de oportunidade é uma lucratividade máxima obtida sobre um bem, serviço ou capacidade produtiva, que foram aplicados em uma outra alternativa, uma vez que houve um sacrifício mensurável de rejeição de uma delas.

Existem diversos parâmetros de cálculos do custo de oportunidade. Entre eles podemos citar um que é considerado muito importante dentro das organizações. São os referentes aos custos do capital investido e gastos estruturais, que são incorridos, quando se produz internamente; tais gastos não ocorreriam se os mesmos bens fossem adquiridos e transferidos de fornecedores externos, mas que, obrigatoriamente, teriam que levar em consideração para tomadas de decisão.

Com a globalização e a consequente proliferação dos negócios, os grupos econômicos multinacionais estão se preocupando em criar controles rigorosos aqui no Brasil, pois, a sistemática brasileira sobre Preços de Transferência torna-se ainda mais complexa.

Segundo HORNGREN (1972: 735):

"o Preço de Transferência torna-se um problema analítico fascinante, quando existem muitas interdependências entre unidades de negócios e mercados. A questão central é se as decisões que

serão tomadas serão ótimas do ponto de vista da organização como um todo”.

SANTOS (1994: 56-59) menciona que:

“...para transacionar um produto internamente, a unidade de negócios fornecedora fica sem a alternativa de vendê-lo para terceiros, ou deixa de utilizar sua estrutura operacional para produzir e vender outro produto ou liberar recursos financeiros de seus investimentos operacionais. A contribuição máxima para os resultados da companhia, decorrente da opção pela fabricação e comercialização interna do produto é o custo de oportunidade desta unidade de negócios²⁹. O somatório do custo de oportunidade com os gastos elimináveis pela não produção e comercialização interna do produto é denominado preço de oportunidade da unidade fornecedora...”.

HENDRIKSEN (1992: 235) argumenta que as despesas associadas às receitas, também, devem ser medidas em termos de preços correntes dos bens e

²⁹ HORNGREN, em 1965, conceituou o custo de oportunidade como sendo o lucro máximo que se obteria, se o bem, o serviço ou a capacidade produtiva tivesse outra opção de uso.

serviços utilizados ou consumidos. O lucro resultante da transação de venda é a diferença entre o valor recebido e os recursos utilizados.

KAPLAN (2000: 365) menciona que deixar de produzir algum produto lucrativo resulta em um custo de oportunidade que se iguala ao lucro perdido. Custo de oportunidade ocorre na quantia de lucro perdido, quando a oportunidade proporcionada por uma alternativa é sacrificada pela escolha de outra.

Considerando a possibilidade de aplicação dos conceitos no âmbito das relações entre as atividades, devemos considerar a possibilidade de diferentes níveis de resultado, tendo em vista as diferentes alternativas de uso dos recursos.

Pode-se concluir que o preço mínimo pelo qual o fornecedor estaria disposto a oferecer o produto a uma unidade compradora seria a somatória dos gastos variáveis de fabricação e do custo de oportunidade da alternativa mais rentável da estrutura operacional da unidade produtiva deste fornecedor.

O preço máximo do produto a pagar pela unidade compradora seria o preço de mercado (custo de oportunidade), enquanto que, se o produto, bem ou serviços pudessem ser vendidos para clientes externos, o Preço de Transferência mínimo seria o preço de mercado. Neste caso, não necessariamente deverá haver lucro em todas as empresas do grupo, porém, se o produto for transferido com prejuízo e se houver solicitação de comprovação da

operação pelo Fisco, a empresa deverá apresentar provas, conforme as exigências da legislação dos Preços de Transferência.

2.14. Preços de Transferência pela OCDE e nos Estados Unidos

Através das diretrizes de 1995, a OCDE deu ênfase ao parâmetro da compatibilidade, aplicável a todos métodos tradicionais ou não, como relata HAMAKERS (1997: 38):

“às características dos bens ou serviços transferidos, funções desempenhadas pelas partes (inclusive ativos utilizados e riscos assumidos), condições contratuais, circunstâncias econômicas³⁰ e as estratégias comerciais perseguidas pelas partes”.

Os métodos transacionais tradicionais para importação e exportação, de acordo com as diretrizes da OCDE para os Preços de Transferência, são:

- 1) Método do Preço sem Interferência Comparável (*Comparable Uncontrolled Price - CUP*);

³⁰ Atuação no atacado ou no varejo, custos de produção, tamanho do mercado, posição competitiva relativa das partes, poder aquisitivo do consumidor, regulamentação governamental, etc.

- 2) Método do Preço de Revenda (*Resale Price Method - RPM*);
- 3) Método do Lucro Comparável (*Comparable Profit Method - CPM*).

Os métodos baseados nos lucros são:

- 1) Método dos Lucros Desdobrados (*Profit Split Method – PSM*);
- 2) Método do Lucro Líquido por Transação – (*Transaction Net Profit Method - TNPM*).

Pelo método CUP, os preços devem ser baseados nos preços praticados para produtos comparáveis e em condições de negociação semelhantes aos de transações realizadas entre partes não relacionadas.

No método RPM, as situações proporcionadas são semelhantes às previstas na legislação americana, o que poderá proporcionar um resultado mais confiável que o CUP, quando todos os aspectos de uma transação forem comparáveis.

O método CPM, caracteriza-se pela utilização da comparabilidade de funções e não por produto, ajustando-se as diferenças materiais existentes entre as transações controladas e não controladas.

Os métodos baseados no lucro da transação são aceitos em casos excepcionais, pois, raramente as empresas incluem o lucro a ser obtido como uma condição negocial. Conforme menciona TANG (1993: 124), para atender os métodos nos lucros transacionais são necessários dois quesitos básicos:

- 1) os lucros originados de transações específicas, realizadas entre partes relacionadas, devem ser comparáveis aos de transações semelhantes executadas por partes independentes;
- 2) os lucros calculados por estes métodos não podem resultar em super ou sub-tributação para os contribuintes, em função dos desvios desse lucro em relação à média de amostra utilizada para comparação.

A legislação americana utiliza os mesmos métodos da OCDE, com exceção do método CPLM, que é substituído pelo método CPM-American – “*Cost Profit Margin*” (Margem de Lucro em relação ao Custo), que é baseado no nível de lucratividade de contribuintes independentes, envolvidos em transações similares e em condições semelhantes.

OGUM e KIM (1995: 8) destacam que, no período entre o término da II Guerra Mundial e o final da década de 70, os grupos americanos dominaram os investimentos diretos no exterior, sendo que mais de 50% do comércio internacional de bens e serviços foram representados por transações relacionadas com os Estados Unidos. Assim sendo, demonstrar-se-á a seguir um resumo da evolução americana:

| Variáveis | Regras de 1988 | White Paper | Regras Propostas de 1992 | Regras Temporárias de 1993 | Regras Definitivas de 1994 |
|--|----------------|-------------|--------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Prioridades dos Métodos | Sim | Sim | Sim | Não | Não |
| Método do CUP (Comparable Uncontrolled Price) | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |
| Método do Preço de Revenda | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |
| Método do Custo mais Margem | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |
| Método do Lucro Comparável | Não | Não | Sim (*) | Sim | Sim |
| Outros Métodos | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |

Quadro 2.1. Resumo da Evolução Americana. Fonte: OGUM e KIM, p. 11; ROONEY Jr. e FORTUNATO, pg. 40; e regras definitivas de 1994. () para bens intangíveis*

2.15. Regra do Melhor Método no Sistema Americano e a “Fungibilidade” dos Métodos na OCDE

A legislação referente à regra do melhor método a ser usado na avaliação dos ajustes dos Preços de Transferência sugere que, se aplicado, deverá utilizar primeiro o método do Preço sem Interferência Comparável (ou Não Controlado) (CUP). Não sendo possível a aplicação do primeiro método, deveria ser usado um segundo: método do Preço de Revenda (RP). Após avaliar que os métodos CUP e RP são inaplicáveis, deverá ser utilizado o Método do Custo mais Margem de Lucro.

Não cabendo quaisquer dos métodos mencionados anteriormente, existe a alternativa de um quarto método - “dos Fatos e Circunstâncias” -, quando o contribuinte puder estabelecer que, considerando todos os fatos e circunstâncias,

é claramente mais apropriado algum outro método para estabelecer preço que não os recomendados ³¹.

Quando se trata da regra do melhor método, o resultado “*arm's length*” de uma transação controlada deve ser determinado, segundo o método que, dentro dos fatos e circunstâncias, oferece a medida mais confiável de um resultado.

Não há qualquer prioridade estrita dos métodos e nenhum método será considerado, invariavelmente, mais confiável que outros. Um resultado “*arm's length*” pode ser determinado por qualquer método, sem que se demonstre a inaplicabilidade de outros, mas se ficar constatado, posteriormente, que outro método produziria uma medida mais confiável de um resultado “*arm's length*”, então, esse outro método deve ser usado ³² doravante.

Diante das penalidades impostas pela má escolha do método, os contribuintes não se limitam a examinar um método (o melhor), mas também devem examinar os outros, a fim de se munir de razões para justificar sua escolha.

³¹ Cf. HAMMER, op. Cit. (nota 44), pp. 608-609.

³² Cf. *Regulations*, 1.482-1 (c) (1), in *International Bureau of Fiscal Documentation, The Tax Treatment of Transfer Pricing*, Amsterdã : IBFD, vol. ****, folhas soltas, Suplemento no. 15, fevereiro de 1995, p. United States-406.

2.16. Tratados Internacionais e a Legislação Interna dos Países³³

2.16.1. Tratados Internacionais

Os tratados ou convenções internacionais têm por objetivo evitar a Dupla Tributação e são chamados de Tratados de Dupla Tributação (TDT). O Brasil, por exemplo, possui o Tratado de Bitributação com a Holanda. A empresa matriz, com sede na Holanda, é sócia majoritária em outra empresa, no Brasil. Os impostos pagos, no Brasil, referentes ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, serão compensados na empresa matriz na Holanda, quando da consolidação de seus resultados com os resultados tributados no Brasil, mediante as guias autenticadas, comprovando os recolhimentos no Brasil.

O tratado ou convenção internacional não deverá ser invocado para sobrepor a legislação brasileira sobre Preços de Transferência, pois, o tratado ou convenção tem por objetivo evitar a dupla tributação, enquanto que a legislação interna dos Preços de Transferência impede a transferência disfarçada de lucros, uma vez que estipula margem para realização de operação entre partes relacionadas.

³³ Para maiores esclarecimentos, consultar Apêndice, sobre os “Tratados ou Convenções internacionais”, firmados pelo Brasil.

De acordo com o art. 38 do “Estatuto da Corte Internacional de Justiça em Haia”, as convenções internacionais seguem os costumes internacionais, os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações e as doutrinas dos juristas mais conceituados das diferentes nações, prevendo a aplicação da eqüidade para evitar objetivos diferentes.

RESEK (1966: no. 8, 16) destaca que Convenções, Tratados, Protocolos ou qualquer uma das duas dezenas de denominações são empregadas para designar o mesmo objeto.

Segundo TORRES (1997: 550/576), estima-se que tenham atingido dois mil tratados sobre dupla tributação, sendo que a Alemanha tem 62, Dinamarca 53, Espanha 27, França 85, Itália 53, Portugal 12, Holanda 47 e Grã-Bretanha (79), perfazendo um total de 418 tratados, com uma média de “52,25”, só nestes países.

O Brasil possui, atualmente, 23 tratados vigentes, sobre a dupla tributação com os seguintes países: Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Checoslováquia (hoje República Checa e Eslovaca), Dinamarca, Equador, Finlândia, França, Alemanha, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Japão, Coréia do Sul, Luxemburgo, Noruega, Filipinas, Portugal, Espanha e Suécia. Possui, também, tratados sobre a isenção fiscal para navegação marítima e companhias aéreas, com a África do Sul, Alemanha, Chile, França, Itália, Inglaterra, Irlanda, Suíça e Venezuela.

2.16.2. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT)

TORRES (2001: 650-651) menciona que, a CVDT constitui uma espécie de codificação para a elaboração e aplicação dos Tratados ou Convenções Internacionais e que ela (CVDT) é uma norma que está sobre as normas internacionais. No texto ³⁴, a CVDT garante (em regra geral) que são plenamente aplicáveis os Tratados e Convenções de Direito Internacional Tributário.

Os tratados deverão ser interpretados com boa-fé, em harmonia com o significado comum a ser dado aos termos do tratado “no seu contexto”³⁵ e “à luz de seu objeto e propósito.

2.16.3. Supremacia do Tratado Internacional sobre a Legislação Interna

À luz do planejamento contábil-tributário, podem-se levantar algumas questões sobre a relação entre as diversas legislações aplicáveis aos países:

- 1) pode o tratado sobrepor-se a preceito constitucional?

³⁴ Artigos 31 e 32 Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

³⁵ No § 2º, do art. 31, ao definir o termo contexto, faz saber que o mesmo ainda compreende o seguintes elementos: a) acordos relativos às convenções, concluídos pelas partes em conexão com a conclusão da convenção; b) qualquer instrumento elaborado por uma ou mais partes, em conexão com a conclusão do tratado, e aceito pelas outras partes nesta condição(de instrumento relacionado com o tratado), que esteja em correlação com às disposições convencionais aplicáveis.

2) Pode o tratado alterar a legislação anterior e deve ser seguido pela legislação posterior?

3) Pode a legislação posterior alterar ou revogar o disposto no tratado?

No Peru e na Holanda, os tratados ou convenções sobrepõem-se às determinações constitucionais; na França, o tratado é equivalente à Constituição; nos Estados Unidos, existe uma paridade entre o tratado e a lei ordinária.

2.16.4. Brasil e a Recepção da Norma Internacional

Para que seja introduzido no Sistema Tributário Brasileiro, é necessário que o tratado³⁶ ou a convenção internacional atenda aos requisitos de validade típicos do direito das pessoas, mesmo que para isso concorram normas internas de direito constitucional dos Estados que participam da comunidade internacional.

³⁶ Para a Convenção de Viena, de 1969, art. 2º., tratado é “um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular”. Segundo Hans Kelsen “é o meio pelo qual os sujeitos da comunidade jurídica internacional regulam a sua conduta recíproca, vale dizer, a conduta dos seus órgãos e súditos em relação aos órgãos e súditos dos outros. É o acordo através do qual são criadas normas que impõem deveres e conferem direitos aos Estados contratantes” AMADO (1984: 431).

2.16.5. Reconhecimento do Tratado ou Convenção Internacional

Os tratados ou convenções internacionais formam, automaticamente, parte do direito nacional ao entrar em vigor e, para que possam produzir efeitos jurídicos sobre um Estado, devem ser recepcionados por uma ordem legislativa, entrando em vigor somente com sua ratificação. Além disso, para a sua conversão em direito interno, é necessário ser editada uma lei interna com o mesmo conteúdo.

A maioria dos doutrinadores alega que a Constituição Brasileira não contém enunciados expressos que disponham sobre o reconhecimento do Direito Internacional Tributário, salvo algumas esparsas referências às formas procedimentais, como a seguir (CF arts.: 21, I; 49, I e 84, VIII):

“Compete privativamente ao Presidente da República manter relações com estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos. São estes os representantes plenipotenciários daquela autoridade (Ministro das Relações Exteriores e Chefe de Missão Diplomática) ou os representantes diplomáticos, desde que portadores de Carta de Plenos Poderes”.

Para TORRES (2001: 563), a intervenção do Legislativo no processo de recepção dos acordos tem dois modelos específicos:

- 1) o sistema dos Estados Unidos, pelo qual todos os tratados devem ser submetidos à apreciação do Legislador; e
- 2) o sistema Belga, pelo qual apenas alguns acordos são submetidos à apreciação legislativa.

A justificativa da necessária aprovação legislativa decorre do entendimento que o titular da soberania é o povo, não podendo o Estado comprometer-se perante outras nações, sem o seu respectivo consentimento, pela representação popular³⁷.

2.16.6. Artigo 2º., do Modelo OCDE

Quando se analisam as normas tributárias internacionais convencionais (tratado e convenção), sobre a renda e o capital, deve-se atentar para o fato de que elas devem estar sempre vinculadas à própria destinação destas (convenções), para harmonizar o relacionamento dos sistemas tributários e fiscais dos Estados Contratantes.

³⁷ Várias práticas foram-se formando com o tempo, desvirtuando o texto constitucional (acordos em forma simplificada – *treaty-marking power*, celebrados por delegação, sem a intervenção do Chefe de Estado).

O artigo 2º. do Modelo OCDE faz a identificação dos impostos de cada um dos Estados Contratantes, que fica comprometido com as cláusulas dos benefícios tributários e fiscais predispostos no Acordo, sendo que as regras dos Tratados ou Convenções aplicam-se também aos impostos de natureza idêntica ou análoga (§ 4º.), pretendendo aplicar-se a todo tipo de tributo que incida sobre a produção de rendimentos, atividade empresarial, trabalho dependente ou independente, propriedade móvel e imóvel, indenizações e outros.

CAPÍTULO 3

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

3.1. Conceito:

Preço de Transferência é o preço praticado na compra e venda de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas (pessoas vinculadas). Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre empresas vinculadas, aquele preço pode ser artificialmente estipulado e, consequentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas – preço com base no princípio *arm's length*.

3.2. Similaridade

A legislação dos Preços de Transferência estabelece o que deve ser considerado como bens, serviços e direitos similares: dois ou mais bens, em

condições de uso, com a mesma finalidade a que se destinem, quando simultaneamente³⁸:

- tiverem a mesma natureza e função;
- puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; e
- tiverem especificações equivalentes.

O termo “similar” é conceituado como o bem que tem a mesma natureza, a mesma função, o mesmo efeito, ou a mesma aparência”. Observa-se que a Secretaria da Receita Federal limita o alcance do significado da palavra similar ao incluir a expressão “quando, simultaneamente”.

O termo “simultâneo” significa o que ocorre ou é feito ao mesmo tempo ou quase ao mesmo tempo que outra coisa. Entretanto, a palavra “simultaneamente” significa juntamente, ao mesmo tempo; denota o que se faz, o que se executa, ou o que se diz ao mesmo tempo.

³⁸ Art. 26, da IN-SRF no. 32/01.

3.3. Valoração Aduaneira, Princípio *Arm's Length* e os Preços de Transferência

A valoração aduaneira possui um enfoque objetivo e visa examinar as transações em separado, verificando se houve subfaturamento, justificando a necessidade de lançamento tributário pelas autoridades competentes. Tal ajuste não se caracteriza como transação.

O enfoque da Valoração Aduaneira é o do valor do produto adquirido, tendo como base de cálculo dos tributos aduaneiros o valor da mercadoria, sendo que os métodos da valoração aduaneira visam buscar o preço normal do produto ou bem.

Os Preços de Transferência possuem um enfoque subjetivo. Eles explicam se da transação não resultou ganho ou perda para qualquer das partes, sendo lícito compensarem as perdas sem qualquer lançamento tributário.

Na sistemática brasileira dos Preços de Transferência, o contribuinte pode utilizar-se do método que lhe for mais favorável, enquanto que na valoração aduaneira há uma ordem seqüencial na aplicação dos métodos e o contribuinte não tem liberdade de escolher o que mais lhe convém.

No decorrer deste estudo, verificar-se-á que a legislação dos Preços de Transferência admite a aplicação de diversos métodos, sendo possível chegar-se

a resultado diverso daquele do esperado pelo contribuinte, por isso, há necessidade de se fazer as alterações, aqui propostas, na legislação atual.

Embora o resultado da valoração aduaneira deva estar inserido dentro da faixa estabelecida entre o método mais conveniente e o menos conveniente para a apuração dos Preços de Transferência, a legislação deste último tomará o nível inferior ou superior da faixa estabelecida, o que, provavelmente, não coincidirá com o resultado da valoração aduaneira³⁹.

De acordo com a legislação dos Preços de Transferência, a falta de uma das condições para que o bem, serviço ou direito possa ser considerado similar impede que os seus preços sejam comparáveis.

Se dois bens possuírem a mesma natureza e função e puderem substituir-se mutuamente na função a que se destinem, mas não tiverem classificações equivalentes, não poderão ser identificados como similares.

Para o Código de Valoração Aduaneira as pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas mercadorias idênticas. Não basta, por outro lado, que dois produtos sejam concorrentes no mercado; se lhes falta a identidade física, de qualidade⁴⁰ ou de reputação, não podem ser tratados como produtos idênticos.

³⁹ Art. 188 ao 216 do Regulamento Aduaneiro e Art. 1º., do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Dec. no. 1.355/94, Anexo XI.

⁴⁰ Alínea a do art. 188, do Redulamento Aduaneiro.

Para determinar se as mercadorias são similares, o Código de Valoração Aduaneira menciona que, mesmo que as mercadorias não se assemelhem em todos os aspectos, mas tendo as características e a composição material semelhantes, podem cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Pode, também, ser incluído na análise de “similar” a sua qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial.

Entender-se-á, nesta particularidade, que a IN-SRF no. 32/01 foi inspirada no Código de Valoração Aduaneira. Este dispõe que, para considerar dois ou mais bens semelhantes, devem ser observadas as condições de uso diante da finalidade a que se destinam e quando, cumulativamente, atendem à análise funcional, tendo a mesma natureza e função. Além dessas considerações, observar a sua permutabilidade, se podem substituir-se mutuamente na função a que se destinam e se as especificações são equivalentes.

A OCDE reconhece a aplicação do princípio *arm's length* à valoração aduaneira. As autoridades aduaneiras, em linhas gerais, também aplicam o princípio do “*arm's length pricing*” e o usam também para atingir um padrão neutro de comparação entre valores atribuídos a bens importados por empresas associadas e valores para bens similares importados por terceiros.

É interessante mencionar que a própria legislação de Preços de Transferência tem mecanismos ⁴¹ de ajustes dos preços, nos casos em que

⁴¹ São os critérios permitidos pela legislação em vigor.

ocorram diferenças⁴², em função da natureza física e de conteúdo dos bens e do seu acondicionamento. Tais ajustes visam à obtenção de maior semelhança possível nos preços.

3.4. Legislação Brasileira e o Princípio *Arm's Length*

A Lei no. 9.430/96 trata, separadamente, as importações e exportações⁴³ de bens, serviços e direitos. A lei adota, indiretamente, o princípio *arm's length* (Princípio da Neutralidade), pois, além de prescrever os métodos indicados pela OCDE e os efeitos tributários da aplicação dos métodos relacionados, estabelece que referidos métodos somente deverão ser considerados nas operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados. Entender-se-á que essa adoção não é feita de forma explícita.

Como a adoção pela legislação brasileira do princípio *arm's length* não é de forma explícita, ela ocorre sempre que a aplicação de um determinado método resulte em prejuízo do princípio. Assim, o referido método deve ser abandonado por tratar os membros de um grupo econômico como se eles atuassem como entidades separadas, não como parte inseparáveis de um negócio único. A sistemática brasileira busca determinar que os Preços de Transferência se situem dentro dos parâmetros de similitude do princípio adotado.

⁴² Estas diferenças referem-se aos produtos quando não são exatamente iguais, porém similares dentro da definição da legislação dos Preços de Transferência de similariedade.

⁴³ Artigos 18, § 2º, e § 3º., 19, § 8º.

Como o princípio *arm's length* é o que estabelece o tratamento tributário dos lucros das empresas associadas, que podem ser tributados nas empresas que deles se beneficiaram, os lucros deverão ser ajustados com base nas condições que teriam sido obtidas nas transações e circunstâncias comparáveis entre empresas independentes. Assim, os métodos de prova⁴⁴ que são indicados na legislação brasileira parecem adequados, desde que não impeçam a utilização de outros métodos de prova além dos previstos, e desde que atingido o objetivo de demonstração da conformidade dos preços praticados com o princípio *arm's length*.

⁴⁴ Serão considerados como elementos de prova pela legislação dos Preços de Transferência nas operações de compra e venda (ou importação e exportação): 1) os documentos emitidos pelas próprias empresas; 2) as publicações ou relatórios oficiais do governo do país comprador ou vendedor, realizadas como observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados; 3) a declaração de autoridade fiscal do país comprador ou vendedor, quando este país mantiver acordo para evitar a bitributação ou intercâmbio de informações com o Brasil; 4) as pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou as publicações técnicas, onde se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas, a margem encontrada, e identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados, e que tenham sido realizadas com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados; 5) as publicações de preços decorrentes de cotações de bolsas de valores de âmbito nacional; 6) as publicações de preços decorrentes de cotações de bolsas de valores reconhecidas internacionalmente, a exemplo da de Londres, na Inglaterra, e de Chicago nos Estados Unidos; 7) as pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais, a exemplo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Organização Mundial do Comércio (OMC). As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais somente serão admitidos com prova quando se referirem ao período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira. Quando a pesquisa corresponder a período diferente daquele a que se referir o preço praticado pela empresa, o valor determinado será ajustado em função da variação cambial da moeda de referência, ocorrida entre os dois períodos. As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios poderão ser desqualificados por ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

A própria OCDE, em suas “*Guidelines*”, oferece outros métodos à consideração das empresas, indicando os métodos de lucros transacionais⁴⁵, em contraposição aos métodos transacionais tradicionais⁴⁶.

3.5. Consistência na Aplicação dos Métodos

A autoridade tributária reconhece a dedutibilidade fiscal do maior valor apurado, entendendo que o método adotado pela empresa deve ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração. A empresa poderá adotar diversos métodos no mesmo período, desde que seja por produto, ou seja, métodos diferentes para produtos diferentes.

O contribuinte pode e deve escolher o método que lhe for mais favorável na apuração dos ajustes a serem feitos na apuração do Lucro Real (Imposto de Renda) e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

⁴⁵ *Profit Split Method – PSM* (Método dos Lucros Desdobrados) e *Transaction Net Profit Method – TNPM* (Método do Lucro Líquido por Transação).

⁴⁶ *Comparable Uncontrolled Price - CUP* (Método do Preço sem Interferência Comparável), *Resale Price - RPM* (Método do Preço de Revenda), *Comparable Profit Method - CPM* (Método do Lucro Comparável).

3.6. Análise Produto por Produto e Transação por Transação

As conclusões da DEAIN relacionadas aos ajustes procedidos pelas empresas, na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, poderão ser divergentes, caso o órgão entenda que as análises elaboradas para os ajustes não decorrem da lei para aplicação do método “por bem, serviço ou direito”.

SCHOUERI (1999: 52-53, 5.5) refere-se ao fato de que “o entendimento do Fisco apenas justifica, se confirmada sua premissa de que não seria possível uma análise de Preços de Transferência que não partisse de um tratamento individualizado por produto, bem ou serviço”.

Embora o Fisco entenda que a análise dos preços deva ser feita produto por produto, alguns “experts” falam sobre “cestos de produtos”. Entre estes, citamos SCHOUERI (1999: 53, 5.5.1.1.), que enfatiza:

“o campo em que este tema apresenta relevância é o setor das indústrias automobilísticas e de autopeças, pois a comercialização dos produtos são comumente ligados devido às suas próprias características, que serão elucidadas a seguir. Para veículos automotores, é comum a venda de diferentes versões de um mesmo modelo automotivo (com preços e custos diferenciados).

Também é comum a produção de automóveis de diferentes modelos, fabricados com uma única “plataforma”, como por exemplo, um modelo “sedan”, um modelo “perua”, um modelo “utilitário leve”, um modelo “três volumes”, etc., cada qual com diferentes preços e características. Tratar cada modelo de veículo isoladamente pode comprometer a análise dos Preços de Transferência, já que a montadora busca sempre a rentabilidade daquela família de produtos, desprezando o desempenho de cada item isoladamente. A própria estratégia mercadológica da indústria automobilística costuma reger-se pela premissa dos “cestos de produtos”, na medida em que os modelos derivados, em geral, beneficiam-se da diluição dos custos de projeto e desenvolvimento do protótipo básico”.

A OCDE, ao permitir que os Estados Contratantes ajustem os lucros decorrentes de transações entre empresas associadas, não exige que tal ajuste se faça, invariavelmente, por meio individual para cada produto, bem ou serviço.

Nesta premissa, podemos sustentar, consistentemente, que os Preços de Transferência de uma empresa estarão, satisfatoriamente, protegidos, adotando-se um método de avaliação pela “forma de apresentação dos produtos”. Este

método será abordado, posteriormente, nas alterações propostas na legislação atual, no capítulo 6.

3.7. Análise de Transações Isoladas

A essência do princípio *arm's length* é a base para determinação de um justo valor de mercado ("fair market value determination") que a OECD em suas "Guidelines" (Art. 9º), expressamente, reconhece, quando empresas independentes transacionam entre si as condições de suas relações comerciais e financeiras, que são, normalmente, determinadas pelas forças de mercado.

Transações isoladas não podem servir de parâmetro à aferição de preços, pois, contrariam a idéia geral de se determinar os preços baseados no mercado.

SANDRONI (1999:193) conceitua "Mercado" como termo que designa um grupo de compradores e vendedores que estão em contato suficientemente próximo para que as trocas entre eles afetem as condições de compra e venda dos demais...".

A análise por bem, serviço ou direito não corresponde ao princípio de regência dos Preços de Transferência, pois, em nenhum momento, o texto legal faz menção expressa à obrigatoriedade do tratamento individualizado por produto ou serviço.

3.8. Fixação das Margens de Lucro

OLIVEIRA (1997: 81) diz que, a fixação das margens de lucro, de acordo com o consenso uniforme da doutrina e da jurisprudência, as ficções legais⁴⁷ e as presunções absolutas⁴⁸, não pode ser utilizada para definir a ocorrência do fato gerador do tributo para efeito dos Preços de Transferência.

A Secretaria da Receita Federal, através de seu órgão especializado de fiscalização dos Preços de Transferência, a DEAIN, provoca uma presunção absoluta⁴⁹, quando fixa margens de lucro e desqualifica os elementos de prova, aduzindo que inexiste, no caso de presunção relativa⁵⁰.

A lei, expressamente, determina que o fato presumido⁵¹ seja verdade até que se prove o contrário, o que não ocorre no caso vertente, tanto mais que a prova deve ser do Fisco, e, que embora seja possível se falar em contraprova, esta encontra limitações na própria lei. Neste sentido, deverá a empresa

⁴⁷ São fatos descritos na legislação que se torna sua aplicação quase que impossível.

⁴⁸ Ocorre quando os descritivos legais baseiam-se em fatos prováveis (ou em certas probabilidades).

⁴⁹ A presunção absoluta, aqui mencionada refere-se à fixação de margens; ela desqualifica os elementos de prova permitidos pela legislação, assumindo uma posição radical com relação as análises, ou seja, utilizando do abuso de poder.

⁵⁰ A presunção relativa aqui mencionada refere-se à possibilidade de flexibilidade por parte da autoridade competente para fiscalizar os Preços de Transferência e considerar documentos que mesmo que não estejam mencionados em lei, são aceitos contabilmente e pela legislação do IR.

⁵¹ Ocorre através de uma presunção pelo Fisco do fato ocorrido, pois naquele momento não foram satisfatórias as provas apresentadas. Pode ser revertido se a empresa provar através de documentos que a interpretação feita não é está coerente com a realidade.

impugnar-se, baseada no artigo 148⁵² do Código Tributário Nacional, pois, este possibilita uma avaliação contraditória, cabendo ao Fisco o ônus da prova.

A globalização tem迫使 as empresas a negócios arriscados, buscando a sua sobrevivência; não mais o lucro, mas a simples manutenção dos negócios, empregos e a esperança de que a médio prazo haja uma retomada do crescimento. Esses são fatos que têm conduzido à realização de operações somente para manter mercado e não para obter lucratividade nestas transações.

3.9. Elementos Complementares de Prova

SETTE e LOPEZ (1998: 271) reforçam a idéia de que, para efeito da fixação dos Preços de Transferência, os custos e preços médios poderão ser comprovados por publicações, relatórios oficiais governamentais ou declaração de autoridade fiscal de outro país, quando, com esse país, o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações. Lembram que é princípio fundamental de regência das relações internacionais o respeito às demais nações e à autodeterminação dos povos.

⁵² Art. 148, do CTN: Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor do preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A OCDE⁵³ possibilita o fornecimento de informações necessárias à alocação adequada de rendimentos tributáveis entre empresas associadas localizadas em Estados diferentes⁵⁴.

A legislação brasileira⁵⁵ determina que cabe ao contribuinte indicar, no início da ação fiscal, o método de Preço de Transferência por ele adotado, bem como a documentação que suportou a determinação dos preços praticados e as respectivas memórias de cálculo. Se o contribuinte não indicar o método, a fiscalização pode determinar os Preços de Transferência, usando um dos métodos previstos na legislação; porém, deverá ser utilizado o método mais favorável ao contribuinte⁵⁶.

3.10. Legislação Brasileira e os Tratados sobre Dupla Tributação (TDT)

O art. 98⁵⁷ do Código Tributário Nacional é claro ao afirmar a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna que lhe

⁵³ Art. 26, da OCDE : 1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes intercambiarão as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou a lei interna dos Estados Contratantes. Todas as informações assim trocadas serão consideradas secretas e tratadas como tal, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (inclusive tribunais) encarregados do lançamento e cobrança dos impostos visados por esta convenção ou dos procedimentos referentes à apuração de infração ou da apreciação dos respectivos recursos. 2. O disposto no parágrafo 1, não poderá, em caso algum, ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de: a) adotar medidas administrativas contrárias às leis e às práticas administrativas, suas ou de outro Estado Contratante; b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base nas leis ou no âmbito normal da prática administrativa, suas ou do outro Estado Contratante; c) fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, empresariais, industriais ou profissionais, ou processos comerciais, ou informações cuja revelação seja contrária à ordem pública.

⁵⁴ Cf. O comentário da OCDE ao artigo 26, parágrafo 7, "c", in IBFD, *Tax Treaty Database* (versão em CD-Rom), p. 76, atualizada até 29 de janeiro de 1998.

⁵⁵ IN-SRF no. 32/01.

⁵⁶ Artigo 18, § 4º, e 19, § 5º., da Lei no. 9.430/96.

⁵⁷ Art. 98, do C.T.N. : os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

sobrevenha. No entanto, quando falamos na legislação sobre Preços de Transferência, não cabe invocar os Tratados Internacionais sobre Dupla Tributação, pois, ambos possuem finalidades diferentes: a legislação interna dos Preços de Transferência visa à manipulação de preços para evitar a Distribuição Disfarçada de Lucros, enquanto que os Tratados ou Convenções Internacionais são firmados para evitar a dupla tributação dos lucros ou renda⁵⁸.

O Brasil não integra o rol dos países membros da OCDE, porém, desde que guardadas naturalmente as peculiaridades de cada Tratado, os relatórios e comentários, em especial as “Guidelines” já referidas, são utilizados na interpretação e aplicação dos “TDT” firmados pelo Brasil.

O reconhecimento pela legislação brasileira dos Preços de Transferência não é pioneiro no cenário mundial. Na exposição de motivos⁵⁹ do Projeto de Lei que tornou-se a Lei no. 9.430/96, o Ministro da Fazenda assim se manifestou:

“Em 1995, foram sancionadas as Leis: no. 9.249 e no. 9.250, de 26 de dezembro deste ano, as quais tornaram-se o marco inicial de modernização da legislação do imposto de renda, tendo em vista os critérios de simplificação, harmonização e universalização nelas adotados.

⁵⁸ Exemplo para melhor entendimento: Se uma empresa possui outra empresa (controlada ou filial) em outro país com o qual o Brasil firmou o acordo, os resultados tributados naquele país podem ser compensados no Brasil.

⁵⁹ E.M. no. 636/MF, de 26 de dezembro de 1986.

O atual projeto se insere nesse esforço de modernização e, sendo mais abrangente, estende a outras áreas os princípios que nortearam a elaboração da referida legislação, ao mesmo tempo em que aperfeiçoa os mecanismos que permitem a verificação ágil e eficiente do cumprimento da obrigação tributária dentro das práticas atuais de mercado, em uma economia cada vez mais globalizada.

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

Analisando a exposição feita em plenário, pelo Ministro da Fazenda, a respeito do Projeto de Lei sobre os Preços de Transferência, nota-se a preocupação do legislador em implementar um dispositivo legal que viesse a proteger os interesses nacionais relacionados aos lucros a serem tributados no Brasil, procurando evitar a transferência de resultados para o exterior, por meio da manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, pelos grupos econômicos multinacionais, que diversificaram seus negócios em outros países por meio de aquisições, incorporações e fusões.

3.11. Periodicidade de Apuração dos Ajustes

A legislação dos Preços de Transferência ⁶⁰ determina que as verificações dos preços para ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL serão anuais, exceto nas hipóteses de início ou encerramento de atividades e de suspeita de fraudes, e devem ser realizadas pelas autoridades fiscais no exercício de fiscalização.

A Lei no. 9.430/96 determina que as médias de preços ou custos devem ser apuradas no período-base de apuração do Lucro Real (IR) e da CSLL, e deverá corresponder a todo período.

As diferenças entre os preços praticados nas importações e exportações e os preços apurados com base na legislação sobre os Preços de Transferência

⁶⁰ Artigo 41 da IN-SRF no. 32/01.

devem ser apuradas e adicionadas no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, no encerramento do período de apuração, inclusive nos casos em que houver incorporação, cisão, fusão ou encerramento de atividades.

É importante destacar que para se ter um bom planejamento contábil-tributário e um bom gerenciamento dos impostos, as empresas devem acompanhar e apurar, mensalmente, os ajustes dos efeitos da aplicação da legislação dos Preços de Transferência.

3.12. Planejamento Contábil-Tributário e Financeiro

As empresas que fizerem um acompanhamento mensal da apuração dos efeitos da aplicação da legislação dos Preços de Transferência sobre o resultado, realizando seu planejamento contábil-tributário com eficácia e eficiência, normalmente, não deverão antecipar os impostos (IR e CSLL) mensalmente, pois, aqueles ajustes deverão ser procedidos no final do encerramento do exercício, no mês de dezembro.

Comparando-se a relação custo/benefício para uso dos recursos ou para aplicação financeira, com base nas taxas de empréstimos, a quitação ou antecipação dos impostos incorrerá sempre em custos financeiros adicionais.

Os ajustes dos Preços de Transferência, no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, ocorrem somente no encerramento do exercício fiscal (em

dezembro). Exemplificando: supondo que o ajuste mensal correspondeu a R\$10.000,00, totalizando R\$ 120.000,00. O IR corresponde à alíquota de 15% mais o adicional de 10%⁶¹ e 9% de CSLL, perfazendo um total de 34% do montante a ser ajustado no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL. Usar-se-á uma taxa média estimada de aplicação financeira no período de 12% ao ano, e visto que as antecipações são mensais, estima-se uma taxa média para o período de 6%.

Em seguida, demonstrar-se-ão os ganhos obtidos por uma empresa que executa o planejamento contábil-tributário e financeiro, comparando-se à hipótese de não realizar o referido planejamento. Tomando-se como base as informações mencionadas acima.

| Descrição | Realizando Planejamento Contábil-Tributário e Financeiro | Não Realizando Planejamento Contábil-Tributário e Financeiro |
|--|---|---|
| Receita Líquida de Vendas | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 |
| Custos dos Produtos Vendidos | (500.000,00) | (500.000,00) |
| Lucro Bruto | 500.000,00 | 500.000,00 |
| Despesas Operacionais Vendas e Administrativas | 100.000,00 | 100.000,00 |
| Receitas Financeiras (sobre as “não” antecipações dos impostos sobre Preços de Transferência (estimado)) | (*) 7.200,00 | 0.000 |
| Lucro antes do IR e da CSLL | 407.200,00 | 400.000,00 |
| (*) Valor do ajuste dos Preços de Transferência => R\$120.000 x 6% = R\$7.200 | | |

Quadro 3.1. Demonstração do Resultado do Exercício (em Reais)

⁶¹ A tributação adicional de 10% deverá ser aplicada na base no Lucro Real (-) R\$240.000, conforme determinação legal.

| Descrição | Realizando Planejamento Contábil-Tributário e Financeiro | Não Realizando Planejamento Contábil-Tributário e Financeiro |
|--|---|---|
| Lucro Real base para IR e CSLL | 407.200,00 | 400.000,00 |
| CSLL(9%) | 36.648,00 | 36.000,00 |
| Imposto de Renda (15%) ⁶² | 61.080,00 | 60.000,00 |
| Imposto de Renda (Adicional 10%) Lucro (-) 240.000 ** | 16.720,00 | 16.000,00 |
| Total dos Impostos a Pagar | 114.448,00 | 112.000,00 |
| Lucro Líquido do Exercício | 292.752,00 | 288.000,00 |

** No cálculo do adicional de 10%, exclui do Lucro Real base R\$ 240.000,00 (lucro mínimo para não incidir o adicional).

Quadro 3.1.1. *Lucro Real (IR) e CSLL “Sem” os ajustes dos Preços de Transferência*

Nota-se que a empresa obtém um ganho fazendo o planejamento dos Preços de Transferência relacionados ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que a apuração dos efeitos tributários será no encerramento do exercício social, no mês de dezembro, e o ganho será no valor de R\$ 4.752,00.

$$R\$ 292.752,00 - R\$ 288.000,00 = R\$ 4.752,00$$

⁶² Considerando a CSLL indedutível para Imposto de Renda.

3.13. Royalties, Assistência Técnica Científica, Administrativa e Assemelhados e Cost Sharing

Os contribuintes estão isentos da tributação referentes a *royalties*, assistência técnica científica, administrativa e assemelhados, considerando que a legislação sobre Preços de Transferência não se aplica a estes serviços⁶³ ou direitos⁶⁴. Com relação a *royalties*, HIGUCHI's (2001: 499) afirma que:

“o termo ‘royalties’ designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”.

⁶³ Remuneração pela efetiva prestação de serviços, tais como: intermediação de negócios (comissões ou corretagens), assessoria contábil, jurídica, gerencial e assistência financeira ou gerencial propaganda e publicidade, etc.

⁶⁴ Remuneração pelo uso de bens corpóreos, tais como: aluguers, arrendamento ou “leasing”.

A assistência técnico-científica, administrativa e assemelhados são consideradas remuneração pela prestação de serviços efetivamente prestados, que têm por núcleo a remuneração de tecnologia, abrangendo técnicos, desenhos, estudos e instruções enviados ao país.

A dedutibilidade dos valores pagos como *royalties*⁶⁵, assistência técnico-científica e assemelhados está subordinada às condições de dedutibilidade estabelecidas nos arts. 352 a 355 do Regulamento do Imposto de Renda⁶⁶.

“Cost Sharing” são os gastos considerados compartilhados para desenvolvimento de produtos ou processos industriais, realizados em conjunto com empresas vinculadas, no exterior. Nestes casos, deve-se fazer uma “abertura” da composição dos gastos realizados, os quais devem ser tratados em função da sua origem e natureza.

3.14. Formação dos Preços de Transferência

Para bem gerenciar a formação dos Preços de Transferência nas operações de importação e exportação realizadas entre pessoas vinculadas, é necessário analisar-se as legislações de cada um dos países com os quais se está transacionando. Tal fato visa a que se possa definir o preço ideal na

⁶⁵ A retenção na fonte sobre os valores remetidos ao exterior está disciplinada nos arts. 708 (assistência técnica) e 710 (*royalties*), do Regulamento do Imposto sobre a Renda e da Lei no. 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

⁶⁶ Decreto no. 3.000, de 26 de março de 1999. Novo Regulamento do Imposto de Renda e Portaria do Ministério da Fazenda nos. 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94.

operação, pois, mesmo que uma das empresa tenha que fazer ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, o grupo, no geral, ganha na transação.

Aplicar-se-á o preço que trouxer maior benefício ao grupo econômico multinacional, calculando-se a maior margem de lucro, em geral, independentemente se umas das empresas vinculadas obtiver prejuízos com a operação realizada.

Mantendo os Preços de Transferência sob controle mensal, as empresas poderão efetuar correções nos preços, consequentemente, administrando os ajustes que poderão ser feitos no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL no encerramento do período. Assim, estar-se-á fazendo o planejamento contábil-tributário dentro dos dispositivos legais, que é chamado de elisão fiscal.

Se as empresas utilizarem os seus conhecimentos de mercados envolvendo clientes, fornecedores, mercadorias, bens ou serviços, similares ou idênticos, possivelmente, estarão em condições de avaliar os preços de suas operações com empresas não vinculadas em relação aos preços praticados no país e no exterior, pelos concorrentes, nas mesmas condições de venda.

Dentro da legislação vigente dos Preços de Transferência, durante o ano calendário (ou no encerramento do exercício social, em dezembro) é possível considerar a margem de erro de 5%, admitido, pela legislação, para mais ou para menos, sendo que nesta hipótese nenhum ajuste será realizado na apuração Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

3.15. Empresas Prestadoras de Serviços

Os Serviços são considerados operações de intermediação de negócios (comissões ou corretagens), assessoria contábil, jurídica, gerencial e assistência financeira ou gerencial propaganda e publicidade, etc.

As empresas prestadoras de serviços de representação comercial para empresas de um mesmo grupo econômico (localizadas no Brasil e exterior) estão ligadas à busca de oportunidades com novos negócios (mercado). Entre esses podem-se destacar novos clientes e fornecedores em potencial, acompanhando todos os processos operacionais, desde o embarque ou desembarque das mercadorias.

Os efeitos tributários oriundos da legislação sobre Preços de Transferência nessas empresas (prestadoras de serviços), de forma geral correspondem ao total dos gastos ocorridos no período, necessários para a manutenção das operações no Brasil e que incluem custos, despesas com vendas, despesas operacionais administrativas, outras despesas operacionais, resultados financeiros e não operacionais.

MATOS (1999: 35) escreve que, com a implementação da legislação dos Preços de Transferência, muda-se o cenário na medida em que não há disponibilidade dos preços dos serviços prestados no mercado interno, para cálculo do preço médio. Esses serviços, quando realizados para empresas

independentes, são contratados com base em percentual das operações realizadas e variam caso a caso.

Os referidos serviços prestados costumam não ter preço de venda disponível com facilidade no mercado varejista ou atacadista da localidade onde estão sendo prestados. Nesses casos, o método de apuração dos Preços de Transferência é o valor dos custos, mais impostos e mais margem de lucro. Como não é fácil a apuração dos preços, nessas situações, é fundamental que as empresas mantenham controles, por meio de critérios sólidos de determinação dos seus “custos dos serviços prestados”.

Devido à complexidade da legislação dos Preços de Transferência em relação aos serviços, torna-se difícil determinar com exatidão os custos dos serviços prestados, porque, na maioria das vezes, os representantes comerciais ou distribuidores vendem e realizam serviços ao mesmo tempo, tornando difícil a determinação da melhor alocação dos seus custos, despesas com vendas ou seus gastos com salários e encargos.

3.16. Empresas do Ramo de Industrialização

Os grupos econômicos vêm trabalhando na preparação de programa computadorizado (software), para acompanhamento eficaz e melhor gerenciamento dos dados envolvendo os Preços de Transferência.

O *software* precisa ser alimentado com informações necessárias e adequadas, sendo possível gerar relatórios capazes de oferecer condições aos usuários de dar sugestões de melhorias para os controles dos preços nas operações de importação e exportação.

As informações deverão dar suporte para cálculo dos ajustes no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL e suportarão as necessidades dos administradores de um planejamento contábil-tributário, reduzindo a margem de erros dos ajustes. Além daqueles relatórios servirem como suporte para análise, poderão servir de comprovação dos cálculos realizados e atender à legislação fiscal, no caso de solicitação pelas autoridades competentes.

Os Preços de Transferência têm causado grandes preocupações nos países desenvolvidos, no sentido da adequada evidenciação destes preços. Existem, nesses países, empresas especializadas para efetuarem estes controles. Elas, provavelmente, desenvolveram um “*software*” para a apuração dos efeitos tributários sobre os Preços de Transferência.

MATOS (1999: 33) informa que, a “*Deloitte & Touche Tax Technologies LLC*”, empresa da “*Deloitte Touche Tohmatsu Internacional*” e uma das “cinco maiores” empresas de auditoria e consultoria do mundo, desenvolveu, e está aplicando com sucesso, um *software* chamado “*Transfer Pricing Architect*”, para assessorar seus clientes americanos ou que possuem empresas vinculadas, nos Estados Unidos.

3.17.1. Alíquota Efetiva

Para fins de comparação das alíquotas incidentes nos paraísos fiscais ou de tributação favorecida, a alíquota efetiva será determinada no país da pessoa física ou jurídica importadora e exportadora, mediante a soma do imposto pago pela pessoa jurídica sobre o lucro antes da sua distribuição, com o lucro apurado em conformidade com a legislação brasileira, antes da incidência do imposto de renda devido pela empresa. Segue exemplo para melhor entendimento:

| Descrição | Valor – R\$ |
|--|--------------|
| Lucro do Exercício antes do Imposto de Renda | 1.000.000,00 |
| Tributação sobre a Renda da Própria Empresa (15%) * | (150.000,00) |
| Lucro Líquido do Exercício | 850.000,00 |
| Tributo Devido na Distribuição da Renda ou Lucro (4%) ** | (40.000,00) |
| Lucro Líquido | 810.000,00 |
| Soma dos Tributos sobre a Renda (R\$150.000 + R\$40.000) | 190.000,00 |
| Percentual de Tributação da Renda ou Alíquota Efetiva (R\$190.000,00 / R\$1.000.000,00) | 19% |
| Nota: * e ** = Alíquota estimada para demonstração de paraíso fiscal | |

Quadro 3.2. Alíquota Efetiva de Imposto nos “Paraísos Fiscais” ou de Tributação Favorecida

O país que possuir uma alíquota efetiva de tributação sobre lucros conforme exemplo em epígrafe, é considerado pela legislação dos Preços de Transferência como um país pertencente aos “Paraísos Fiscais”. Seguem abaixo os mencionados pela legislação ⁷⁰:

⁷⁰ IN-SRF no. 33, de 30 de Março de 2001, DOU de 03.04.2001.

- 1) **África:** Djibouti - Ilhas Maurício - Ilhas Seychelles - Libéria;
- 2) **América Central – Caribe:** Anguila - Antígua - Antilhas Holandesas - Bahamas - Barbados - Barbuda - Belize - Bermuda - Costa Rica - Dominica - Granada - Ilhas Cayman - Ilhas Turcos/Caícos - Ilhas Virgens Americanas - Ilhas Virgens Britânicas - Ilhas Samoa - Liechtenstein - Ilhas Montserrat - Nevis - Panamá - Santa Lúcia - Saint Kitt - Saint Vicent;
- 3) **Ásia:** Bahrein - Chipre - Labuan;
- 4) **Europa:** Andorra - Gibraltar - Ilha de Malta - Ilha da Madeira - Ilhas do Canal (Jersey, Guernsey e Alderney) - Mônaco - San Marino - Ilha de Man;
- 5) **Oceania:** Ilha Marshall - Ilhas Samoa - Ilhas Cook - Nauru - Nieu - Tonga - Vanuatu.

3.18. Juros Praticados entre Empresas Vinculadas

3.18.1. Contrato de Mútuo ou Empréstimo Registrado no BACEN

Quanto aos juros recebidos ou pagos, relacionados aos contratos de mútuos ou empréstimos registrados no BACEN, firmados entre pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou exterior e em paraísos fiscais ou de tributação favorecida, serão admitidos pela legislação dos Preços de Transferência os acordos contratuais para cálculo do ajuste tributário no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL. Os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda contratual, convertido em Reais pela taxa de câmbio oficial do BACEN.

3.18.2. Contrato de Mútuo ou Empréstimo “Não” Registrado no BACEN

Quando os contratos não estiveram registrados no BACEN, a dedutibilidade fiscal será de até um valor que não exceda a Taxa *Libor* para depósitos em dólares pelo prazo de 6 meses mais *Spread* de 3% a.a., sendo proporcional ao período. Se a pessoa jurídica remetente assumir o ônus do imposto, este não será considerado para efeito do limite de dedutibilidade fiscal no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Os juros ativos consistem nas receitas financeiras recebidas e os juros passivos, nas despesas financeiras pagas para pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou exterior e em paraísos fiscais ou de tributação favorecida.

Para a apuração dos juros pagos a maior ou recebidos a menor, em relação aos contratos de mútuos ou empréstimos com partes relacionadas para efeito do ajuste tributário no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, utiliza-se como base a Taxa *Libor* para 6 meses e o *Spread* de 3% ao ano.

A seguir, demonstrar-se-á um exemplo de receitas financeiras relacionadas com um contrato de mútuo ou empréstimo não registrado no BACEN, entre empresas vinculadas, cuja controlada é domiciliada no Brasil e a controladora domiciliada no exterior. O Valor do contrato é de R\$ 5.000.000,00, com taxa de juros de 0,5% e taxa *Libor* equivalente a 6 meses:

| a Mês/ Ano | b Libor Meses | c Juros De 3% Ao Ano | d Total R\$ | e Juros Anual | f Total R\$ | g Valor a Adicionar R\$ |
|------------------|---------------------|-------------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|----------------------------------|
| 01/00 | 6,28875 | 0,77406 | 38.703,00 | 0,56573 | 28,286,50 | 10.416,50 |
| 02/00 | 6,33125 | 0,77760 | 38.880,00 | 0,56927 | 28.463,50 | 10.416,50 |
| 03/00 | 6,52625 | 0,79385 | 39.692,50 | 0,58552 | 29,276,00 | 10.416,50 |
| 04/00 | 6,73125 | 0,81094 | 40.547,00 | 0,60260 | 30.130,00 | 10.417,00 |
| 05/00 | 7,10500 | 0,84208 | 42.104,00 | 0,63375 | 31.687,50 | 10.416,50 |
| 06/00 | 7,00000 | 0,83333 | 41.666,50 | 0,62500 | 31.250,00 | 10.416,50 |
| 07/00 | 6,89375 | 0,82448 | 41.224,00 | 0,61615 | 30.807,50 | 10.416,50 |
| 08/00 | 6,83000 | 0,81917 | 40.958,50 | 0,61083 | 30.541,50 | 10.417,00 |
| 09/00 | 6,76000 | 0,81333 | 40.666,50 | 0,60500 | 30.250,00 | 10.416,50 |
| 10/00 | 6,72000 | 0,81000 | 40.500,00 | 0,60167 | 30.083,50 | 10.416,50 |
| 11/00 | 6,64000 | 0,80333 | 40.166,50 | 0,59500 | 29.750,00 | 10.416,50 |
| 12/00 | 6,20375 | 0,76698 | 38.349,00 | 0,55865 | 27.932,50 | 10.416,50 |
| | TOTAL | | 483.457,50 | | 358.458,50 | 124.999,00 |

Dados baseados no mês/ano 01/00:

Coluna b = Taxa Libor para seis meses

Coluna c = Coluna b (dividido) por 12 meses (mais) Juros de 3% (dividido)

$$\text{por 12 meses } ((6,28875/12) + (3/12)) = 0,77406$$

Coluna d = Coluna c (multiplicado) pelo valor contratual

$$(0,77406 (*) R\$ 5.000.000,00 = R\$ 38.703,00)$$

Coluna e = Coluna b (dividido) por 12 meses (mais) Juros de 0,5% (dividido)

$$\text{por 12 meses } ((6,28875/12) + (0,5/12)) = 0,56573$$

Coluna f = Coluna e (multiplicado) pelo valor contratual

$$(0,56573 (*) R\$ 5.000.000,00 = R\$ 28.286,50)$$

Coluna g = Coluna d (menos) a Coluna f

$$R\$ 38.703,00 (-) R\$ 28.286,50 = R\$ 10.416,50$$

Quadro 3.3. Cálculo de Juros sobre contratos não registrados no BACEN

Nota-se que neste exemplo a empresa controlada terá que adicionar no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 124.999,00, referente à diferença entre *Spread* de 3% e a taxa de juros contratual de 0,5% ao ano, pois 3% é o mínimo exigido pela legislação dos Preços de Transferência para os contratos não registrados no BACEN, assim sendo:

$$3\% - 0,5\% = 2,5\% \text{ (percentagem para efeito de ajuste)}$$

3.19. Crédito Presumido do IPI

O objetivo da instituição do Crédito Presumido do IPI⁷¹ é incentivar as exportações brasileiras e restituir ao produtor exportador de mercadorias nacionais o valor das contribuições do PIS e COFINS que incidiram sobre matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridas no mercado interno, que foram utilizadas no processo produtivo e que foram exportadas.

O Crédito Presumido do IPI é apurado com base nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens utilizados no processo produtivo. O valor é apurado pela proporcionalidade das receitas de exportação com as vendas no mercado interno. Multiplica-se, o percentual das receitas de exportação pelo total das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mercado interno e utilizados nos produtos vendidos (mercado doméstico e exportação). O Resultado apurado nesta operação,

⁷¹ Lei no. 9.363/96.

multiplica-se pelo índice 5,37%, para obter o valor do Crédito Presumido do IPI a compensar.

3.19.1. Exemplo do Calculo do Crédito Presumido do IPI:

| Descrição | Valor – R\$ | % |
|--------------------------------------|-------------|------|
| Receita de Vendas no Mercado Interno | 80.000.000 | 80 |
| Receita de Vendas no Mercado Externo | 20.000.000 | 20 |
| Total da Receita de Venda | 100.000.000 | 100 |
| Aquisições de Produtos no Período | 30.000.000 | |
| Base de Cálculo Presumida | 6.000.000 | 20 |
| Crédito Presumido do IPI | 322,20 | 5,37 |

Quadro 3.4. Demonstrativo do cálculo do Crédito Presumido do IPI em “%”

A seguir, elaborar-se-á um Estudo de Caso, para demonstrar-se, como calcular o Crédito Presumido do IPI:

| Item | Descrição | Valor – R\$ |
|----------------------------------|---|-------------|
| RECEITA DE EXPORTAÇÃO | | |
| 1 | Exportação direta acumulada até o mês anterior | 195.000.000 |
| 2 | Vendas a comercial exportadora acumuladas até o mês anterior | 5.000.000 |
| 3 | Total de receita de export.acumul. até o mês anterior (1 + 2) | 200.000.000 |
| 4 | Exportação direta no mês | 20.000.000 |
| 5 | Vendas a comercial exportadora no mês | 5.000.000 |
| 6 | Total da receita de exportação até o mês (4 + 5) | 25.000.000 |
| 7 | Total da receita de exportação acumulada até o mês (3 + 6) | 225.000.000 |
| RECEITA OPERACIONAL BRUTA | | |
| 8 | Receita operacional bruta acumulada até o mês anterior | 450.000.000 |
| 9 | Receita operacional bruta do mês | 50.000.000 |

| | | |
|---|---|-------------|
| 10 | Receita operacional bruta acumulada até o mês (8 + 9) | 500.000.000 |
| 11 | Relação percentual: Rec.Exp.Acum./Rec.Op.Bruta Ac. (7 / 10) | 45% |
| MATs-PRIMAS, PRODS. INTERMEDIÁRIOS E EMBALANGENS | | |
| 12 | Utilizados na produção no mês | 5.000.000 |
| 13 | Exclusão no mês dos val.aplic. prods.em elab.e acab.não vend. | 0.000 |
| 14 | Acréscimo no mês do valor excluído no ano anterior | 0.000 |
| 15 | Total utilizados na produção no mês (12 + 13 + 14) | 5.000.000 |
| 16 | Utilizados na produção acumulados até o mês anterior | 55.000.000 |
| 17 | Utilizados na prod. Acum. Até o mês (15 + 16) | 60.000.000 |
| 18 | Base cálculo Crédito Presumido acumulado até o mês (11 x 17) | 27.000.000 |
| 19 | Crédito Presumido acumulado até o mês (5,37% x 18) | 1.449.900 |
| VALORES UTILIZADOS DO CRÉDITO PRESUMIDO | | |
| 20 | Compensados c/ o IPI devido na matriz acum. Até o mês anterior | 0.000 |
| 21 | Transferidos para outros estabelec. Acum. Até o mês anterior | 1.100.000 |
| 22 | Pedidos de ressarcimento acumulado até o mês anterior | 0.000 |
| 23 | Total dos valores do Crédito Presumido utiliz. Até o mês anterior | 1.100.000 |
| 24 | Compensados com o IPI devido na matriz no mês | 0.000 |
| 25 | Transferidos para outros estabelecimentos no mês | 150.000 |
| 26 | Pedidos de ressarcimento no mês | 0.000 |
| 27 | Total do Crédito Presumido Utilizado no mês (25 + 26) | 150.000 |
| 28 | Valores utilizados do Crédito Presumido ac.até o mês (20 ao 26) | 1.250.000 |
| 29 | Saldo Crédito Presumido no mês antes do crédito negat. (18 – 28) | 199.900 |
| 30 | Deduções de crédito negativo acumuladas até o mês anterior | 0.000 |
| 31 | Dedução de crédito negativo no mês | 0.000 |
| 32 | Deduções de crédito negativo acumuladas até o mês (30 + 31) | 0.000 |
| 33 | Saldo do Crédito Presumido no mês (29 – 32) | 199.900 |
| 34 | Total do crédito negativo da última apuração do ano anterior | 0.000 |
| 35 | Saldo do crédito negativo no mês | 0.000 |

Quadro 3.5. Demonstrativo do cálculo do Crédito Presumido do IPI em Reais

3.19.2. Redução do Crédito Presumido do IPI no Preço Parâmetro

O total anual do Crédito Presumido do IPI apurado deverá ser rateado, proporcionalmente, ao valor total das receitas com a venda de cada produto exportado para empresas vinculadas e não vinculadas. Os valores relacionados com os produtos exportados para empresas vinculadas deverão ser deduzidos do preço parâmetro de cada um dos produtos para apurar o ajuste a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

3.20. Desenvolvimento de Novos Controles

Uma empresa vinculada pode adquirir um *software* que proporcione uma boa gestão dos Preços de Transferência ou desenvolver os controles em planilhas eletrônicas, documentos suportes e acompanhamentos mensais, pois, o aprimoramento constante sobre a matéria em estudo proporciona novas oportunidades de melhorias nos controles dos Preços de suas operações de importação e exportação.

A observação de todos os detalhes da legislação sobre Preços de Transferência é fundamental para se buscar novas oportunidades de melhorar o planejamento contábil-tributário dos grupos econômicos, utilizando sempre o

método que for mais benéfico à empresa, dentre aqueles utilizados⁷², pois, com a globalização, a competitividade e o dinamismo mercadológico, os preços estão sempre se alterando.

3.21. Empresas Vinculadas⁷³

Um ponto fundamental da legislação sobre Preços de Transferência é identificar quem são as pessoas vinculadas e as operações ocorridas com estas, para se evitar a Transferência Disfarçada de Lucros ou transferência de resultados que devem ser tributados no Brasil.

A OCDE não considera as operações de compra e venda de bens, serviços e direitos, com exclusividade, no conceito de pessoas vinculadas, mas a legislação brasileira dos Preços de Transferência considera as operações de exclusividade como “Pessoas Vinculadas”. MATOS (1999: 46-55):

⁷² **Métodos do Custo de Importação:**

Preços Independentes Comparados - PIC;
Preço de Revenda menos Lucro – PRL (20%)

Preço de Revenda menos Lucro Proporcional – PRL-2 (margem de 60%), a partir de 2000.
Custo de Produção mais Lucro - CPL (20%).

Métodos de Exportação:

Preços de Venda nas Exportações – PVEx (90% das vendas domésticas);
Preço de Venda por Atacado no país de destino diminuído do lucro – PVA (15%);
Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro – PVV (30%);
Custo de Aquisição ou de Produção, mais tributos e lucro – CAP (15%).

⁷³ Art. 23, da lei no. 9.430/96 e art. 2º, da IN-SRF no. 32/01.



3.21.1. Matriz domiciliada no exterior.

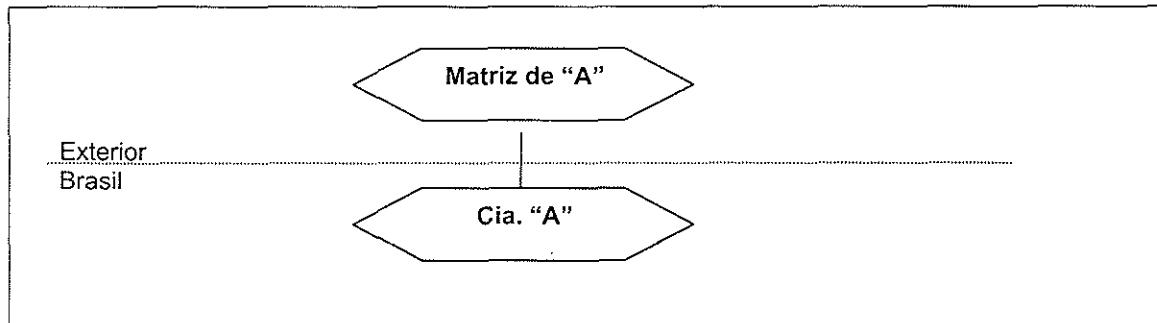


Fig. 3.1. – Matriz domiciliada no exterior

3.21.2. Filial ou Sucursal domiciliada no exterior

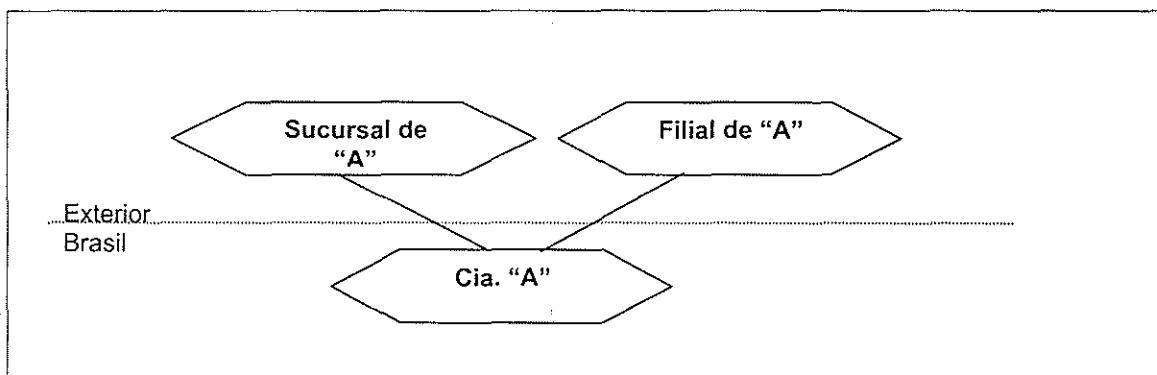


Fig. 3.2. – Filial ou Sucursal domiciliada no exterior

3.21.3. Controladora, Controlada ou Coligada

Para se identificar as empresas vinculadas sujeitas às normas dos Preços de Transferência devem-se utilizar as disposições contidas na Lei das

Sociedades por Ações⁷⁴, quer sejam pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior.

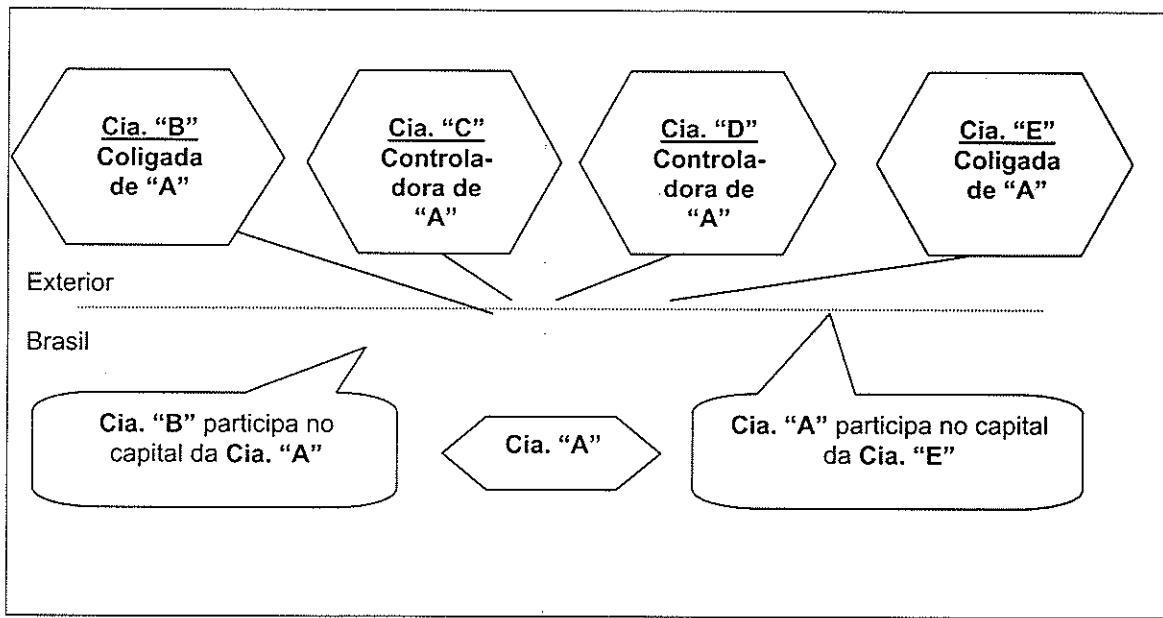


Fig. 3.3. – Controladora, Controlada ou Coligada – art. 243, da Lei no. 6.404/76.

Controlada: é a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direito de sócio que de modo permanente lhe assegure a participação nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Coligada: é a sociedade em que uma participa com 10% ou mais do capital de outra, sem controlá-la.

⁷⁴ Conforme §§ 1º. e 2º. do artigo 243, da Lei no. 6.404/76 (Leis das Sociedades por Ações).

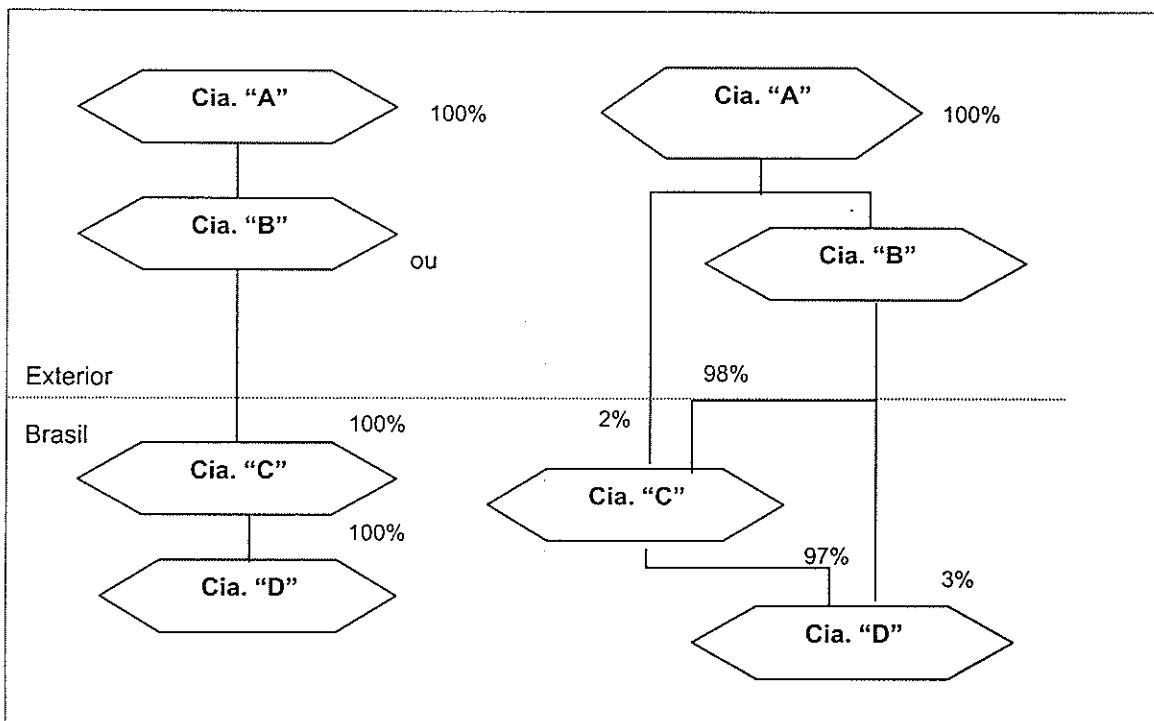


Fig. 3.3.1. – Controladas

Nota-se que, em ambos os casos supracitados, as Cias. "A" e "B" são vinculadas às Cias. "C" e "D", para fins de aplicação da legislação sobre Preços de Transferência, por terem participações diretas e indiretas nas Cias. Brasileiras que asseguram a elas o controle permanente.

3.21.4. Pessoa jurídica domiciliada no exterior (que esteja sob o mesmo controle societário ou administrativo da empresa domiciliada no Brasil ou quando, pelo menos, 10% do capital social de cada uma delas pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica).

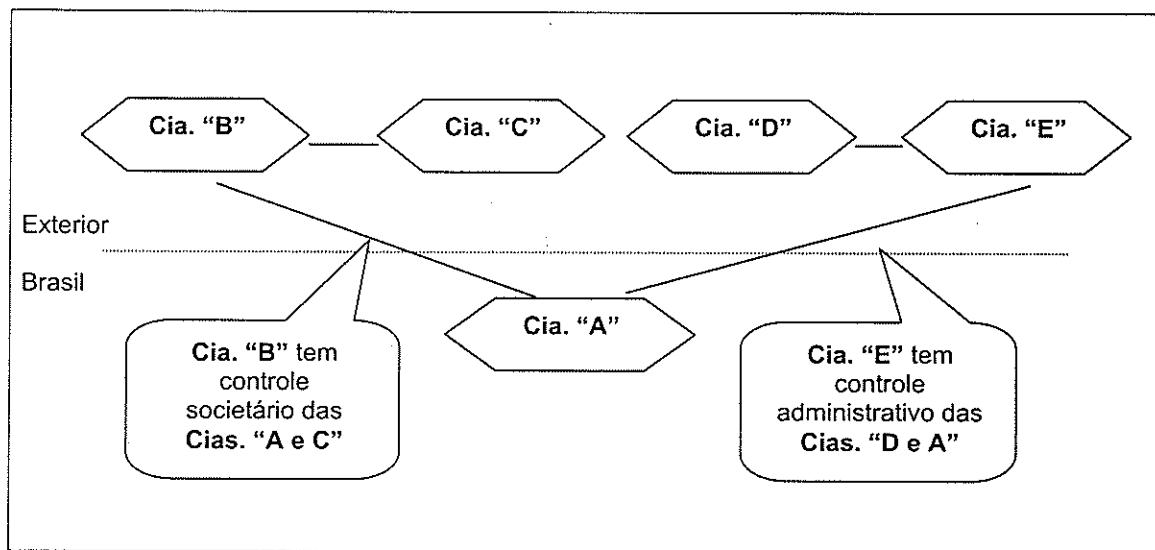


Fig. 3.4. – Pessoa Jurídica domiciliada no exterior (controle societário e administrativo de empresa domiciliada no Brasil ou 10% do capital)

Observa-se na fig. 3.4, que a Cia. "A" é vinculada às Cias. "B, C, D e E", pois, está ligada diretamente as Cias. "B e E" e indiretamente com as Cias. "C e D".

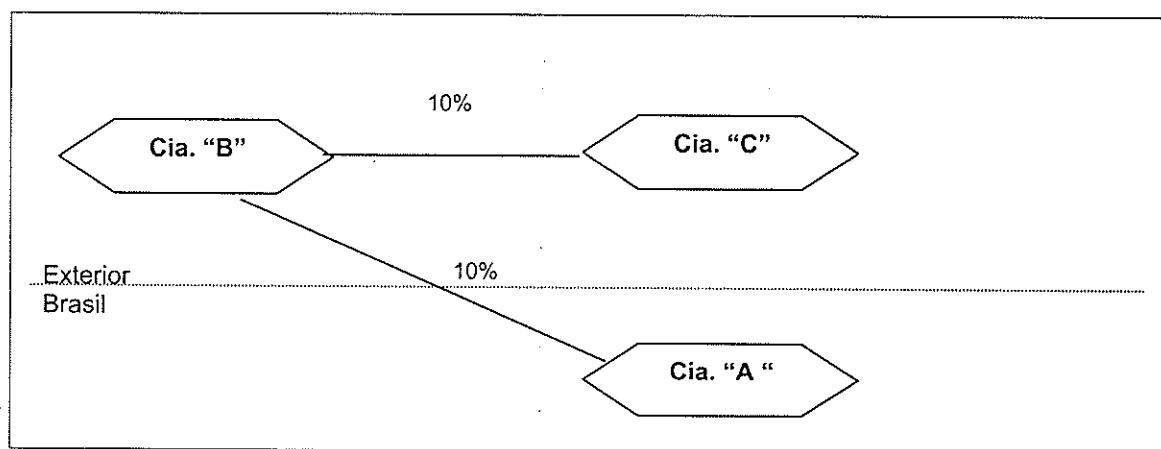


Fig. 3.4.1. – Pessoa Jurídica domiciliada no exterior (com participação Societária em uma terceira pessoa de 10% na empresa domiciliada no Brasil)

Conclui-se que a Cia. "A" é vinculada às Cias. "B e C", porque a Cia. "B" participa com 10% no Capital Social das Cias. "A e C".

3.21.5. 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 a caracterize como controladora ou coligada desta):⁷⁵

Situação 1:

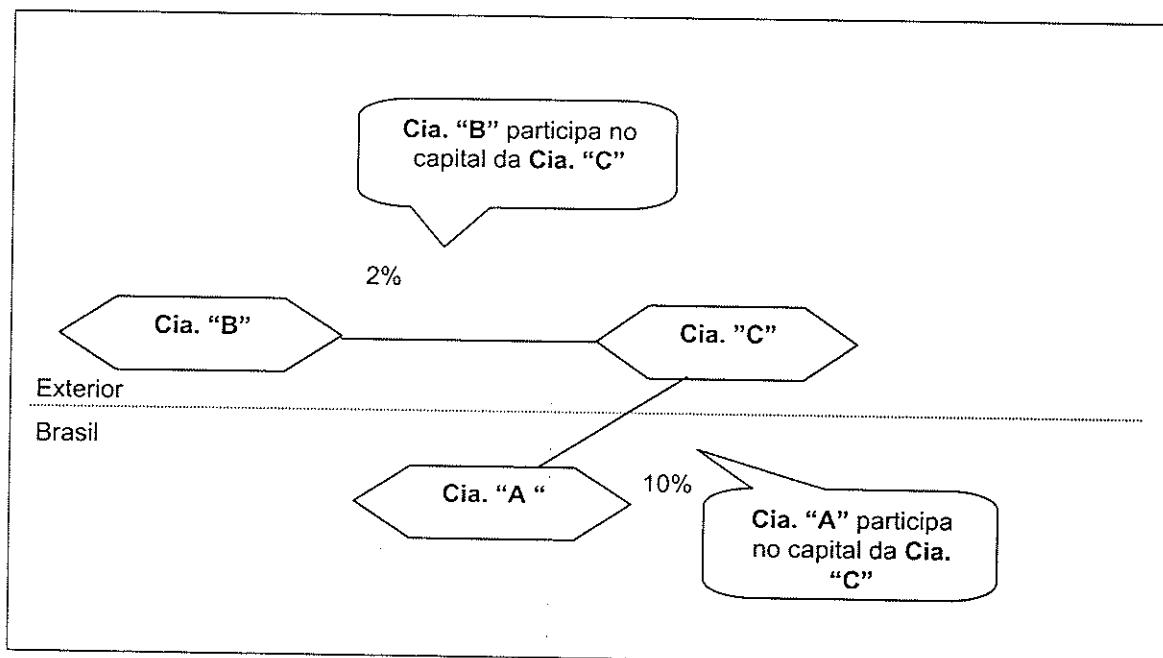


Fig. 3.5. – Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (com participação societária em uma terceira pessoa, cuja soma caracterize Controladora ou Coligada)

⁷⁵ §§ 1º. e 2º., artigo 243, da Lei no. 6.404/76.

Observando o modelo anterior (fig. 3.5), a Cia. "B" é vinculada à Cia. "A", porque a participação conjunta delas na Cia. "C" as caracteriza como coligadas da Cia. "C".

Situação 2:

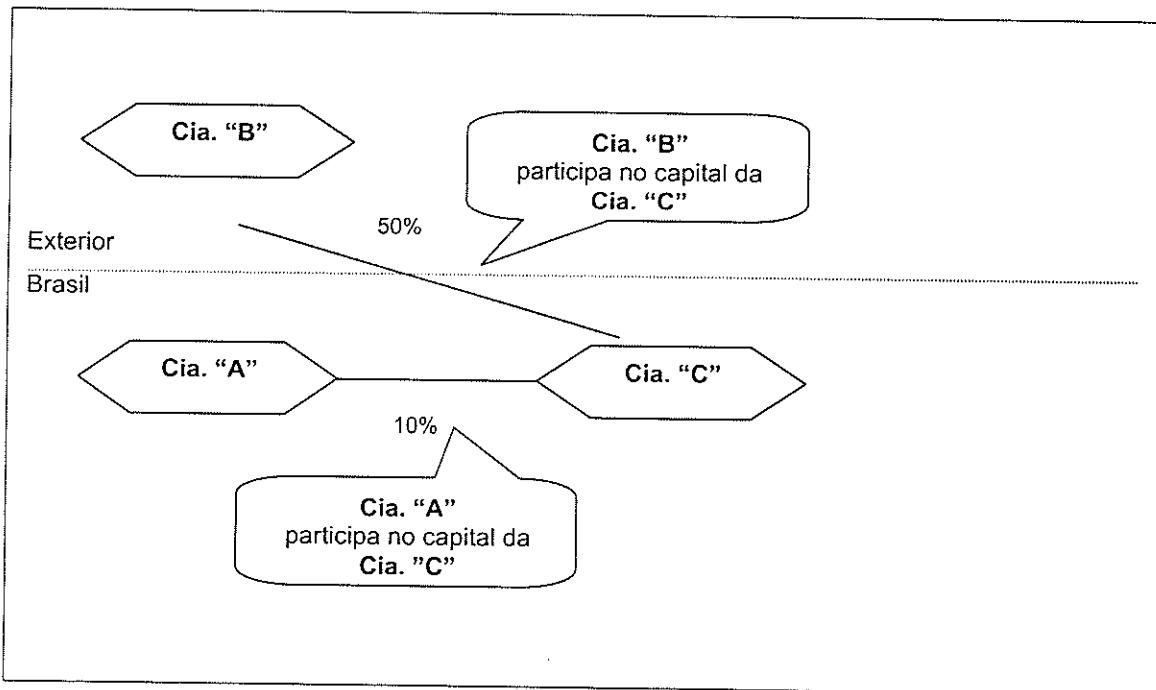


Fig. 3.5.1. – Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (com participação societária em uma terceira pessoa, cuja soma caracterize Controladora ou Coligada)

Nota-se que a Cia. "B" é vinculada à Cia. "A", porque a participação conjunta delas na Cia. "C" as caracteriza como controladoras da Cia. "C".

3.21.6. Pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (que seja sua associada em qualquer empreendimento, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira).

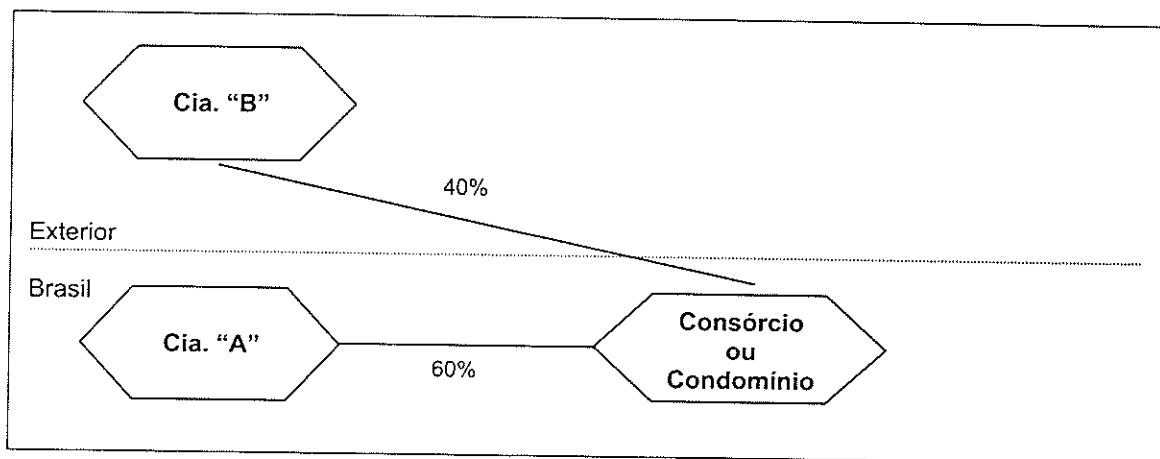


Fig. 3.6. – Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (sócia de qualquer empreendimento: consórcio ou condomínio)

Certifica-se, neste caso, que a Cia. "B" é vinculada à Cia. "A", porque são associadas na forma de Consórcio ou Condomínio localizado no Brasil para realização de determinado empreendimento

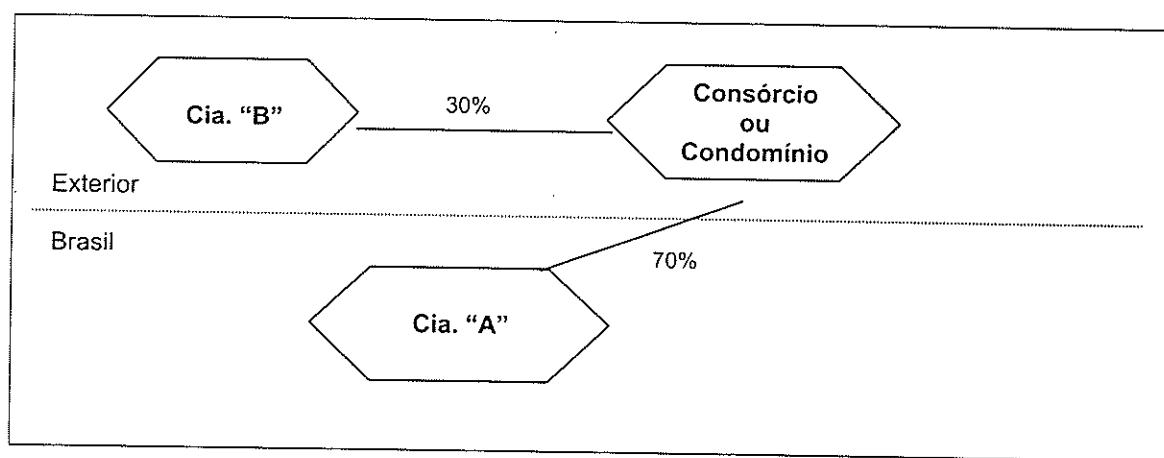


Fig. 3.6.1. – Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (sócia de qualquer empreendimento: consórcio ou condomínio)

No modelo anterior (fig. 3.6.1), a Cia. "B" é vinculada à Cia. "A", porque são associadas na forma de Consórcio ou Condomínio⁷⁶ localizado no exterior para realização de determinado empreendimento.

3.21.7. Pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (que goze de exclusividade, com seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos).

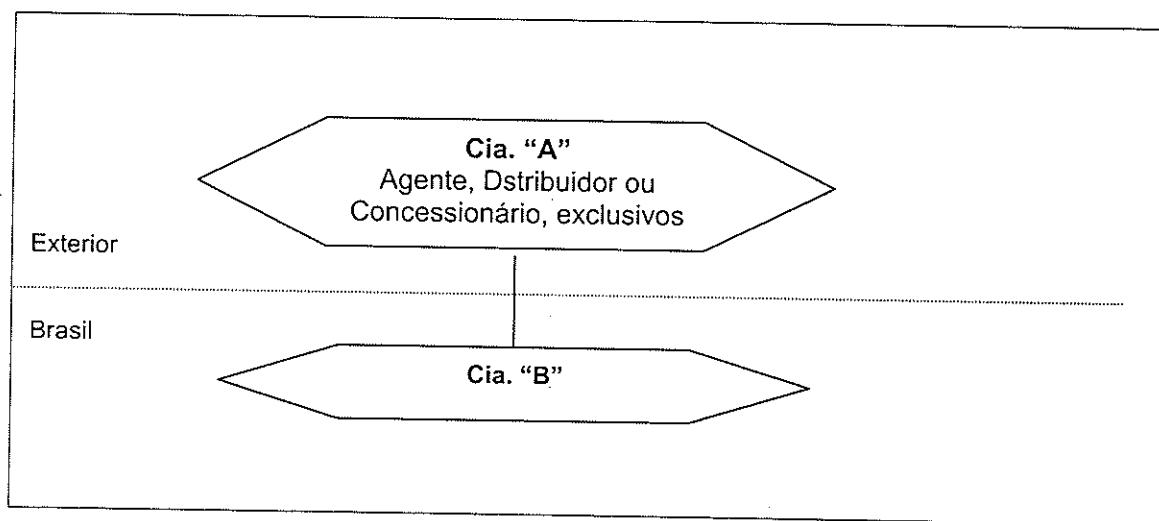
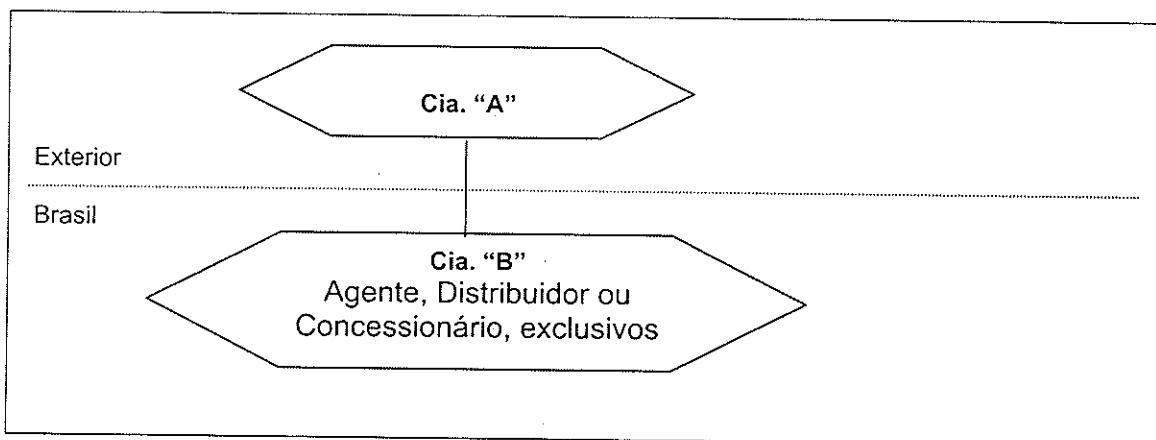


Fig. 3.7. – Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior (goze de exclusividade com agente, distribuidor ou concessionário)

3.21.8. Pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, com agente, distribuidor ou concessionária, para a compra e venda de bens serviços e direitos).

⁷⁶ As empresas serão consideradas vinculadas somente no período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação.



*Fig. 3.8. – Pessoa Física ou Jurídica, residente ou domiciliada no exterior
(Pessoa Jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade
com agente, distribuidor ou concessionário)*

Far-se-á uma análise com relação às figuras 3.7 e 3.8 :

- 1) a vinculação somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constate exclusividade;
- 2) será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo a pessoa física ou jurídica titular desse direito, relativamente, a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;
- 3) a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou, exclusivamente, por intermédio de uma delas.

3.21.9. Pessoa física residente no exterior que for parente ou afim (até o terceiro grau, cônjuge ou companheira de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador, em participação direta ou indireta).

Considera-se companheira de diretor, sócio ou acionista controlador da empresa domiciliada no Brasil a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal⁷⁷.

3.21.10. Operação com Interpostas Pessoas

Pessoa interposta⁷⁸ é aquela que, não caracterizada como vinculada à empresa no Brasil, opera com outra no exterior, caracterizada como vinculada à empresa brasileira.

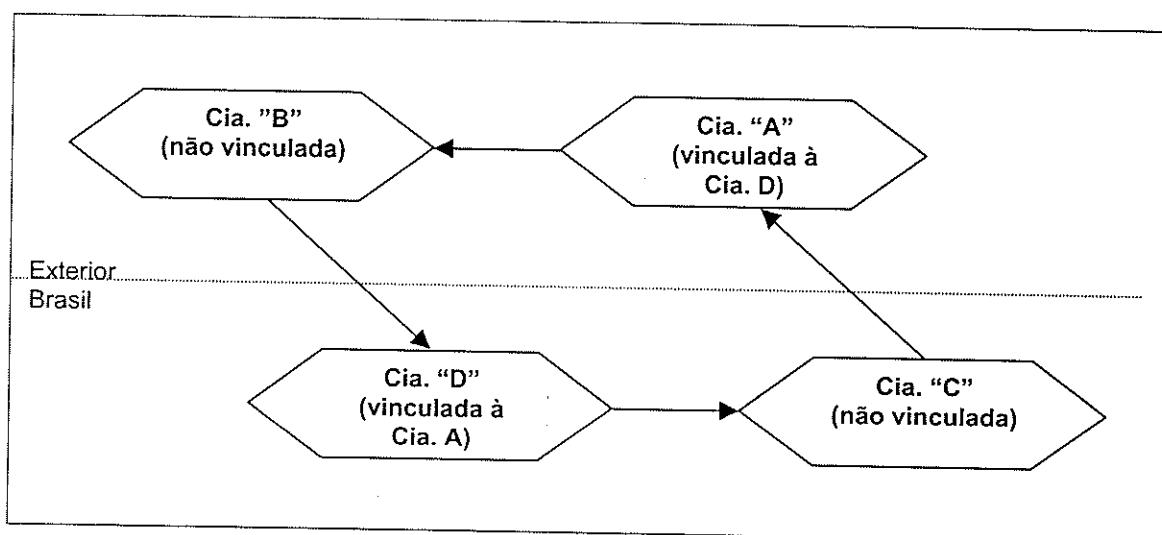


Fig. 3.9. – Operação com Interposta Pessoa

⁷⁷ Lei no. 9.278/96.

⁷⁸ IN-SRF no. 32/01.

Para as operações de compra e venda, podemos considerar que:

- 1) as Cias. "B e C" não são vinculadas às Cias. "A e D", e, não vinculadas entre si;
- 2) as operações de compra e venda realizadas entre a Cia. "D" e as Cias. "B e C", em relação aos bens, serviços ou direitos por elas vendidos à Cia. "A", estão sujeitas às normas sobre Preços de Transferência.

Pode-se considerar que estariam sujeitas às normas sobre Preços de Transferência as vendas de uma Sociedade para outra que opera no Brasil, exclusivamente, com exportações de mercadorias, serviços ou bens, não vinculada à empresa vendedora, que exportará os respectivos bens para uma empresa que não seja sua vinculada, mas vinculada à empresa que lhe forneceu os bens exportados. Portanto, esta seria uma típica operação com empresas interpostas.

A Secretaria da Receita Federal sempre deverá ser comunicada⁷⁹ pela empresa, juntamente com a declaração de rendimentos das operações de compra e venda efetuadas no ano-calendário com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, com pessoa vinculada.

⁷⁹ A falta dessa informação para SRF será considerada omissão de informação, sujeita a multas e considerada como crime contra a ordem tributária, com base na Lei no. 8.137/90, art. 2º, inc. I.

3.22. Considerações Finais

Foi criada, em junho de 1998, a Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN) para fiscalizar e verificar a correta aplicação das normas relativas às práticas dos Preços de Transferência no Brasil, à valoração aduaneira e aos rendimentos e ganhos auferidos no exterior.

Segundo ORSINI (2000: 22), da DEAIN, "compete a esta Secretaria desenvolver as atividades de tributação e fiscalização concernentes às operações de Preços de Transferência, à tributação em bases mundiais e à valoração aduaneira, de tecnologia e de sistemas de informações e de programação e logística, bem assim as relacionadas com planejamento, organização e recursos humanos, nos limites de sua jurisdição. Está vinculada e se restringe à ação fiscal direta, para orientar ou esclarecer o contribuinte no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como, verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto", lavrando, quando for o caso, termo ou Auto de Infração Imposição e Multa (AIIM).

O Brasil, embora não seja membro da OCDE, adotou os tratados ou convenções de bitributação na versão de 1963 da Convenção Modelo desta organização. Com relação aos Preços de Transferência, foi uma adoção indireta, que tem como objetivo atrair os investimentos estrangeiros. Para se concretizar esta adoção, é necessário elaborar os referidos parâmetros dos tratados ou

convenções internacionais, de acordo com o artigo 9º.⁸⁰ dos Modelos de Tratados de Não Bitributação da OCDE, de 1963 a 1977, que foram incorporados no Relatório *"Transfer Pricing and Multinational Enterprises"*, divulgado pela OCDE em 1979.

Com a implementação da sistemática brasileira sobre Preços de Transferência pelos normativos aplicáveis⁸¹, o governo brasileiro demonstrou clara indicação de aprimorar a legislação vigente. Trata-se, então, de um grande avanço no controle das manipulações de preços pelos grupos econômicos, nas importações e exportações, com empresas vinculadas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior.

A exigência do Fisco, no fornecimento de informações sobre Preços de Transferência, está contida em uma das páginas da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Nos dois primeiros anos de vigência desta legislação (1997 e 1998), o Fisco perguntou aos contribuintes se em suas operações houve transações de importação e exportação com empresas vinculadas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior. Essas informações são exigidas, mais claramente, a partir de Declaração de Imposto de

⁸⁰ Estabelece: "quando: 1) uma empresa de um Estado contratante participa direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado contratante, ou 2) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas interdependentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal".

⁸¹ Leis: no. 9.430/96 e no. 9.959/00; IN-SRF no. 32/01 e no. 33/01; Portaria no. 095/97 e o Decreto no. 3.000/99.

Renda do exercício de 2000, ano-base de 1999, onde é necessário informar os 50 maiores produtos importados e exportados e quais os métodos utilizados para cada produto no cálculo do ajuste tributário no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

CAPÍTULO 4

MÉTODOS DE DEFINIÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA IMPORTAÇÃO

4.1. Considerações Iniciais

A legislação brasileira sobre Preços de Transferência é aplicável nas importações de cada bem, serviço ou direito, individualmente, que deve ser discriminado por pessoa vinculada e por país de origem, podendo ser apurado o preço para um mesmo bem, serviço ou direito.

A empresa deverá utilizar um único método para o mesmo produto, em todo período de apuração entre os métodos permitidos pela sistemática brasileira, para importações, independente da origem da importação.

MATOS (1999: 56-57) menciona que, para fins de comparação, a apuração dos Preços de Transferência na importação será realizada nos períodos de apuração dos tributos sobre os lucros, de acordo com a opção que a empresa fizer para calcular os seus impostos, que podem ser trimestrais ou

anuais. Quando a opção da empresa for pela apuração mensal, utilizando levantamento de “balancetes mensais de redução ou suspensão”, não haverá necessidade de ajustes tributários relacionados aos Preços de Transferência, no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, pois, o mesmo só será feito no encerramento do exercício, no mês de dezembro.

Nas operações de importação, o Fisco exige a comprovação de que o preço praticado entre pessoas vinculadas seja o equivalente ao do mercado, ou seja, aquele que seria transacionado com um terceiro independente ou não relacionado com a empresa brasileira.

Nas importações de empresas vinculadas, não residentes, a importadora poderá utilizar-se, para apuração do preço parâmetro, de qualquer um dos métodos⁸² permitidos pela legislação sobre Preços de Transferência, sem comunicação prévia à Secretaria da Receita Federal

4.1.1. Exemplo

A aquisição do produto “câmera digital profissional” de três empresas vinculadas, localizadas em diferentes países, Estados Unidos, França e Japão. Os custos de aquisições foram diferentes em cada um dos países. A tabela (cf. Quadro 4.1) foi elaborada com valores estimados para aquisição e apuração

⁸² Preços Independentes Comparados- PIC, Preço de Revenda menos Lucro – PRL (margem 20%), PRL-2 (Margem de 60%) e Custo de Produção mais Lucro -CPL.

do Preço de Transferência. Demonstrar-se-á, mediante a comparação dos métodos de importação por países, qual o método que o contribuinte deverá escolher para o ajuste tributário a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

| País De Origem | Valor Médio da Aquisição | Apuração do Preço de Transferência | | | Método Escolhido | Valor do Método Escolhido |
|----------------|--------------------------|------------------------------------|-------|-------|------------------|---------------------------|
| | | PIC | PRL | CPL | | |
| EUA | 1.100 | 1.100 | 1.250 | 0 | PIC | 1.100 |
| França | 1.200 | 1.100 | 1.250 | 0 | PRL | 1.250 |
| Japão | 1.500 | 1.100 | 1.250 | 1.600 | CPL | 1.600 |

Quadro 4.1. Comparação dos métodos de importação por países

Em relação às importações dos Estados Unidos do referido produto, o grupo econômico poderá escolher entre os métodos Preços Independentes Comparados (PIC) e Preço de Revenda menos Lucro (PRL), porque em nenhum dos dois métodos será necessário fazer ajuste na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, devendo, portanto, desconsiderar o método Custo de Produção mais Lucro (CPL), pois, por este método exige que se efetue ajuste na apuração dos lucros.

Com relação às importações da França, deverá ser utilizado o método PRL, sem que seja necessário fazer ajuste na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, enquanto que pelo método CPL foi possível proceder à

apuração por falta de informações, e pelo método PIC, a apuração dos preços resultou em ajuste.

Com relação às importações do Japão, será utilizado o método CPL para demonstrar que, embora o preço médio de importação seja superior ao de aquisição de outros países e superior aos Preços de Transferência apurados pelos métodos PIC e PRL, não haverá ajustes no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Diante dos dados do “Quadro 4.1”, baseado na legislação dos Preços de Transferência, a empresa tem a opção de escolher o melhor método, ou seja, o que lhe traz maior benefício nas operações.

4.2. Comparação das Normas Comuns aos Custos na Importação: a Lei no. 9.430/96 e as IN-SRF nos. 38/97 e 32/01

- 1) A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos PIC, CPL⁸³ ou PRL-margem de 60%⁸⁴.

⁸³ Arts. 6º, e 13 da IN-SRF no. 38/97.

⁸⁴ Arts. 8º., a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art.13 da IN-SRF no. 32/01.

- 2) A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado pelo método PIC ou CPL⁸⁵.
- 3) Até o encerramento do exercício de 2000, na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão⁸⁶, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.
- 4) A partir do exercício de 2001, na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, serão integrados ao preço os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.
- 5) Nos preços apurados com base no método do PIC ou CPL, os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado para fins de dedutibilidade na tributação do Lucro Real.

⁸⁵ Arts. 6º, e 13 da IN-SRF no. 38/97 e arts. 8º, e 13 da IN-SRF no. 32/01.

⁸⁶ § 4º, do art. 4º, da IN-SRF no. 38/97

A sistemática brasileira dos Preços de Transferência foi instituída pela Lei no. 9.430/96 e, em seguida, surgiram as Instruções Normativas⁸⁷. Para os itens 1 e 2, a limitação é imposta pela IN-SRF no. 38/97⁸⁸ e não há previsão na lei no. 9.430/96.

A partir de 1º. de janeiro de 2001, nova Instrução Normativa⁸⁹ sobre Preços de Transferência substitui as palavras “poderão”, também, ser computados”, do item 3, por “serão integrados ao preço”, do item 4.

Para os itens 3, 4 e 5 as interpretações poderão ser diversas, e, podem ser utilizadas pelos contribuintes, quando da apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL. A seguir, serão demonstradas as três diferenças entre a Lei no. 9.430/96 e as IN-SRF nos. 38/97 e 32/01:

- 1) a Lei no. 9.430/96 emprega a expressão “integrar”⁹⁰ o custo para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação;
- 2) a IN-SRF no. 38/97, em vigor até o exercício de 2000, emprega a expressão “poderão”⁹¹ também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação;

⁸⁷ IN-SRF nos.: 38/97 e 32/01.

⁸⁸ §§ 2º. e 3º., do art. 4º., da IN-SRF no. 38/97

⁸⁹ IN-SRF no. 32/01.

⁹⁰ § 6º., do art. 18.

⁹¹ § 4º., do art. 4º. da IN-SRF no. 38/97.

3) e, a partir do exercício de 2001, a nova IN-SRF no. 32/01 emprega as palavras “serão integrados”⁹² ao preço os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Assim sendo, conclui-se que a empresa poderá escolher dentre as alternativas a que lhe for mais benéfica, pois, a lei concede esta opção ao contribuinte.

Tome-se como exemplo o imposto de importação, que é um dos impostos não recuperáveis e representa 90% (estimado) das despesas com a importação de um produto chamado “câmera digital profissional”.

| Descrição | Valor – R\$ |
|--|-------------|
| Aquisição de 10 câmeras digitais profissionais (R\$10.00,00 cada) | 100.000,00 |
| Imposto de Importação (90%) | 90.000,00 |
| Frete e Seguro | 1.000,00 |
| Despesas com desembaraço (Valor Agregado) | 9.000,00 |
| Total | 200.000,00 |

Quadro 4.2. Representação do Imposto de Importação a base de 90% do valor FOB

Analizando o “quadro 4.2” e comparando-o com a legislação, chega-se ao seguinte entendimento:

⁹² § 4º., do art. 4º. IN-SRF no. 32/01.

1) Custo de Aquisição, considerando o Imposto de Importação, frete e seguro é de R\$ 19.100,00; $((100.000,00 + 90.000,00 + 1.000,00)/10)$

2) Custo de Aquisição, considerando somente o valor FOB (valor da fatura), temos o valor de R\$ 10.000,00;

3) Supõe-se que as câmaras digitais profissionais foram vendidas por R\$15.000,00, já deduzidos os impostos e descontos.

Situação 1 (Aquisição “Sem” imposto de importação, frete e seguro):

| Descrição | Qtde. | Custo de Aquisição “Sem” Imp. Importação/ Frete e Seguro | Preço Praticado Comparado | Diferença a Adicionar No lucro Real (IR) e CSLL |
|-----------------------------|-------|---|---------------------------------|--|
| Câmara digital Profissional | 10 | 10.000,00 | 15.000,00 | 0,00 |

Quadro 4.3. Aquisição “Sem” imposto de importação, frete e seguro

Situação 2 (Aquisição “Com” imposto de importação, frete e seguro):

| Descrição | Qtde. | Custo de Aquisição “Com” Imp. Importação/ Frete e Seguro | Preço Praticado Comparado | Diferença a Adicionar No lucro Real IR e CSLL |
|-----------------------------|-------|---|---------------------------------|--|
| Câmara digital Profissional | 10 | 19.100,00 | 15.000,00 | 41.000,00 |

Quadro 4.4. Aquisição “Com” imposto de importação, frete e seguro

A legislação sobre os Preços de Transferência, - Lei no. 9.430/96 - estabelece que os impostos não recuperáveis "integrarão" o custo de aquisição; em seguida, foi publicada a IN-SRF no. 38/97, estabelecendo que "poderão" integrar-se ao custo de aquisição; e a IN-SRF no. 32/01 estabeleceu que "serão integrados" ao Custo de Aquisição para efeito de comparação com o Preço de Praticado.

Observam-se dois fatos relacionados às situações 1 e 2 (cf. quadros 4.3 e 4.4):

- 1) a empresa deve adotar a forma de ajuste descrita na "Situação 1 - Quadro 4.3", no período de 1997 a 2000, não havendo nenhum ajuste a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.
- 2) A empresa deve adotar a forma mencionada na "Situação 2 – Quadro 4.4", no período de 2001 em diante, por força da IN-SRF no. 32/01.

Embora a legislação dos Preços de Transferência estabeleça que os impostos não recuperáveis "deverão integrar" o custo de aquisição a partir de 2001, entende-se que o imposto de importação não deve fazer parte deste custo (aquisição), já que este imposto deve ser pago no país de destino e não no país de origem do produto. Adotar a forma mencionada na IN-SRF no. 32/01 contrariará o objetivo da legislação, que visa evitar a transferência de resultados para outros países mediante a manipulação dos preços.

Quando incluímos o imposto de importação no custo de aquisição, aumentamos a “exposição”⁹³, pois, quanto menor é o valor agregado, maior será o ajuste. Observando a “Situação 2 - Quadro 4.4”, haverá um maior ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL. Assim sendo, a empresa estará pagando IR e CSLL sobre o valor do ajuste causado por considerar o imposto de importação no custo de aquisição.

4.3. Considerações Adicionais

- 1) Quando a aquisição do bem de ativos imobiliários for para a utilização ou aplicação pela própria empresa importadora (na produção de outro bem, serviço ou direito), a determinação do preço para ajustes ao Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL somente será efetuado com base nos métodos PIC e CPL de 1997 a 2000, acrescentando a partir de 2001 o método do PRL-2.
- 2) No caso de ocorrer a apuração do Preço de Transferência por mais de um Método, o grupo econômico deverá considerar o maior valor apurado, sendo que o método adotado pela empresa deverá ser aplicado por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração do Lucro Real (IR) e da CSLL, de acordo com o sistema de apuração escolhido pela empresa, ou seja, trimestral ou anual.

⁹³ Esta exposição significa um ajuste maior no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, devido a inclusão do imposto de importação no preço de aquisição.

- 3) Deverão integrar-se aos custos dos bens importados, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro cujo ônus tenha sido do importador, além dos impostos não recuperáveis devidos na importação.
- 4) Em todo este contexto, se o preço praticado na aquisição for superior àquele utilizado como parâmetro, a diferença será adicionada ao Lucro Real (IR) e à base de cálculo da CSLL. Porém, se a divergência entre o preço praticado e o preço parâmetro for até 5%, não haverá necessidade de ajustes, pois, está dentro da tolerância permitida pela legislação brasileira dos Preços de Transferência.

Para melhor entendimento, a seguir, demonstrar-se-á que:

- 1) se o preço praticado for maior que o preço parâmetro, deverá ser feito ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL;
- 2) quando o preço praticado for menor que o preço parâmetro, não haverá ajuste a ser feito; e
- 3) o Fisco poderá, também, utilizar-se da metodologia de que o custo contábil menos o preço parâmetro é igual ao ajuste a ser feito.

4.4. Métodos de Comparação de Preços na Importação

Não serão considerados dedutíveis na determinação do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, os custos, despesas e encargos relativos aos bens, serviços ou direitos decorrentes de importação ou aquisição em operações realizadas com pessoa vinculada, que excederem o preço determinado por um dos métodos de comparação para importação, de acordo com a sistemática brasileira dos Preços de Transferência. Esses métodos são:

- 1) Método dos Preços Independentemente Comparados (PIC);
- 2) Método do Preço de Revenda menos o Lucro (PRL) – Margem - 20%;
- 3) Método do Preço de Revenda menos o Lucro (PRL-2) - Margem - 60%
(para material importado utilizado na produção, a partir de 2000);
- 4) Método de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

4.4.1. Método dos Preços Independentes Comparados - PIC

O método PIC consiste numa média aritmética ponderada dos preços praticados na importação de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o período de apuração⁹⁴, em operação de compra e venda no mercado

⁹⁴ Art. 11 da IN-SRF no. 32/01.

brasileiro, ou em outros países com condições de venda e pagamento semelhantes. Os preços destes bens, serviços ou direitos são comparados com aqueles⁹⁵:

- 1) vendidos pela mesma empresa exportadora a pessoa jurídica não vinculada, residente ou não;
- 2) adquiridos pela mesma empresa importadora, de pessoa jurídica não vinculada, residente ou não;
- 3) em operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não.

A fim de minimizar os efeitos causados sobre os preços a serem comparados, a legislação sobre os Preços de Transferência permite que sejam utilizadas as condições negociais para comparação dos preços e apresenta sete critérios⁹⁶ a serem considerados para a efetivação desses ajustes:

- 1) prazo de pagamento;
- 2) quantidades negociadas;

⁹⁵ Art. 8º. da IN-SRF no. 32/01.

⁹⁶ Art. 9º. da IN-SRF no. 32/01.

- 3) responsabilidade por garantia de funcionamento do bem ou aplicabilidade do serviço ou direito;
- 4) responsabilidade por promoção e publicidade;
- 5) responsabilidade pelos custos de fiscalização da qualidade;
- 6) custos de intermediação nas operações realizadas pelas empresas não vinculadas;
- 7) acondicionamento, ao frete e ao seguro, à natureza física e de conteúdo⁹⁷ dos bens, serviços ou direitos, similares⁹⁸.

A seguir, um exemplo que ilustrará a metodologia do método “PIC” de Preços de Transferência:

A empresa Achados e Perdidos, domiciliada no Brasil, adquiriu em 30 de janeiro de 2000, a prazo (com juros embutidos no valor de US\$ 300 em cada unidade), 500 câmaras digitais profissionais a US\$ 5,000 cada uma. A empresa vendedora “Procurados”, que é domiciliada nos Estados Unidos, participa com 80% do capital da empresa brasileira. A taxa de câmbio a utilizar-se é na

⁹⁷ Art. 16 da IN-SRF no. 32/01: no caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no artigo anterior, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

⁹⁸ Art. 27, da IN-SRF no. 32/01: Considera-se dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente: I - tiverem a mesma natureza e a mesma função; II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; III - tiverem especificações equivalentes.

paridade de R\$2,00 por US\$ 1, sendo que foram vendidas 450 câmaras e 50 ficaram no estoque da empresa brasileira “Procurados”.

No Brasil, não há câmaras digitais idênticas, portanto, uma câmara digital profissional semelhante e com as mesmas características é vendida, por um preço à vista, pelas seguintes empresas:

- 1) a empresa “Alfa” vendeu 50 câmaras digitais profissionais por R\$8.000,00 e 30 por R\$ 7.000,00;
- 2) a empresa “Beta” vendeu 20 câmaras digitais profissionais por R\$6.000,00;
- 3) a empresa “Ômega” vendeu 30 câmaras digitais profissionais por R\$9.000,00.

Calcular-se-á o preço parâmetro em cada operação de compra e venda, no mercado interno do bem similar, e o preço médio das médias ponderadas por empresas:

1) Empresa Alfa:

$$(50 \text{ unid.} \times \text{R\$ 8.000,00}) = \text{R\$ 400.000,00} + (30 \text{ unidades} \times \text{R\$ 7.000,00}) = \text{R\$ 210.000,00.}$$

$$\text{O preço médio de venda} = (\text{R\$ 400.000,00} + \text{R\$ 210.000,00}) : 80 = \text{R\$ 7.625,00.}$$

2) Empresa Beta:

| |
|--|
| 20 unidades x R\$ 6.000,00 = R\$ 120.000,00. |
|--|

| |
|---|
| O preço médio de venda = R\$ 120.000,00 : 20 = R\$ 6.000,00 |
|---|

3) Empresa Ômega:

| |
|--|
| 30 unidades x R\$ 9.000,00 = R\$ 270.000,00. |
|--|

| |
|--|
| O preço médio de venda = R\$ 270.000,00 : 30 = R\$ 9.000,00. |
|--|

Média aritmética do preço ponderado a considerar na comparação:

| |
|---|
| (R\$ 7.625,00 + R\$ 6.000,00 + R\$ 9.000,00) : 3 = R\$ 7.541,67 |
|---|

Ajuste da diferença na condição de pagamento (juros referente a compra a prazo) e Taxa de Câmbio, de US\$ 300 por câmara digital profissional e utilizando-se a paridade de US\$ 1 por R\$ 2,00:

| | |
|---|---|
| Preço Parâmetro | (R\$ 7.541,67 + (US\$ 300 * R\$ 2,00)) = R\$ 8.141,67 |
| Valor da Aquisição a prazo Para efeito de comparação | R\$ 8.141,67 |

Cálculo do Preço Médio de importação para efeito de comparação:

$$\text{US\$ 5,000} \times \text{R\$ 2,00} = \text{R\$ 10.000,00 por câmara digital profissional}$$

Cálculo do valor do custo apropriado na contabilidade:

$$\text{R\$ 10.000,00} \times 450 \text{ unidades} = \text{R\$ 4.500.000,00}$$

Cálculo do valor permitido para dedução (no período de apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL):

$$\text{R\$ 8.141,67} \times 450 \text{ unidades} = \text{R\$ 3.663.751,50}$$

O valor de aquisição do bem foi de R\$ 10.000,00 e o preço médio de venda no mercado brasileiro de bem similar foi de R\$ 8.141,67. Portanto, esta operação está sujeita aos ajustes nos Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, pois, esta operação está fora do limite de diferença entre os valores de até 5% ($\text{R\$}10.000,00 / \text{R\$}8.141,67 = 22,82\%$), permitido pela legislação brasileira sobre Preços de Transferência.

O valor a ser ajustado (no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL):

$$\text{R\$ 4.500.000,00} - \text{R\$ 3.663.751,50} = \text{R\$ 836.248,50}$$

Nota: para efeito de comparação, neste caso, ajustou-se a venda à vista no mercado interno brasileiro, pelas empresas Alfa, Beta e Omega, em conformidade com os juros embutidos no preço de importação, pois, esta foi a prazo.

O PIC é um método com alguns pontos relevantes a serem considerados:

- 1) impõe a obtenção de dados externos com seu fornecedor, ou concorrente deste, para a aferição do preço comparável;
- 2) utiliza, como método de comparação, os preços praticados em operações entre empresas não vinculadas ou independentes;
- 3) é apurado pela média do mercado brasileiro ou de outro país, à opção da empresa;
- 4) ao preço apurado poderão ser feitos ajustes, em face das diferentes condições de negociações mencionadas pela legislação.

4.4.2. Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) – Margem de 20%

O PRL é o método aplicado nas importações de bens destinados à revenda, cujo objetivo é determinar o custo máximo admissível para fins de

dedutibilidade, sendo fixada uma margem de lucro ⁹⁹ bruta de no mínimo 20% ¹⁰⁰ sobre o custo de importação.

O preço de comparação é determinado pela média aritmética dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos ¹⁰¹, diminuídos:

- 1) dos descontos incondicionais concedidos no ato de cada revenda e destacada na respectiva Nota Fiscal;
- 2) dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda;
- 3) das comissões e corretagens pagas;
- 4) da margem de lucro de 20%, aplicado sobre o valor da venda menos os descontos concedidos.

A média aritmética será calculada, considerando-se os preços praticados durante todo o período de apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL a que se referem os custos, despesas e encargos. Assim sendo, seguem as regras para determinação desta média ¹⁰².

⁹⁹ Inciso IV, alínea a, do art. 12 da IN-SRF no. 32/01.

¹⁰⁰ A fixação da margem de lucro com base percentual pela legislação sobre os custos de importação para revenda, supõe-se que este percentual é suficiente para cobrir todas as despesas do revendedor e remuneração de suas atividades.

¹⁰¹ incisos I, II, III e IV, alínea a, do art. 12 da IN-SRF no. 32/01.

¹⁰² §§ 1º., 2º. e 3º do Art. 12 da IN-SRF no. 32/01.

- 1) os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas;
- 2) serão comparados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração;
- 3) a média será determinada, computando-se as operações de revenda praticadas, desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

Deverão ser eliminados os juros incluídos nas vendas a prazo ¹⁰³, obedecendo os critérios a seguir:

- 1) a taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o período concedido para o pagamento;
- 2) não sendo comprovada a aplicação de uma taxa, o ajuste será efetuado com base nas taxas do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil e, taxa Libor + 3%, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

¹⁰³ Art. 5º, e incisos I e II do art. 6º, da IN-SRF no. 32/01.

Comparando-se os métodos PIC e PRL, observa-se que, no método PIC, são previstos ajustes no cálculo do preço de comparação, mediante os termos de condições negociais, de natureza física e de conteúdo; no método PRL, são admitidos os ajustes relacionados com as condições de pagamento.

O método PRL é de aplicação restrita às empresas comerciais¹⁰⁴, não sendo permitida a sua aplicação por empresas industriais que importam matérias-primas e produtos intermediários que são utilizados no processo produtivo¹⁰⁵.

Exemplificando este método, a empresa “Achados e Perdidos” revendeu 450 câmaras digitais profissionais a seus clientes, no mercado interno, conforme condições a seguir:

- 1) “Alfa”: Venda à vista: 100 unidades, no mês de maio de 2001, a R\$12.000,00 cada e 100 unidades, no mês de agosto de 2001, a R\$13.000,00 cada;
- 2) “Beta”: 80 unidades, no mês de maio de 2001, a R\$ 12.000,00 cada, 80 unidades, no mês de junho de 2001, a R\$ 14.000,00 cada;
- 3) “Ômega”: 50 unidades, no mês de julho de 2001, a R\$ 12.000,00 cada e 40 unidades, no mês de agosto de 2001, a R\$ 15.000,00 cada.

¹⁰⁴ Podemos considerar como participantes destas empresas, as revendedoras, distribuidoras, representantes, etc.

¹⁰⁵ Para estas empresas foi instituído a partir de jan/00, a utilização do PRL-2, margem de 60%, que vermos a seguir.

As câmaras digitais profissionais foram adquiridas com o custo do frete do transporte internacional até o local de destino, no Brasil, contratado pelo vendedor e exportador, tendo o importador brasileiro pago, internamente, o frete e o seguro, no valor de R\$ 20.000,00, Imposto de Importação R\$ 100.000,00, IPI R\$ 200,000,00 e ICMS R\$ 150,000,00. A incidência dos impostos sobre a operação será nos seguintes percentuais: ICMS=18%, PIS/COFINS = 3,65%, descontos incondicionais = 5% e IPI ¹⁰⁶ = 10%.

Em 1º. de janeiro de 2001, a empresa “Achados e Perdidos” tinha em estoque 50 unidades das câmaras digitais profissionais, que estavam contabilizadas pelo montante de R\$ 500.000,00.

Far-se-á, em seguida, o cálculo do valor contábil ¹⁰⁷ das câmaras digitais profissionais para atualização do controle de estoque:

| Descrição | R\$ |
|--|---------------------|
| Valor de Aquisição R\$ 10.000,00 ¹⁰⁸ x 500 unidades | 5.000.000,00 |
| Imposto de Importação | 100.000,00 |
| Frete e Seguro internos | 20.000,00 |
| Total | 5.120.000,00 |
| Valor Unitário R\$ 5.120.000,00 : 500 unidades | 10.240,00 |

Quadro 4.5. Controle de Estoque

¹⁰⁶ Neste caso de importador é equiparado a industrial, conforme inciso I do art. 9º. do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados de 1997.

¹⁰⁷ § 4º. do art. 4º. da IN-SRF no. 32/01.

¹⁰⁸ Os juros já foram incluídos no preço da fatura.

| Histórico | Quantidade | Preço Unitário Ponderado | Preço Total |
|--|------------|--------------------------|--------------|
| Saldo inicial | 50 | 10.000,00 | 500.000,00 |
| 30/08/01 | 500 | 10.240,00 | 5.120.000,00 |
| Saldo Final | 550 | 10.218,18 | 5.620.000,00 |
| Custo Médio Ponderado = R\$ 10.218,18 | | | |

Quadro 4.5.1. Cálculo do Custo Médio Ponderado

A seguir, calcular-se-ão os Preços Médios de Revenda em Reais:

| Cliente | Qtde. | Pr. Unitário | Pr. Total | Pr. Ponderado |
|--|-------|--------------|--------------|---------------|
| Alfa | 100 | 12.000,00 | 1.200.000,00 | 12.500,00 |
| | 100 | 13.000,00 | 1.300.000,00 | |
| | 200 | | 2.500.000,00 | |
| Beta | 80 | 12.000,00 | 960.000,00 | 13.000,00 |
| | 80 | 14.000,00 | 1.120.000,00 | |
| | 160 | | 2.080.000,00 | |
| Omega | 50 | 12.000,00 | 600.000,00 | 13.422,22 |
| | 40 | 15.000,00 | 600.000,00 | |
| | 90 | | 1.208.000,00 | |
| Média Aritmética do Preço Ponderado (12.500,00+13.000,00+13.422,22)/3 R\$ 12.974,07 | | | | |

Quadro 4.6. Cálculo do Preço Médio de Revenda em Reais

Com o Preço Médio de Revenda à vista calculado acima (Quadro 4.6), estarão sendo eliminados a margem e os impostos e ajustado o preço às condições de pagamentos (US\$ 300 x R\$2,00 = R\$ 600,00), conforme abaixo:

| Descrição | Valor – R\$ |
|--|-----------------|
| Preço de Revenda Médio | 12.974,07 |
| Descontos Incondicionais (5%) | 648,70 |
| Margem de 20% | 2.594,81 |
| ICMS 18% | 2.335,33 |
| PIS/COFINS (0,65% + 3% = 3,65%) | 473,55 |
| Preço Médio Líquido | 6.921,68 |
| Ajustes dos juros no preço de revenda conforme condições de pagamentos | 600,00 |
| Preço de Revenda ajustado para comparação | 7.521,68 |

Quadro 4.7. Cálculo do Preço de Revenda Ajustado para Comparação

Nota-se que o custo médio ponderado de R\$ 10.218,18 é superior à média aritmética dos preços de revenda ajustados de R\$ 7.521,68; considerando que a diferença é superior aos 5% permitidos pela legislação dos Preços de Transferência, esta operação está sujeita ao ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, no montante de:

$$R\$ 10.218,18 - R\$ 7.521,68 = R\$ 2.696,50 \times 450 \text{ unidades} = R\$ 1.213.425,00$$

4.4.3. Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL-2) - Margem de 60%

O método PRL-2, com margem de 60% sobre o valor de revenda (depois de deduzidos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas e o valor agregado no país), instituído a partir de janeiro de 2000, está relacionado às

operações de aquisição de matéria prima e produtos intermediários aplicados à produção¹⁰⁹.

Para ilustrar este método, demonstrar-se-á a seguir, como calcular o custo de aquisição ponderado e o preço parâmetro (em Reais) da operação realizada pela empresa “Achados e Perdidos”, em 1º de fevereiro de 2001, conforme movimentação resumida a seguir:

- 1) aquisição de 50 Zoom para serem aplicados na produção de câmaras digitais profissionais, por US\$ 2.000 cada um e à vista, utilizando a paridade de R\$ 2,00 por US\$ 1, sendo a condição de venda FOB para a empresa JB;
- 2) das 50 unidades adquiridas, 10 permaneciam como estoque de produtos acabados em 31 de dezembro de 2001;
- 3) 40 unidades haviam sido aplicadas na fabricação de câmaras digitais profissionais que foram vendidas para a empresa “Secos e Molhados”, pelo preço total de R\$ 480.000,00;
- 4) agregou-se ao produto custos de produção no valor de R\$3.000,00 por câmara;

¹⁰⁹ incisos I, II, III e IV, alínea b, do art. 12 da IN-SRF no. 32/01.

5) Considerar os seguintes impostos incidentes sobre as vendas:

ICMS = 18%; PIS/COFINS = 3,65% e IPI = 10%.

| Descrição | | Valor |
|-----------------------------------|-------------------------------------|---------------------|
| Valor de Aquisição | US\$ 2.000 x 50 unidades | US\$ 100.000 |
| Taxa de Câmbio | | R\$ 2,00 |
| Valor FOB ¹¹⁰ em Reais | | R\$ 200.000,00 |
| Custo Aquisição Ponderado | R\$ 200.000,00 : 50 unidades | R\$ 4.000,00 |

Quadro 4.8. Cálculo do Custo de Aquisição Ponderado

Demonstra-se, a seguir, o cálculo do valor da margem de 60% para cálculo do preço parâmetro:

| Descrição | Preço Total | Qtde. | Preço Ponderado |
|--------------------------------------|-------------------|-----------|-----------------|
| Preço de Venda | 480.000,00 | 40 | 12.000,00 |
| (-) Descontos Incondicionais | | | 500,00 |
| (-) Comissões | | | 200,00 |
| (-) ICMS (18%) | | | 2.160,00 |
| (-) IPI (10%) | | | 1.200,00 |
| (-) PIS e COFINS (3,65%) | | | 438,00 |
| (-) Valor Agregado | 150.000,00 | 50 | 3.000,00 |
| Imposto de Importação ¹¹¹ | 87.500,00 | | 1.750,00 |

¹¹⁰ A IN-SRF no. 32/01, em seu artigo 4º, §§ 4º. e 5º., não menciona claramente se o contribuinte deverá utilizar o valor FOB ou o valor de aquisição mais todos os custos envolvendo a importação, excluindo somente os impostos recuperáveis, ou seja, o ICMS e o IPI. Porém, no nosso entender tudo que não é mencionado em lei o contribuinte poderá utilizar; portanto, além de ser mais benéfico, o contribuinte deverá optar pelo valor FOB, pois, quanto maior o valor agregado menor será o ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

¹¹¹ Alguns doutrinadores, auditores, inclusive o Fisco, defendem que o imposto de importação deverá fazer parte do custo de aquisição, porém no entendimento do mestranco o imposto de importação não deverá fazer parte do valor de aquisição, visto que este imposto é pago para o país destinatário e não para o país de origem. É importante mencionar que, se este imposto fizer parte do custo de aquisição a empresa estará com uma exposição maior e consequentemente tendo que adicionar no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL. Se este fato ocorrer a empresa estará pagando imposto duas vezes sobre um mesmo valor, ou seja, o imposto de importação, o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre a adição feita em função da consideração do Imposto de Importação como Custo de Aquisição, aumentando assim a exposição, pois quanto menor o valor agregado, maior será a exposição e em consequência maior ajuste.

| | | | |
|----------------------------|-----------|--|-----------------|
| Despesas aduaneiras | 12.500,00 | | 250,00 |
| Desp. com Despachante | 2.500,00 | | 50,00 |
| Capatazias | 3.750,00 | | 75,00 |
| Taxas | 25.000,00 | | 500,00 |
| Armazenagem | 12.500,00 | | 250,00 |
| Outras despesas | 6.250,00 | | 125,00 |
| (=) Preço Líquido | | | 4.502,00 |
| (x) Margem | | | 60% |
| (=) Valor da Margem | | | 2.701,20 |

Quadro 4.9. Cálculo do Valor da Margem de 60% para Cálculo do Preço Parâmetro

Demonstração de como calcular o Preço de Revenda Médio Deduzido da Margem:

| Descrição | Valor - R\$ |
|---------------------------------|-----------------|
| Preço de Revenda Médio | 12.000,00 |
| Descontos Incondicionais | 500,00 |
| Comissões | 200,00 |
| ICMS 18% | 2.160,00 |
| PIS/COFINS (0,65% + 3% = 3,65%) | 438,00 |
| (=) Preço Líquido | 7.702,00 |
| (x) margem (60%) | 2.701,20 |
| (=) Preço Parâmetro | 4.800,80 |

Quadro 4.10. Cálculo do Preço Parâmetro

Como o custo médio praticado, R\$ 4.000,00 é inferior ao preço médio parâmetro, R\$ 4.800,80, a empresa não está sujeita a ajuste na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

4.4.4. Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)

Assim como os métodos do PIC, o método CPL é aplicável para as importações de bens de empresas vinculadas que se destinam à imobilização ou produção de outros bens.

O preço de comparação será calculado, considerando-se o custo médio de produção¹¹² dos bens, idênticos e similares¹¹³ no país de origem, onde foram produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, sobre o custo total apurado adicionar-se-á margem de lucro¹¹⁴ de 20%.

O rateio dos custos incorridos pela unidade produtora, no exterior, será considerado, proporcionalmente, às quantidades destinadas à empresa no Brasil. Porém, se utilizar produto similar para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças¹¹⁵.

¹¹² Somente serão considerados como integrantes do custo os valores indicados a seguir, excluídos quaisquer outros, ainda que se refiram à margem de lucro de distribuidor atacadista: 1) custo de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, utilizados na produção do bem; 2) custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção; 3) custo do pessoal com encargos sociais, inclusive da supervisão, aplicados diretamente na produção; 4) custo de pessoal de manutenção, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos; 5) custo de locação, manutenção e reparo dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção; 6) custo com os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens e serviços; 7) os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito. Incisos I, II, III, IV do § 4º do art. 13 da IN-SRF no. 32/01.

¹¹³ § 6º do art. 13 da IN-SRF no. 32/01.

¹¹⁴ § 7º do art. 13 da IN-SRF no. 32/01.

¹¹⁵ § 5º e 6º do art. 13 da IN-SRF no. 32/01.

A seguir, demonstra-se um caso prático de custo de produção, fornecido pela empresa “JB” do país de origem dos produtos adquiridos. Os valores já estão convertidos para Reais, utilizando-se a paridade de R\$ 2,00 por US\$ 1:

| Fornecedor/Descrição | Valor em Reais |
|---|---------------------|
| Alfa | 1.200.000,00 |
| 200 câmaras digitais profissionais com zoom 150 mm | 400.000,00 |
| 300 câmaras digitais profissionais com zoom 100 mm | 450.000,00 |
| 200 câmaras digitais profissionais com zoom 80 mm | 200.000,00 |
| 200 câmaras digitais profissionais com zoom 70 mm | 100.000,00 |
| 100 câmaras digitais profissionais com zoom 50mm | 50.000,00 |
| Beta | 700.000,00 |
| 500 lentes longo alcance p/ câmaras 150/100 mm. | 400.000,00 |
| 300 lentes alcance médio p/câmaras 80/70 mm | 200.000,00 |
| 200 lentes para perto para câmaras de 50 mm | 100.000,00 |
| Ômega | 10.000,00 |
| 200 capas para câmaras com zoom 150 mm | 2.000,00 |
| 300 capas para câmaras com zoom 100 mm | 3.000,00 |
| 200 capas para câmaras com zoom 80 mm | 2.000,00 |
| 200 capas para câmaras com zoom 70 mm | 2.000,00 |
| 100 capas para câmaras com zoom 50mm | 1.000,00 |
| Mão-de-obra direta | 2.400.000,00 |
| Mão-de-obra indireta | 1.400.000,00 |
| Encargos de depreciação | 600.000,00 |
| Quebras e Perdas ¹¹⁶ | 95.500,00 |
| Custo Total | 6.405.500,00 |
| Quantidades Produzidas | 1.000 |
| Custo proporcional as quantidades produzidas destinadas a empresa Achados e Perdidos | 6.405,50 |

Quadro 4.11. Custo de Produção da Empresa JB

¹¹⁶ Estas quebras e perdas são aceitáveis em torno de 5% do custo total (R\$ 1.200.000,00 + R\$700.000,00 + R\$ 10.000,00).

Efetuando os cálculos do CPL, custo de produção mais margem de lucro de 20%, baseado no exemplo acima (Quadro 4.11):

| Descrição | Valor – R\$ |
|---|-----------------|
| Custo Unitário de Produção | 6.405,50 |
| Margem de lucro de 20% | 1.281,10 |
| Custo Parâmetro | 7.686,60 |
| Ajustes dos juros (US\$ 300 X R\$ 2,00 = R\$ 600) | 600,00 |
| Custo Parâmetro Ajustado para fins de comparação | 8.286,60 |

Quadro 4.12. *Custo de Produção Ajustado como Parâmetro para Comparação*

Para este método, há as seguintes considerações: o Custo de Aquisição Ajustado é de R\$ 10.000,00 (calculado no exemplo do PIC) e o custo parâmetro neste método é de R\$ 8.286,60. A diferença, na comparação, é superior aos 5% (limite máximo) permitidos pela legislação sobre Preços de Transferência, portanto, há necessidade de se fazer o ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

4.5. Comparação entre os Preços Apurados nos Três Métodos de Importação:

A sistemática brasileira sobre Preços de Transferência permite que se utilize o maior valor apurado como custo dedutível. Portanto, comparando os métodos PIC, PRL-20% e o CPL, há as seguintes considerações:

| Método | Qtde. | Custo Aquisição | Custo Parâmetro | Diferença Entre o Custo Aquisição (-) Custo Parâmetro | Valor do Ajuste no Lucro Real (IR) e CSLL |
|-----------|-------|-----------------|-----------------|---|---|
| PIC | 450 | 10.000,00 | 8.141,67 | 1.858,33 | 836.248,50 |
| PRL – 20% | 450 | 10.218,18 | 7.521,68 | 2.696,50 | 1.213.425,00 |
| CPL | 450 | 10.000,00 | 8.286,60 | 1.713,40 | 771.030,00 |

Quadro 4.13. Comparação dos três métodos de importação para ajuste

A legislação dos Preços de Transferência permite que se utilize o maior valor apurado como parâmetro; portanto, no caso, o valor a ser adicionado na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, será considerado o CPL por ter o menor ajuste a ser feito, ou seja, R\$ 771.030,00. Para o contribuinte, o melhor método a utilizar-se é aquele em que o valor a ser ajustado for menor.

Com relação ao PRL-2, não há ajuste a efetuar no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, pois, o Preço Parâmetro de R\$ 4.800,80 é maior que o Custo de Aquisição de R\$ 4.000,00. Este método só poderá ser aplicado para matéria prima importada utilizada no processo produtivo, adquirida de empresas vinculadas, de paraísos fiscais ou de tributação favorecida.

CAPÍTULO 5

MÉTODOS DE DEFINIÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO

5.1. Considerações Iniciais

A sistemática brasileira sobre Preços de Transferência para as exportações segue a mesma base conceitual das importações: deverão ser calculados individualmente os efeitos para cada bem, serviço ou direito semelhante, sendo vedada a apuração por família de produtos, direitos ou serviços.

ROSSETTO (1999: 87) afirma que, em termos práticos, há três métodos básicos aplicáveis às exportações entre partes relacionadas, com o desdobramento do método do preço de revenda, conforme o segmento de atuação do contribuinte e que se diferenciam, principalmente, pela margem de lucro a ser observada nas transações.

Existem três condições para que os grupos econômicos não estejam sujeitos às regras dos Preços de Transferência. As referidas condições são conhecidas por “Safe Harbour”¹¹⁷ (porto seguro), sendo que as empresas que se encontrarem em qualquer uma delas não estariam sujeitas à aplicação dessas regras, nas exportações para pessoas vinculadas ou países com tributação favorecida.

A sistemática brasileira sobre Preços de Transferência é mais flexível para as exportações do que para as importações, pois, para as exportações foram previstas três condições, chamadas de “Safe Harbour”, em que os grupos econômicos ficam dispensados de aplicar qualquer dos métodos relacionados à determinação dos preços, nas exportações para pessoas vinculadas. As *safe harbour* são:

- 1) Preço de venda, nas exportações para pessoas vinculadas, igual ou superior a 90% do preço médio de vendas dos mesmos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, praticados no mercado brasileiro, em condições de pagamento semelhantes, sendo esta aplicável a qualquer empresa e em qualquer circunstância.

Neste caso, se a exportadora não comercializar no mercado brasileiro bens idênticos ou similares aos exportados para empresas vinculadas, utilizar-se-ão os preços médios praticados na compra e venda daqueles bens por qualquer outra empresa independente.

¹¹⁷ Arts. 34 e 35 da IN-SRF, no. 32/01.

Nem sempre os preços dos serviços idênticos ou similares estão disponíveis, pois, as variáveis na formação dos preços das vendas destes serviços entre empresas independentes são complexas e podem tornar inviável a comparação.

MATOS (1999: 91) menciona que sempre que houver venda de bens, serviços ou direitos similares no Brasil, será aplicável a legislação sobre Preços de Transferência, nas exportações para empresas vinculadas, ainda que os preços no mercado interno não estejam disponíveis.

- 2) Quando a empresa comprovar ter apurado lucro líquido, antes da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda, decorrente das vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 5% do total dessas receitas.

A empresa, comprovando que obteve margem líquida¹¹⁸ de 5% ou mais, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nas exportações para empresas vinculadas, não estará sujeita às regras contidas na legislação sobre Preços de Transferência.

Mesmo que não tenha praticado preços médios de exportação superiores ou iguais a 90% do preço médio praticado no mercado interno para bens idênticos ou similares aos exportados, o grupo econômico estará enquadrado na condição de margem líquida de 5% nas exportações.

¹¹⁸ Art. 35, da IN-SRF no. 32/01.

MATOS (1999: 92) ressalta que o lucro das exportações para empresas vinculadas, no contexto do *safe harbour*, será apurado em relação ao conjunto de todas as exportações e para todas as empresas vinculadas, podendo nesses casos haver compensações entre resultados negativos de alguns produtos e os positivos de outros.

Este benefício não se aplica às vendas efetuadas para empresas vinculadas domiciliadas em países com tributação favorecida¹¹⁹ ou nos denominados paraísos fiscais.

- 3) Quando a receita líquida das exportações, em qualquer ano-calendário, não exceder a 5% do total da receita líquida no mesmo período.

Esta condição somente é aplicável às operações de exportações realizadas entre empresas vinculadas, desde que não estejam domiciliadas nos paraísos fiscais ou de tributação favorecida, cuja tributação é inferior a 20%.

Da mesma forma que na condição anterior, o grupo econômico estará enquadrado nesta condição, mesmo que não tenha praticado preços médios de exportação superiores ou iguais a 90% do preço médio praticado no mercado interno, para bens idênticos ou similares aos exportados.

¹¹⁹ Art. 38, da IN-SRF no. 32/01.

Se o valor apurado, segundo um dos métodos mencionados, for inferior ao preço de venda constante dos documentos de exportação, prevalecerá, como receita reconhecida, o montante consignado naqueles documentos.

Para efeito de comparação, os preços das vendas no mercado brasileiro e os praticados nas exportações serão ajustados para cálculo do preço médio a ser comparado, com redução das seguintes parcelas: valor da mercadoria, diminuído dos descontos incondicionais concedidos, tributos incidentes sobre a venda (ICMS, PIS/COFINS), outros encargos cobrados pelo poder público¹²⁰ (exceto IPI)¹²¹, além de frete e seguro suportados pela empresa vendedora.

Em seguida, demonstrar-se-á a apuração do lucro líquido decorrente das receitas de exportação para empresas vinculadas e a proporcionalidade das receitas de exportação, com relação às receitas realizadas no mercado interno:

¹²⁰ Quando uma empresa vende produto hospitalar aos órgãos públicos, estes, quando do pagamento, efetuam um desconto total de 5,85%, relativo a 3% (Cofins), 0,65% (Pis), 1,2% (IR) e 1% (CSLL) e recolhem utilizando o código 5147.

¹²¹ O IPI não é considerado como parte do preço de venda. Porém, em algumas empresas o IPI é contabilizado como receita de venda. Neste caso, ele deverá ser incluído no ajuste, ou seja, ele será excluído do preço a ser comparado, MATOS (1999: 95).

| Descrição | Receita Mercado Interno | Receita Exportação Total | Exportação Empresas Vinculadas | Receita Total |
|--|-------------------------|--------------------------|--------------------------------|---------------|
| Receita Bruta | 85.000.000 | 15.000.000 | 11.590.000 | 100.000.000 |
| Deduções de Vendas (cancelamentos, devoluções, impostos, descontos, outras) | (4.250.000) | 0,00 | 0,00 | (4.250.000) |
| Receita Líquida | 80.750.000 | 15.000.000 | 11.590.000 | 95.750.000 |
| Custos dos Prods. Vendidos | (48.450.000) | (12.750.000) | (9.851.500) | (61.200.000) |
| Lucro Bruto | 32.300.000 | 2.250.000 | 1.738.500 | 34.550.000 |
| Despesas com Vendas | (403.750) | (75.000) | (57.950) | (478.750) |
| Despesas Administrativas | (807.500) | (150.000) | (115.900) | (957.500) |
| Outras Despesas | (12.115.500) | (2.250.557) | (1.738.931) | (14.366.057) |
| Lucro Líquido | 18.973.250 | (225.557) | (174.281) | 18.747.693 |

Quadro 5.1. Cálculo do Lucro Líquido das exportações, art. 187, Lei no. 6.404/76.

No Quadro 5.1, a empresa apresentou um prejuízo relacionado às exportações, portanto, ela estará sujeita às regras dos Preços de Transferência e deverá efetuar os ajustes tributários no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Abaixo, apresenta-se quadro comparativo da proporcionalidade de cada receita:

| Descrição | Receita Líquida | Porcentagem |
|-------------------------|-----------------|-------------|
| Receita de Exportação | 15.000.000,00 | 15,67% |
| Receita Mercado Interno | 80.750.000,00 | 84,33% |
| Receita Líquida Total | 95.750.000,00 | 100,00% |

Quadro 5.2. Cálculo da Proporcionalidade das Receitas (export. e mercado interno)

Observando o quadro 5.2, a empresa analisada (com 15,67% de receita de exportação) excedeu aos 5% da receita líquida total, no mesmo período de apuração do Lucro Real. Portanto, esta empresa não estará dispensada de realizar os ajustes tributários e, além disso, ela não estará dispensada de comprovação¹²².

Essa dispensa de comprovação da aplicação das normas dos Preços de Transferência não se aplica às operações de vendas realizadas com empresas vinculadas domiciliadas em paraísos fiscais ou de tributação favorecida.

Em caso de necessidade de “determinar os preços comparáveis” e, partindo do princípio que a empresa não tem exportações para empresas independentes, será necessário buscar, dentro do mercado interno, uma outra empresa que tenha exportado, para empresas não vinculadas, bem idêntico ou similar.

A comprovação dos preços médios será feita por consulta aos documentos emitidos, normalmente, pelas empresas, além de outras fontes externas vindas do governo do país comprador ou vendedor, como publicações, relatórios oficiais e pesquisas realizadas por empresas e instituições de notório conhecimento técnico.

¹²² 1) Essa dispensa de comprovação não implica em aceitação definitiva do valor da receita reconhecida, ou seja, a receita poderá ser impugnada, se apurada inadequadamente, em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal; 2) a empresa deverá demonstrar que os preços em operações com vinculadas são equivalentes aos preços sem interferências aplicando os métodos de exportação; 3) se ocorrer o fato mencionado no parágrafos anteriores, a comprovação das normas sobre Preços de Transferência será realizada com os documentos relacionados com a própria operação.

O Fisco considera como comprovação as publicações de preços decorrentes de cotação de bolsas de valores situadas no país, bem como aquelas reconhecidas internacionalmente e pesquisas efetuadas sobre a responsabilidade de organismos internacionais, como a OCDE e a OMC.

A sistemática brasileira sobre Preços de Transferência exclui da tributação as exportações para empresas vinculadas, visando à “conquista de novos mercados”¹²³, mesmo que efetuadas a preços inferiores a 90% dos preços médios praticados no território brasileiro para bens idênticos ou semelhantes, independentemente de arbitramento da receita¹²⁴.

Para atingir os novos mercados, a empresa deve cumprir uma série de exigências fixadas em Plano Específico de Exportação, aprovado pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), órgão responsável pela análise de matérias relacionadas aos Preços de Transferência.

Esse Plano (de exportação) deve ter um prazo mínimo de um ano e a empresa deve demonstrar que as exportações abrangidas pelo Programa não proporcionam lucro à empresa vinculada, bem como o prazo de recuperação dos prejuízos que possam ocorrer à empresa brasileira, em função da realização desta operação, visando à conquista de novos mercados em outros países.

¹²³ Art. 29, da IN-SRF no. 32/01.

¹²⁴ 1) Os bens não tenham sido comercializados no país de destino pela própria empresa ou por qualquer outra a ela vinculada; 2) os bens sejam revendidos aos consumidores com preço inferior ao de qualquer bem, idêntico ou similar, comercializado no país de destino; 3) sejam efetuadas com observância das condições fixadas em plano específico de exportação, previamente aprovado pela COSIT; 4) fique demonstrado no plano de exportação que a empresa vinculada no país de destino, não terá lucro com as operações; 5) os benefícios relativos a conquista de mercado não se aplica a exportação para paraísos fiscais.

Em relação aos ajustes permitidos para bens, serviços e direitos, idênticos ou similares, além daqueles já mencionados anteriormente, poderão ser feitos alguns relacionados com a periodicidade da investigação e preços de *commodities*.

Quando não for possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob análise, a comparação das operações realizadas em períodos anteriores ou subseqüentes poderá ser feita com os preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre as datas de uma e de outra operação.

MATOS (1999: 98) menciona que “quando a variação cambial corresponder a moedas que não tenham ‘cotações’ no mercado nacional, estas serão inicialmente convertidas para dólares dos Estados Unidos, e, depois, para Reais, tomado-se por base as respectivas taxas de câmbio praticadas na data de cada operação”, (estas taxas deverão estar de acordo com as fornecidas pelo BACEN).

Com relação às “*commodities* exportadas para empresas vinculadas”, a sistemática brasileira não registra nenhum tratamento especial ou diferente para determinação dos Preços de Transferência; portanto, elas devem ser tratadas como exportação de qualquer outro bem.

MATOS (1999: 98) acrescenta: "Se houver variações acidentais nos preços das *commodities* que possam ser comprovadas mediante apresentação de cotações em bolsas de mercadorias, de âmbito nacional, se verificadas durante o período de apuração do resultado, o preço de comparação deve contemplar os ajustes correspondentes a essas diferenças", sendo ajustados na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

5.2. Métodos de Apuração dos Preços de Transferência na Exportação

- 1) Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx);
- 2) Método do Preço de Venda por Atacado no país de destino, diminuído do Lucro (PVA);
- 3) Método do Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do Lucro (PVV);
- 4) Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros (CAP).

5.2.1. Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)

O método PVEx consiste na a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL e em condições de pagamento semelhantes ¹²⁵, para outros clientes.

Analizando este método, entende-se que o Fisco pretende saber:

- a. se o contribuinte está exportando para a sua empresa vinculada, nas mesmas bases praticadas com outros clientes não vinculados; e
- b. se outras empresas concorrentes praticam um preço superior ao do contribuinte.

Para a aplicação deste método, o preço de Transferência será calculado com base na média dos preços por atacado para produtos semelhantes, em condições de pagamento semelhantes, deduzidos os tributos ¹²⁶ incluídos no preço do país para o qual o bem está sendo exportado e de uma margem de lucro de 15%, calculada sobre o preço bruto de venda no atacado. Permite-se,

¹²⁵ Art. 22, da IN-SRF no. 32/01.

¹²⁶ Estes tributos deverão ter semelhanças com o ICMS, ISS, COFINS e PIS/PASEP

em certos casos, efetuar ajustes ¹²⁷ por diferenças nas condições de negócio, de natureza física dos bens e de conteúdo.

Exemplificando, a empresa “Achados e Perdidos”, localizada em São José dos Campos-SP, efetuou as seguintes operações para duas empresas vinculadas, vendendo:

- 1) À empresa “Fotográfico”, domiciliada no Peru: 1.000 câmaras digitais profissionais, por R\$ 1.800,00, em 30 de setembro de 2001, frete e seguro de R\$ 10.000,00, com desconto incondicional de 5%.
- 2) À empresa “Color”, domiciliada no Chile, 1.500 câmaras digitais profissionais, em 10 de outubro de 2001, a R\$ 1.800,00 cada, com desconto incondicional de 10%, frete e seguro de R\$ 8.000,00. Fretes e seguros foram pagos pelo vendedor.

Foram efetuadas vendas à vista das câmaras digitais profissionais, no mercado interno, para as seguintes empresas não vinculadas:

¹²⁷ Art. 15, da IN-SRF no. 32/01: 1) prazo para pagamento; 2) quantidades negociadas; 3) obrigação por quantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do bem, serviço ou direito; 4) obrigação pela promoção, junto ao público do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade; 5) obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene; 6) custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços; 7) diferenças de custos do materiais; 8) fretes e seguros.

- 1) empresa “Alfa”: 2.000 câmaras digitais profissionais por R\$2.000,00 cada;
- 2) empresa “Beta”: 3.000 câmaras digitais profissionais a R\$2.500,00 cada e 10.000 câmaras a R\$ 2.000,00 cada, com impostos sobre venda de 10%.

Baseados nos dados acima, ajustar-se-ão os preços das exportações, em Reais:

Situação A:

| Pais – Empresa | Qtde. | Valor Unit. | Valor Total | Frete e Seguro | Desc. Incond. | Valor Ajustado | Valor Médio |
|-------------------------|--------------|-------------|-------------|----------------|---------------|------------------|-----------------|
| Peru | | | | | | | |
| Fotográfico | 1000 | 1.800 | 1.800.000 | 10.000 | 90.000 | 1.700.000 | 1.700 |
| Chile | | | | | | | |
| Color | 1500 | 1.800 | 2.700.000 | 8.000 | 270.000 | 2.422.000 | 1.614,66 |
| Total | 2.500 | | | | | 4.122.000 | |
| Média Aritmética | | | | | | | 1.648,80 |

Quadro 5.3. Ajuste dos Preços das Exportações

Com relação as informações acima, serão ajustados os Preços de Venda no Mercado Interno em Reais:

Situação B:

| Valor Unitário | Quant. | Valor Total | Imposto s/ Vendas | Valor Ajustado | Valor Médio |
|---|---------------|-------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| Alfa – 2.000 | 2.000 | 4.000.000 | 400.000 | 3.600.000 | 1.800,00 |
| Beta - 2.500 | 3.000 | 7.500.000 | 75.000 | 7.425.000 | |
| 2.000 | 10.000 | 20.000.000 | 2.000.000 | 18.000.000 | |
| Subtotal Beta | 13.000 | | | 25.425.000 | 1.955,77 |
| Total | 15.000 | | | 29.025.000 | |
| Média Aritmética | | | | | 1.935,00 |
| Limite para dispensa de arbitramento (90%) | | | | | 1.741,50 |

Quadro 5.4. Cálculo do Limite para Dispensa de Arbitramento (90%)

Com relação à “Situação A - Quadro 5.3” acima, o preço médio de exportação de R\$ 1.648,80 é inferior a 90% do preço praticado no mercado brasileiro, de R\$1.741,50; nesse caso, a empresa estará sujeita à aplicação das regras dos Preços de Transferência e deverá efetuar os ajustes¹²⁸ no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Analizando a “Situação B – Quadro 5.4”, nota-se que o preço médio de exportação de R\$1.935,00 é superior a 90% do preço praticado no mercado interno, R\$1.741,50; portanto, a empresa estará isenta da aplicação das regras dos Preços de Transferência para estas operações¹²⁹.

¹²⁸ A receita líquida de exportação (incluindo a receita para empresas vinculadas) excedeu aos 5% da receita líquida total no mesmo período, portanto a empresa estará dispensada de realizar os ajustes tributários, ficando dispensada de comprovação.

¹²⁹ Verificar-se que a empresa se enquadra nas hipóteses de dispensa de comprovação, nos termos dos artigos 34 e 35 da IN-SRF no. 32/01: lucro líquido equivalente, a de no mínimo 5% da receita líquida, com operações de exportação para empresas vinculadas não se enquadra pois teve prejuízo e se a receita de exportação não excedeu a 5% do total da receita líquida.

Pesquisando outras empresas, descobriu-se que a empresa “Alfa”, cliente da empresa “Achados e Perdidos”, exportou 2.000 câmaras digitais profissionais ao Uruguai, por um preço unitário R\$ 2.000,00, além das despesas com frete e seguro já incluídos no preço; a empresa “Alfa” teve, ainda, como despesa adicional de acondicionamento, o valor de R\$ 50.000,00.

Efetuando os ajustes para efeito dos preços comparáveis:

| Qtde. | Preço Unitário | Valor Total | Desp.Acondic. | Valor Líquido |
|------------------------------|----------------|--------------|---------------|-----------------|
| 2.000 | 2.000 | 4.000.000,00 | 50.000,00 | 3.950.000,00 |
| Custo Médio Parâmetro | | | | 1.975,00 |

Quadro 5.5. Cálculo do Custo Médio Parâmetro

Sendo o preço praticado pela empresa “Achados e Perdidos”, de R\$1.648,80 (situação A – Quadro 5.3), inferior ao Preço Parâmetro de R\$ 1.975,00, a empresa está sujeita aos ajustes tributários no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL. Portanto, conforme será demonstrado no Quadro 5.6, o valor ajustado deverá ser:

| Descrição | Valor – R\$ |
|--|-------------------|
| Valor Unitário (contabilizado) “Situação A – Quadro 5.3” | 1.800,00 |
| Preço Parâmetro apurado | 1.975,00 |
| Diferença a ser ajustada no Lucro Real (IR) e CSLL | 175,00 |
| Quantidade vendida “Situação A – Quadro 5.3” (unidades) | 2.500 |
| Montante a ser ajustado no Lucro Real (IR) e CSLL (Quantidade de 2.500 x a diferença de R\$ 175,00) | 437.500,00 |

Quadro 5.6. Cálculo do Valor a ser ajustado pelo PEVex

5.2.2. Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA)

O método PVA é definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos¹³⁰ incluídos no preço cobrado no referido país, e de margem de lucro de 15% calculada sobre o preço de venda no atacado¹³¹.

Este método é aplicável, exclusivamente, para bens, não abrangendo os serviços ou direitos que estão relacionados na legislação sobre os Preços de Transferência. Para fins de aplicação deste método, comparar-se-ão os preços praticados pela empresa “Achados e Perdidos” nas exportações para empresas vinculadas, com os preços apurados no mercado atacadista do Peru (Situação A – Quadro 5.3).

A controladora “JB” de “Achados e Perdidos” vendeu para um revendedor atacadista não vinculado a quantidade de 500 câmaras digitais profissionais, por R\$2.500,00 cada (já convertidos em reais), e cobrados como impostos sobre vendas o percentual de 20% (já incluído no preço). Os impostos, aqui mencionados, sobre as vendas, possuem as mesmas características admitidas pela sistemática brasileira sobre os Preços de Transferência.

¹³⁰ Estes tributos deverão ter semelhanças com o ICMS, ISS, COFINS e PIS/PASEP.
¹³¹ Art. 23, IN-SRF no. 32/01.

A seguir, baseado nos dados acima mencionados, calcular-se-á o Preço Parâmetro (em Reais):

| Qtde. | Preço Unitário | Preço Total | Margem 15% | Impostos s/ Vendas | Preço Líquido | Preço Médio Ponderado |
|------------------------------|----------------|-------------|------------|--------------------|---------------|-----------------------|
| 500 | 2.500 | 1.250.000 | 187.500 | 250.000 | 812.500 | 1.625,00 |
| Preço Médio Ponderado | | | | | | 1.625,00 |

Quadro 5.7. Cálculo do Preço Médio Ponderado para Parâmetro - PVA

Como o preço médio praticado na exportação para a empresa vinculada - R\$1.648,80 (Situação A – Quadro 5.3) - é superior ao Preço Parâmetro de R\$1.625,00, esta empresa não está sujeita aos ajustes tributários no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

5.2.3. Método de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV)

A diferença entre o método “PVV” e o “PVA” está somente no percentual de margem de lucro, que passa de 15% (PVA) para 30% (PVV). É a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos ¹³² incluídos no preço, cobrados no referido país e de margem de lucro de 30%, aplicada sobre o preço de venda no varejo ¹³³.

¹³² Estes tributos deverão ter semelhanças com o ICMS, ISS, COFINS e PIS/PASEP.

¹³³ Art. 24, da IN-SRF no. 32/01.

O método do PVV, como também o do PVA, é aplicável exclusivamente para bens, não abrangendo os serviços ou direitos que estão relacionados na legislação sobre os Preços de Transferência.

A alteração da margem de 15% para 30% decorre do aumento das despesas que um cliente varejista terá na distribuição dos seus produtos ao consumidor final, quando este fato não ocorre com o cliente atacadista¹³⁴.

Elabora-se este exemplo relacionado, com a finalidade de aplicação do método PVV. A empresa, portanto, estará comparando as exportações para vinculadas, com os preços praticados no mercado varejista do Peru.

A empresa “Achados e Perdidos”, residente e domiciliada no Brasil, vendeu à sua vinculada, no Peru, 1.000 câmaras digitais profissionais, nas seguintes condições:

- 1) 500 câmaras digitais profissionais foram vendidas a um preço unitário de R\$ 2.000,00;

- 2) 200 câmaras digitais profissionais foram vendidas a um preço unitário de R\$ 2.500,00, porém, com desconto incondicional de 10%;

¹³⁴ Seu maior volume de vendas ocorre para os grandes distribuidores e deste ao consumidor final.

- 3) 300 câmaras digitais profissionais por um preço unitário de R\$2.200,00, sem nenhum desconto.

Obs.: As vendas foram feitas à vista e estão convertidas para Reais, e os impostos de 20% estão incluídos no valor da venda.

Com base nas informações acima, calcula-se o Preço Parâmetro (em Reais):

| Qtde. | Preço Unit. | Preço Total | Desc. Incond. | Margem 30% | Impostos s/ Vendas | Preço Líquido | Preço Médio Ponderado |
|------------------------------|---------------|------------------|---------------|---------------------|--------------------|------------------|-----------------------|
| 500 | 2.000 | 1.000.000 | | 300.000 | 200.000 | 500.000 | |
| 200 | 2.500 | 500.000 | 50.000 | 150.000 | 90.000 | 210.000 | |
| 300 | 2.200 | 660.000 | | 198.000 | 132.000 | 330.000 | |
| 1000 | TOTAIS | 2.160.000 | 50.000 | 648.000 | 422.000 | 1.040.000 | 1.040 |
| Preço Médio Ponderado | | | | R\$ 1.040,00 | | | |

Quadro 5.8. Cálculo do Preço Médio Ponderado para Parâmetro - PVV

O preço médio ponderado, na exportação, é de R\$ 1.648,80 (Situação A – Quadro 5.3) para a empresa vinculada, e é superior ao preço parâmetro de R\$1.040,00. Portanto, por este método, esta empresa não está sujeita aos ajustes tributários no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

5.2.4. Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP)

O método CAP é conceituado como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção de bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e da margem de lucro de 15%¹³⁵.

As características do método CAP equiparam-se às do CPL utilizado para as importações, em que se considera o custo médio de produção próprio ou de terceiros, os tributos incidentes na exportação, menos o crédito presumido do IPI¹³⁶ acrescido da margem de 15% sobre o total do custo (custo médio mais tributos menos Crédito Presumido do IPI).

A seguir, demonstra-se a metodologia de cálculo do preço de exportação, segundo o método CAP, supondo que o custo médio da empresa é de R\$ 2.000,00, 20% referentes aos tributos¹³⁷ sobre exportação e R\$ 100,00 de Crédito Presumido do IPI. Tem-se:

¹³⁵ Art. 25, da IN-SRF no. 32/01.

¹³⁶ Crédito utilizado para o resarcimento do PIS/COFINS. Encontra-se um exemplo completo no Capítulo 3, item 3.19, deste trabalho.

¹³⁷ Com objetivo de incentivar as exportações a legislação em vigor isenta as mesmas dos impostos.

| Descrição | Valor – R\$ |
|--|-------------|
| (+) Custo Médio | 2.000,00 |
| (+) Tributos | 200,00 |
| (-) Crédito Presumido do IPI (ressarcimento do Pis/Cofins) | 100,00 |
| Total do Custo | 2.100,00 |
| (+) Margem de 15% | 315,00 |
| CAP | 2.415,00 |

Quadro 5.9. Demonstrativo do Cálculo do Preço para Exportação - CAP

O aspecto diferencial entre os métodos CPL e CAP pode ser evidenciado pelo fato de que, no método CAP, torna-se mais fácil a comprovação do ajuste a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, visto que leva em consideração os custos médios incorridos com a produção própria da empresa exportadora domiciliada no Brasil, não sendo necessárias informações de outros países.

Elaborar-se-á um demonstrativo de custo (estimado), para fins de aplicação deste método. Supõe-se que:

- 1) a empresa “Achados e Perdidos” produziu 5.000 câmaras digitais profissionais;
- 2) desta produção foram exportadas 2.500 câmaras digitais profissionais.

Obs.: Para comparação, utilizar-se-á o preço médio de exportação da “Situação A – Quadro 5.3.” de R\$ 1.648,80.

| | Quant. Produzidas | Quant. Vendidas |
|---|-------------------|---------------------|
| | 5.000 | 2.500 |
| Descrição | Custo Total | Custo de Exportação |
| Matéria prima | 4.200.000,00 | 2.100.000,00 |
| Matéria de embalagem | 500.000,00 | 250.000,00 |
| Zoom 100 mm | 500.000,00 | 250.000,00 |
| Capa | 100.000,00 | 50.000,00 |
| Sub-total – material direto | 5.300.000,00 | 2.650.000,00 |
| Mão de Obra Direta | 700.000,00 | 350.000,00 |
| Mão de Obra Indireta | 400.000,00 | 200.000,00 |
| Perda/quebras | 150.000,00 | 75.000,00 |
| Energia elétrica | 50.000,00 | 25.000,00 |
| Amortização | 100.000,00 | 50.000,00 |
| Depreciação | 150.000,00 | 75.000,00 |
| Aluguel | 200.000,00 | 100.000,00 |
| Outros gastos | 450.000,00 | 225.000,00 |
| Custo Total | 7.500.000,00 | 3.750.000,00 |
| (+) Impostos (20%) | | 750.000,00 |
| (+) Frete e Seguro (1%) | | 37.500,00 |
| (-) Crédito Presumido (IPI) (5,37% x R\$ 1.060.000,00) | | 56.922,00 |
| Sub-total | | 4.480.578,00 |
| (+) Margem de 15% | | 896.115,60 |
| Custo Total Ajustado | | 5.376.693,60 |
| Custo Médio Ponderado | | 2.150,68 |
| Valor contabilizado | | 1.800,00 |
| Diferença a ser ajustada por Unidade vendida | | 350,68 |
| Valor a ser ajustado no Lucro Real (IR) e CSLL | | 876.700,00 |

Quadro 5.10. Demonstrativo de Custo para aplicação do Método CAP

Como o preço praticado nas operações de exportação para empresas vinculadas é de R\$ 1.648,80 (Situação A – Quadro 5.3.), e é inferior ao preço parâmetro de R\$ 2.150,68, esta empresa está sujeita aos ajustes tributários no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

5.3. Comparação entre os Métodos de Exportação

Segue (Quadro 5.11) uma comparação entre os métodos permitidos pela legislação dos Preços de Transferência para operação de exportação. Verificarse-ão quais os valores que deverão ou não ser adicionados no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL. Escolher-se-á o melhor método ¹³⁸ (mais benéfico) a ser utilizado pela empresa com relação às suas exportações:

| Método | Qtde. exportadas | Valor Contabilizado | Preço Parâmetro | Diferença a ajustar | Ajuste IR/CSLL |
|--------|------------------|---------------------|-----------------|---------------------|----------------|
| PVEx | 2.500 | 1.800,00 | 1.975,00 | 175,00 | 437.500,00 |
| PVA | 2.500 | 1.800,00 | 1.625,00 | 0,00 | 0,00 |
| PVV | 2.500 | 1.800,00 | 1.040,00 | 0,00 | 0,00 |
| CAP | 2.500 | 1.800,00 | 2.150,68 | 350,68 | 876.700,00 |

Quadro 5.11. Comparação dos Métodos de Exportação para Ajuste

Analizando o Quadro 5.11, conclui-se que esta empresa não está sujeita a ajustes tributários no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, pois, a legislação brasileira sobre Preços de Transferência permite que o contribuinte

¹³⁸ É aquele em que a empresa efetuará o menor ajuste para efeito de tributação no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

utilize o menor valor apurado como parâmetro. Como o método PVV proporciona o menor preço parâmetro, a empresa analisada está fora do alcance da sistemática brasileira, não havendo necessidade de se fazer ajustes.

Para a escolha do melhor método, o contribuinte deverá proceder aos cálculos de comparação dos preços, utilizando todos os métodos admitidos pela legislação dos Preços de Transferência para as exportações e escolher o de menor ajuste a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

5.4. Métodos Utilizados no Brasil, Estados Unidos e OCDE

A seguir apresentam-se, resumidamente, os métodos utilizados no Brasil, Estados Unidos e OCDE:

| Descrição/Método | Brasil | Estados Unidos | OCDE |
|-----------------------------|---|----------------|------|
| Importação | PIC | CUP | CUP |
| | PRL-20% | RPM | RPM |
| | PRL-60% | COM | CPM |
| | CPL | | |
| Exportação | PVEx | CUP | CUP |
| | PVA | RPM | RPM |
| | PVV | CPM | CPM |
| | CAP | | |
| Métodos Baseados nos Lucros | | PSM | PSM |
| | 5% | CPM | TNPM |
| PIC | Preço Independente Comparado | | |
| PRL | Preço de Revenda menos Lucro (20%) | | |
| PRL-2 | Preço de Revenda menos Lucro (margem 60%) | | |
| CPL | Custo de Produção mais Lucro (15%) | | |
| PVEx | Preço de Venda de Exportação | | |
| PVA | Preço de Venda no Atacado | | |
| PVV | Preço de Venda no Varejo | | |
| CAP | Custo de Aquisição ou Produção mais Tributo e Lucro | | |
| CPM | Comparable Profit Method (Método do Lucro Comparável) | | |
| CUP | Comparable Uncontrolled Price (Preço sem Interferência Comparável) | | |
| RPM | Resale Price Method (Método do Preço de Revenda) | | |
| | Os métodos baseados nos lucros: | | |
| PSM | Profit Split Method (Método dos Lucros Desdobrados) | | |
| TNPM | Transaction Net Profit Method (Método do Lucro Líquido por Transação) | | |

Quadro 5.12. Comparação dos Métodos utilizados no Brasil, Estados Unidos e OCDE

CAPÍTULO 6

PROPOSTA DE MUDANÇA NA ATUAL LEGISLAÇÃO SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

6.1. Considerações Iniciais

Neste capítulo, enfocar-se-á a sistemática brasileira sobre os Preços de Transferência e as alterações propostas na atual legislação, para que os grupos econômicos multinacionais tenham melhor controle dos preços entre partes relacionadas; enfocar-se-ão, também, os ajustes a serem feitos no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Atualmente, os controles das importações e exportações são elaborados com base na legislação brasileira, o que está causando muita dificuldade de implementação pelas empresas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior.

Propõe-se que se desconsidere como pessoa vinculada os consórcios, condomínios, contratos de agenciamento, distribuidores com exclusividade em

sua representação comercial, desde que, ao adquirirem os produtos, bens ou direitos, coloquem no estoque e transacionem com pessoas “não vinculadas” e “vinculadas”.

XAVIER (1998: 310) escreve que:

“o círculo de pessoas vinculadas deveria restringir-se a reais relações de influência dominante, suscetíveis de afetar a subjetividade do negócio, que se verificam necessariamente nos casos de simples coligação de empresas, participação em conjunto de relações de coligação, de consórcios ou condomínios temporários”.

Propõe-se considerar como o mesmo produto, para fins de ajuste dos preços, todos aqueles produtos que são similares ou idênticos na sua “forma de apresentação” e que são transacionados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil ou no exterior, avaliando as práticas comerciais para sua identificação no mercado pelos clientes, observando a política de preços, propaganda, composição material ou técnica, marca, reputação comercial e qualidade. Também, como “forma de apresentação” deste produto, considerar o conjunto de itens que compõem uma família, desde que sejam similares ou idênticos e apresentem a mesma finalidade, inclusive comercial.

Esta proposta visa facilitar a implementação dos controles de preços pelos grupos econômicos multinacionais e a busca de novos mercados, tendo por objetivo as transações entre partes relacionadas, facilitando o cálculo dos efeitos tributários a serem considerados na apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL. Propõe-se que este ajuste seja a diferença entre o preço parâmetro e o valor médio do preço praticado por produto, agrupado de acordo com a “forma de apresentação” de todas as transações realizadas entre empresas vinculadas. Como exemplo, cita-se os filmes com 12, 24 e 36 poses, que são cortados em diferentes tamanhos, porém, são idênticos e possuem a mesma finalidade.

Para se apurar os ajustes dos produtos, por “forma de apresentação”, o contribuinte deverá considerar os produtos transacionados entre as partes relacionadas durante o período de apuração, observando o estoque (inicial e final); para ajustar os valores referentes às operações realizadas no período em análise, assegurando que os custos, despesas e receitas estejam consistentes com o período de apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL.

Quando se tratar de importação de uma matéria-prima utilizada no processo produtivo de diversos produtos acabados e não for possível calcular os ajustes, utilizando a movimentação por produto ocorrida dentro do período de apuração, propõe-se que seja permitida a utilização de percentagem proporcional à matéria-prima importada usada na fórmula de cada produto acabado, produzido e vendido, dentro do período em análise.

Esta percentagem proporcional à matéria-prima importada somente poderá ser utilizada na apuração do ajuste pelo método PRL-2 – margem de 60%, desde que seja devidamente comprovado pela empresa, por meio de documentos hábeis¹³⁹, demonstrando a composição do “valor de aquisição” e do “valor agregado” para efeito do ajuste tributário no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Propõe-se que os grupos econômicos possam agrupar os produtos idênticos ou similares pela “forma de apresentação”, caso tenham sido transacionados de forma conjunta¹⁴⁰ ou sua aplicação esteja ligada a outros produtos. Para isso, deverá ser feita a adoção de procedimento comercial consistente com a aplicação do método que lhe for mais benéfico, conforme a sistemática brasileira dos Preços de Transferência em vigor, devendo comprovar ao Fisco a proximidade comercial dos mesmos, em termos de preços, características, qualidade e posicionamento no mercado¹⁴¹.

Quando da apuração pelo método PRL-2, propõe-se que seja considerado o valor FOB¹⁴² (Capítulo 4 - Quadro 4.8) e os fretes e seguros

¹³⁹ Nota fiscal, fatura, Declaração de Importação-DI, e outros documentos que a SRF vier a considerar como plausíveis na comprovação das operações.

¹⁴⁰ Art. 9º da convenção-modelo da OCDE, permite que os Estados Contratantes ajustem os lucros decorrentes de transações entre empresas associadas, não exige que se faça invariavelmente por meio de ajuste p/ cada produto ou serviço, chamado na legislação americana de “*Basket Approach*”.

¹⁴¹ Como exemplo deste agrupamento podem-se citar as versões, em função de acessórios, forma de apresentação e outras características ou fatores desde que, devido à comercialização, fique claramente caracterizado que as diferenças são devidas à forma de apresentação dos produtos.

¹⁴² É o preço de aquisição do produto ou bem no país de origem. Ver Cap. 4: Quadros 4.2, 4.3 e 4.4.

pagos pelo importador até a nacionalização do produto como “Custo de Aquisição”, não incluindo no custo os impostos não recuperáveis¹⁴³, pois, quanto menor o “valor agregado”¹⁴⁴, maiores serão os ajustes a serem feitos no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, sendo tal medida prejudicial às empresas.

Se considerar como “custo de aquisição” os impostos não recuperáveis¹⁴⁵, a empresa estará tributando duas vezes este valor, se o produto em análise estiver sujeito aos efeitos tributários. Estará, assim, incluindo nos ajustes os valores relacionados aos impostos não recuperáveis quando da adição no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL. Em consequência desta inclusão, estará pagando imposto em duplicidade:

1. no momento da importação (impostos pagos ao país importador);
2. no ajuste a ser feito na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

¹⁴³ Imposto de Importação sendo considerado no preço de aquisição aumenta os ajustes tributários no lucro rel (IR) e na base de cálculo da CSLL. O Imposto de Importação é um dos quatro impostos que o governo utiliza para regular a economia do país, podendo a qualquer momento aumentar e diminuir a alíquota. Portanto, se houver uma necessidade de o governo aumentar alíquota de determinado produto, a empresa terá que efetuar um ajuste maior devido ao um problema econômico, alheio às suas possibilidades intervencionistas.

¹⁴⁴ Como o valor agregado são todos os custos e despesas diretas e indiretas agregados ao novo produto que surgiu com a utilização de material importado. “Quanto maior o Valor Agregado, menor é o ajuste”; “Quanto maior o Custo de Aquisição, maior o ajuste”. O mestrandista defende a inclusão dos Impostos não recuperáveis (como exemplo: imposto de Importação) e outras despesas no Valor Agregado, para evitar dupla tributação, uma vez que, adicionando estes valores no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, estará tributando novamente os impostos pagos e não recuperáveis no momento da nacionalização.

¹⁴⁵ Ex.: Imposto de Importação. Este imposto é pago ao Brasil e não há transferência para outro país.

Os impostos pagos em duplicidade ocorrem devido ao fator dos impostos não recuperáveis estarem inclusos no custo de aquisição, diminuindo o valor agregado e aumentando os ajustes tributários.

Quando uma empresa controladora, residente ou domiciliada no Brasil, adquire produtos da controlada, residente ou domiciliada no Brasil, a controladora poderá comparar o valor da exportação com o custo de produção da controlada mais 15%, para efeito de ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Exemplificando o exposto, ter-se-á o seguinte:

| Quantidade Adquirida | Custo de Produção da Controlada Mais 15% | Custo de Aquisição pela Controladora Da Controlada | Preço Praticado Na Exportação pela Controladora |
|----------------------|--|--|---|
| 5.000 | 10.000,00 | 20.000,00 | 15.000,00 |

Quadro 6.1. Demonstrativo do custo de produção, valor de aquisição e preço praticado pela controladora na exportação

A seguir demonstrar-se-á o ajuste a ser procedido pela controladora, comparando o preço praticado com o custo de aquisição:

Situação 1:

| Quantidade Adquirida | Custo de Aquisição | Preço Praticado | Diferença a Ajustar no Lucro Real (IR-CSLL) |
|----------------------|--------------------|-----------------|---|
| 5.000 | 20.000,00 | 15.000,00 | 5.000,00 |

Quadro 6.2. Demonstrativo do ajuste, comparando o valor de aquisição com o preço praticado pela controladora na exportação

Situação 2:

| Quantidade Adquirida | Custo de Aquisição | Preço Praticado | Diferença a Ajustar no Lucro Real (IR-CSLL) |
|----------------------|--------------------|-----------------|---|
| 5.000 | 10.000,00 | 15.000,00 | 0,00 |

Quadro 6.3. Demonstrativo do ajuste, comparando o custo de produção mais 15% com o preço praticado pela controladora na exportação

Analizando a Situação 1 (Quadro 6.2) e comparando o preço praticado com o valor de aquisição, esta empresa estará sujeita ao ajuste no Lucro Real (IR) e CSLL, no valor de R\$ 5.000,00. Enquanto que, pela Situação 2 (Quadro 6.3), comparando o preço praticado como o custo de produção da controlada mais 15%, esta empresa não está sujeita ao ajuste de Preços de Transferência.

Quando não for possível a identificação das operações de compra e venda transacionadas, dentro do período de apuração dos resultados, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações realizadas em outros períodos, desde que ajustadas pelas variações nas taxas de câmbio das

moedas¹⁴⁶ ocorridas entre as datas das operações e o período de realização das operações.

Em caso de maxidesvalorização da moeda corrente, em relação ao dólar americano, os efeitos deveriam ser considerados, proporcionalmente, ao aumento de preços e às diferenças a serem eliminadas do ajuste tributário no Lucro Real (IR) e da CSLL; nesses casos, a desvalorização cambial não deverá ser repassada aos preços, pois, o mercado, em razão da competitividade, é quem dita as regras de preços, que não estão vinculadas à variação do dólar.

A sistemática brasileira dos Preços de Transferência penaliza uma empresa que efetua vendas de produtos diferentes somente pela forma de apresentação. Estes produtos podem ter a mesma finalidade e são similares ou idênticos. Ex.: filmes fotográficos com 12, 24 ou 36 poses têm forma de apresentação diferentes, porém, possuem a mesma finalidade, ou seja, fotografar. Assim sendo, pelas alterações aqui propostas, este produto seria agrupado, para apuração do ajuste tributário no Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL.

Pela “forma de apresentação” mencionada anteriormente, a empresa visaria a diversas camadas sociais do mercado consumidor, buscando uma participação maior, atingindo as camadas de baixa renda, por meio da venda do filme com 12 poses sem margem de lucro e, aumentando os preços dos filmes

¹⁴⁶ As operações realizadas deverão ser convertidas para dólares americanos e, depois, para Reais, tomando por base a taxa de câmbio oficial fornecida pelo BACEN - Banco Central do Brasil, na data de cada operação.

de 24 e 36 poses para as camadas de maior poder aquisitivo. Esta transação, na sistemática atual, está sujeita aos ajustes; pelas alterações que se propõem, a referida empresa não terá ajuste (ou o ajuste será menor) a ser feito no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

6.2. Comparação da Sistemática Atual Brasileira com as Alterações Propostas à Legislação Atual

Em seguida, demonstrar-se-á a sistemática atual brasileira sobre Preços de Transferência, comparativamente às alterações propostas à legislação atual deste trabalho.

As Premissas 1 (Quadro 6.4) e 2 (Quadro 6.5), tratam de uma transação realizada entre empresas vinculadas, com os seguintes produtos: Filme, Raio X e Aspirina, no mesmo período de apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL.

Premissa 1: Sistemática Atual pela Legislação Brasileira

| Descrição | Qtde. | Preço Aquisição | Preço Parâmetro | Diferença Preço Par (-) Aq. | Valor a Ajustar |
|--|--------|-----------------|-----------------|-----------------------------|-----------------|
| FILME | | | | | |
| 12 poses | 35.000 | 3,00 | 2,00 | (1,00) | (35.000) |
| 24 poses | 10.000 | 4,50 | 5,00 | 0,00 | 0,00 |
| 36 poses | 10.000 | 5,50 | 7,00 | 0,00 | 0,00 |
| Sub-total | 55.000 | | | | (35.000) |
| | | | | | |
| RAIO X | | | | | |
| Dental | 10.000 | 0,50 | 0,50 | 0,00 | 0,00 |
| Oral | 15.000 | 2,50 | 1,50 | (1,00) | (15.000) |
| Mamográfico | 10.000 | 10,00 | 7,00 | (3,00) | (30.000) |
| Tradicional | 20.000 | 8,00 | 9,00 | 0,00 | 0,00 |
| Sub-total | 55.000 | | | | (45.000) |
| | | | | | |
| ASPIRINA | | | | | |
| Frasco 50 | 15.000 | 10,00 | 12,00 | 0,00 | 0,00 |
| Frasco 100 | 10.000 | 15,00 | 12,00 | (3,00) | (30.000) |
| Envelope 8 | 20.000 | 1,50 | 1,00 | (0,50) | (10.000) |
| Envelope 4 | 10.000 | 1,00 | 1,00 | 0,00 | 0,00 |
| Sub-total | 50.000 | | | | (40.000) |
| Total Geral do Ajuste pela Legislação Atual | | | | | |
| (R\$ 120.000,00) | | | | | |
| (35.000 + 45.000 + 40.000) | | | | | |

Quadro 6.4. Cálculo dos ajustes dos preços pela legislação atual

Pela legislação atual brasileira, considera-se, para efeito de ajuste tributário no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, a diferença entre o preço parâmetro e o preço de aquisição para a operação com prejuízo e

desconsiderando a lucrativa. Portanto, na Premissa 1 (Quadro 6.4), o ajuste é de R\$120.000,00.

Premissa 2: “Alterações Propostas na Legislação Atual”

| Descrição | Qtde. | Preço Aquisição | Preço Parâmetro | Diferença | Valor a Ajustar |
|---|--------|-----------------|-----------------|-----------|------------------------|
| FILME | | | | | |
| 12 poses | 35.000 | 3,00 | 2,00 | (1,00) | (35.000) |
| 24 poses | 10.000 | 4,50 | 5,00 | 0,50 | 10.000 |
| 36 poses | 10.000 | 5,50 | 7,00 | 1,50 | 15.000 |
| Sub-total | 55.000 | | | | (10.000) |
| | | | | | |
| RAIO X | | | | | |
| Dental | 10.000 | 0,50 | 0,50 | 0,00 | 0,00 |
| Oral | 15.000 | 1,50 | 1,50 | (1,00) | (15.000) |
| Mamográfico | 10.000 | 10,00 | 7,00 | (3,00) | (30.000) |
| Tradicional | 20.000 | 8,00 | 9,00 | 1,00 | 20.000 |
| Sub-total | 55.000 | | | | (25.000) |
| | | | | | |
| ASPIRINA | | | | | |
| Frasco 50 | 10.000 | 10,00 | 12,00 | 2,00 | 20.000 |
| Frasco 100 | 10.000 | 15,00 | 12,00 | (3,00) | (30.000) |
| Envelope 8 | 20.000 | 1,50 | 1,00 | (0,50) | (10.000) |
| Envelope 4 | 10.000 | 1,00 | 1,00 | 0,00 | 0,00 |
| Sub-total | 50.000 | | | | (20.000) |
| Total Geral do Ajuste pelas Alterações Propostas | | | | | (R\$ 55.000,00) |
| (10.000 + 25.000 + 20.000) | | | | | |

Quadro 6.5. Cálculo dos ajustes pelas alterações propostas na legislação Atual.

Pelas alterações propostas na legislação atual brasileira, considera-se, para efeito de ajuste tributário no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, a diferença entre o preço parâmetro e o preço de aquisição para a operação com prejuízo e com lucro, ou seja, somando os resultados negativos e positivos das operações, utilizando-se a “forma de apresentação” do produto. Portanto, na Premissa 2 (Quadro 6.5), o ajuste é de R\$ 55.000,00.

Analizando os demonstrativos das Premissas 1 (Quadro 6.4) e 2 (Quadro 6.5), conclui-se que:

- 1) pela sistemática atual brasileira dos Preços de Transferência, na Premissa 1 (Quadro 6.4) a empresa deverá efetuar ajuste no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, no montante de R\$120.000,00; e
- 2) na Premissa 2 (Quadro 6.5), pelas alterações propostas à legislação atual, o ajuste deverá ser no montante de R\$ 55.000,00.

$$\boxed{\text{R\$ 120.000,00} (-) \text{ R\$ 55.000,00} = \text{ R\$ 65.000,00}}$$

Assim sendo, comparando as duas premissas, os grupos econômicos estão sendo penalizados no montante de R\$ 65.000,00, pois, a sistemática brasileira não contempla a forma de apresentação dos produtos como sendo o mesmo produto, posição esta defendida nesta dissertação.

As diferenças básicas entre as duas metodologias são:

- 1) A sistemática atual brasileira considera as transações por produto e ajusta as que estiverem com prejuízos, desconsiderando as lucrativas.
- 2) Já as alterações propostas na legislação atual consideram as transações por produto, agrupando-as pela “forma de apresentação”, em virtude de serem idênticos ou similares, possuírem as mesmas características e finalidade. Nesse caso, as operações lucrativas são somadas com as que deram prejuízos.

No Quadro 6.6, a seguir, demonstrar-se-á o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto de Renda, de acordo com a atual sistemática brasileira dos Preços de Transferência, comparando-a com as alterações aqui propostas. Os dados são estimados e considerar-se-á como prejuízo fiscal anterior o valor de R\$10.000.000 e de base negativa da CSLL o valor de R\$ 5.000.000, valores estes que são controlados na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Premissa 3:

Demonstrativo de cálculo do Lucro Real (IR) e da CSLL, “com ajuste tributário dos Preços de Transferência pela sistemática atual brasileira”:

| Descrição | Valor – R\$ |
|--|---------------------|
| CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | |
| Lucro Líquido Contábil | 10.000.000,00 |
| Adições (soma sem Preços de Transferência) | 700.000,00 |
| Provisão de Comissões do Mês | 500.000,00 |
| Despesas com Administradores | 200.000,00 |
| Multa de Trânsito | ** 0,00 |
| Multa por Infração Fiscal | ** 0,00 |
| Ajuste Preços de Transferência (<i>Transfer Pricing</i>) | 120.000,00 |
| Exclusões | 1.350.000,00 |
| Provisões Indedutíveis | 100.000,00 |
| Dividendos | 800.000,00 |
| Provisão de Comissões do Mês Anterior | 450.000,00 |
| LUCRO REAL antes da Compens. Base negativa da CSLL | 9.470.000,00 |
| Base Negativa da Contribuição Social | * (2.841.000,00) |
| Base de Cálculo para Contribuição Social | 6.629.000,00 |
| CSLL 9% | 596.610,00 |
| IMPOSTO DE RENDA | |
| Lucro Líquido Contábil | 10.000.000,00 |
| Adições (soma sem Preços de Transferência) | 760.000,00 |
| Provisão de Comissões do Mês | 500.000,00 |
| Despesas com Administradores | 200.000,00 |
| Multa de Trânsito | 10.000,00 |
| Multa por Infração Fiscal | 50.000,00 |
| Ajuste Preços de Transferência (<i>Transfer Pricing</i>) | 120.000,00 |
| Exclusões | 1.350.000 |
| Provisões Indedutíveis | 100.000,00 |
| Dividendos | 800.000,00 |
| Provisão de comissões do Mês Anterior | 450.000,00 |
| LUCRO REAL n base para Imposto de Renda | 9.530.000,00 |
| Compensação dos Prejuízos Fiscais | * (2.859.000,00) |
| Lucro Real base para IR após Compensação Prej. Fiscais | 6.671.000,00 |
| IR 15% | 1.000.650,00 |
| IR 10% (- 240.000, valor excluído da base) | 643.100,00 |

| | |
|--|---------------------|
| Imposto de Renda devido | 1.643.750,00 |
| Total do Imposto de Renda e CSLL a pagar (R\$ 596.610,00 + R\$ 1.643.750,00) | 2.240.360,00 |
| (*) a compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa da Contribuição Social estão limitados a 30% do Lucro Real base para cálculo do IR e da base para cálculo da CSLL. Se os valores dos prejuízos fiscais e da base negativa da Contribuição Social forem “menores” que 30% do Lucro Real base para cálculo do IR e da base para cálculo da CSLL (individual), compensa-se a sua totalidade; | |
| (**) Multa de trânsito e por infração fiscal são indedutíveis para Imposto de Renda e deverão ser adicionadas no Lucro Real. São dedutíveis para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. | |

Quadro 6.6. Cálculo do Imposto de Renda e CSLL a pagar pela legislação Atual.

Premissa 4:

Demonstrativo de cálculo do Lucro Real (Imposto de Renda) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido “com ajuste tributário dos Preços de Transferência pelas alterações propostas à legislação atual neste trabalho”:

| Descrição | Valor – R\$ |
|--|---------------------|
| CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | |
| Lucro Líquido Contábil | 10.000.000,00 |
| Adições (soma sem Preços de Transferência) | 700.000,00 |
| Provisão de Comissões do Mês | 500.000,00 |
| Despesas com Administradores | 200.000,00 |
| Multa de Trânsito | ** 0,00 |
| Multa por Infração Fiscal | ** 0,00 |
| Ajuste Preços de Transferência (<i>Transfer Pricing</i>) | 55.000,00 |
| Exclusões | 1.350.000,00 |
| Provisões Indedutíveis | 100.000,00 |
| Dividendos | 800.000,00 |
| Provisão de Comissões do Mês Anterior | 450.000,00 |
| LUCRO REAL antes da Compens. Base negativa da CSLL | 9.405.000,00 |
| Base Negativa da Contribuição Social | * (2.821.500,00) |

| | |
|--|---------------------|
| Base de Cálculo para Contribuição Social | 6.583.500,00 |
| CSLL 9% | 592.515,00 |
| IMPOSTO DE RENDA | |
| Lucro Líquido Contábil | 10.000.000,00 |
| Adições (soma sem Preços de Transferência) | 760.000,00 |
| Provisão de Comissões do Mês | 500.000,00 |
| Despesas com Administradores | 200.000,00 |
| Multa de Trânsito | 10.000,00 |
| Multa por Infração Fiscal | 50.000,00 |
| Ajuste Preços de Transferência (Transfer Pricing) | 55.000,00 |
| Exclusões | 1.350.000,00 |
| Provisões indedutíveis | 100.000,00 |
| Dividendos | 800.000,00 |
| Provisão de comissões do Mês Anterior | 450.000,00 |
| LUCRO REAL base para Imposto de Renda | 9.465.000,00 |
| Compensação dos Prejuízos Fiscais | * (2.839.500,00) |
| Lucro Real base para IR após Compensação Prej. Fiscais | 6.625.500,00 |
| IR 15% | 993.825,00 |
| IR 10% (-240.000, valor excluído da base) | 638.550,00 |
| Imposto de Renda devido | 1.632.375,00 |
| Total do Imposto de Renda e CSLL a pagar (R\$ 592.515,00 + R\$ 1.632.375,00) | 2.224.890,00 |
| (*) a compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa da Contribuição Social estão limitados a 30% do Lucro Real base para cálculo do IR e da base para cálculo da CSLL. Se os valores dos prejuízos fiscais e da base negativa da Contribuição Social forem “menores” que 30% do Lucro Real base para cálculo do IR e da base para cálculo da CSLL (individual), compensa-se a sua totalidade; | |
| (**) Multa de trânsito e por infração fiscal são indedutíveis para Imposto de Renda e deverão ser adicionadas no Lucro Real. São dedutíveis para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. | |

Quadro 6.7. Cálculo do Imposto de Renda e CSLL a pagar pelas alterações propostas na legislação Atual.

Diante dos exemplos apresentados, comparando a Premissa 4 (Quadro 6.7) com a Premissa 3 (Quadro 6.6), concluímos que a empresa obterá um ganho no valor de R\$ 15.470,00, assim representado:

$$\boxed{\text{R\$ 2.240.360,00} (-) \text{R\$ 2.224.890,00} = \text{R\$ 15.470,00}}$$

Observando os demonstrativos, conclui-se, via regra geral, que sempre que houver adições na base de cálculo para Imposto de Renda, estas deverão ser adicionadas na base de cálculo da CSLL. Diante das Premissas 3 e 4, destacam-se algumas diferenças, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, entre elas: multa de trânsito e infrações fiscais. Estas diferenças ocorrem por se tratar de imposto e contribuição, uma vez que o imposto não está vinculado a nenhuma prestação de serviço pelo Estado, enquanto que a Contribuição Social está vinculada a um serviço prestado.

6.3. Vantagens das Alterações Propostas na Legislação Atual Brasileira

As propostas apresentadas neste trabalho, trarão vantagens para o órgão arrecadador e para os contribuintes. A seguir, enumeram-se algumas dessas vantagens:

1. os grupos econômicos poderão, com mais flexibilidade, obter um crescimento acentuado de suas operações, em outros países;

2. com esse crescimento acentuado, poderá haver um incremento na balança comercial brasileira;
3. o controle dos Preços de Transferência entre as empresas vinculadas será otimizado, em função da forma de apresentação dos produtos;
4. pela sistemática atual brasileira, em função de sua complexidade, várias empresas não vêm fazendo um controle rigoroso dos Preços de Transferência e estão à espera do órgão fiscalizador, podendo recorrer ao judiciário para esclarecimentos. O período para averiguação decai em 5 anos da ocorrência do fato gerador, o que para o Fisco é desvantajoso, com possível perda na arrecadação;
5. o controle dos preços tornar-se-á prático e realístico, na apuração do lucro das operações; assim sendo, as empresas recolherão aos cofres públicos os impostos relacionados com estas transações;
6. a legislação atual brasileira dá margem para interpretações diversas, enquanto que com as alterações não haverá tanta divergência nos fatos e, consequentemente, quando o entendimento legal é claro e objetivo, os dois lados terão benefícios.

6.4. Desvantagem das Alterações Propostas na Legislação Atual Brasileira

Dependendo da transação efetuada pela empresa, poderá haver uma diminuição na arrecadação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo Estado. Porém, esta diminuição se faz necessária, pois, a legislação atual é complexa, rígida, pautada de normas imperativas e, conseqüentemente, acaba punindo os contribuintes com o pagamento de mais impostos.

CONCLUSÃO

Neste trabalho, pesquisou-se, prioritariamente, se a sistemática brasileira sobre Preços de Transferência funciona adequadamente. Destacam-se a seguir as principais dificuldades encontradas ao aplicá-la:

- a dupla tributação;
- a forma de apresentação dos produtos;
- os efeitos da desvalorização ou maxidesvalorização da moeda nacional.

A proposta formulada neste trabalho, descrita no Capítulo 6, tem por objetivo simplificar a legislação atual brasileira dos Preços de Transferência, facilitando sua utilização pelo contribuinte. Torna possível o controle dos preços e dos possíveis ajustes a serem feitos no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, bem como a criação de novas oportunidades de desenvolvimento econômico, atraindo novos investimentos, gerando competitividade internacional, aumentando as exportações, empregos, e, consequentemente aumentando a arrecadação tributária.

Entende-se que as alterações propostas neste trabalho são mais consistentes com a realidade brasileira e com alguns preceitos adotados pela OCDE, aperfeiçoando a sistemática brasileira dos Preços de Transferência e, ao mesmo tempo, aproveitando a experiência acumulada pelos países de economias desenvolvidas, que já possuem legislação própria sobre os Preços de Transferência.

Em virtude da relevância do tema em estudo, com o agrupamento dos produtos pela “forma de apresentação”, no cálculo dos efeitos tributários a serem ajustados no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, os grupos econômicos teriam, assim, uma maior flexibilidade em desenvolver novos mercados e poderiam investir no setor produtivo, gerando empregos e incrementando as exportações brasileiras.

Julga-se plausível e aceitável o cálculo pela “forma de apresentação” dos produtos, pois, o cálculo dos preços por produto individual descharacteriza a similaridade dos produtos. O cálculo individual por produto dificulta o desenvolvimento dos novos mercados (clientes) e os novos negócios das empresas.

Crê-se que a dificuldade encontrada nas fiscalizações, a falta de recursos para efetuar averiguações e cálculos, a experiência adquirida pelos contribuintes e pelo Fisco, levarão as autoridades competentes a efetuarem mudanças gradativas na legislação em vigor, para que sua aplicação seja simplificada e o

cálculo dos Preços de Transferência esteja ao alcance de todas as pessoas envolvidas.

Diante das hipóteses mencionadas neste estudo, de que a sistemática atual brasileira sobre Preços de Transferência prevê que os tributos não recuperáveis deverão ser integrados ao custo de aquisição, entende-se que estes tributos (não recuperáveis) não devem ser considerados como “custo de aquisição”, pois a empresa estará tributando duas vezes este valor (se o produto em análise estiver sujeito aos efeitos tributários). Conseqüentemente, a empresa estará sendo tributada em duplicidade, ou seja, estará efetuando pagamento do imposto na importação e no ajuste a ser feito na apuração do Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL.

Este estudo propõe a utilização do custo médio dos estoques do período de apuração dos ajustes tributários a ser feitos no Lucro Real (IR) e na base de cálculo da CSLL, para as empresas que possuem estoques com grande movimentação. O grande volume de importação e vendas, dificulta o controle dos preços, pela atual sistemática brasileira, tanto dos produtos adquiridos nos períodos anteriores, como daqueles que ingressaram no estoque, no período de apuração dos resultados.

É justificável o entendimento de que a legislação sobre Preços de Transferência não trata, meramente, de estabelecer um arbitramento dos custos das importações ou das receitas de exportações, nas operações com empresas vinculadas. Antes procura, com respaldo em acordos internacionais, negociados

no âmbito da OCDE, posicionar o Brasil no cenário internacional de globalização da economia e em sintonia com todos os países mais desenvolvidos economicamente, que já possuem, em suas legislações nacionais, mecanismos de proteção das suas economias locais, a fim de evitar transferência de lucros para países com tributação favorecida ou para suas matrizes de origem no exterior.

Adicionalmente, entende-se como positiva a preocupação do legislador em tentar adequar a sistemática brasileira sobre Preços de Transferência, de acordo com as normas da OCDE (esta organização tem por objetivo dotar o país de um padrão mínimo ético de comportamento aos grupos econômicos), nas operações de importações e exportações, empréstimos ou contratos mútuos não registrados no BACEN, realizados com empresas vinculadas localizadas no Brasil ou no exterior, por meio da determinação de valores máximos de custos dos produtos, bens ou serviços e de valores mínimos de receitas para exportação, receitas financeiras mínimas e dos encargos financeiros máximos, para fins de apuração dos tributos sobre os lucros.

A utilização dos *safe harbours* é uma forma de compensar a complexidade do assunto em estudo e a escassez de recursos humanos com experiência necessária para aplicação dos métodos e critérios previstos na sistemática brasileira, pois, são as condições especiais para as exportações. Adicionalmente, simplifica as exigências do Fisco relacionadas às obrigações acessórias exigidas do contribuinte como justificativa do preço praticado.

Seria útil que fosse elaborado um Projeto de Lei que contemplasse as alterações propostas neste trabalho, quanto à legislação brasileira sobre os Preços de Transferência, pois, o controle dos preços para efeito de comparação, pela legislação em vigor, é por produto e não pela “forma de apresentação”.

Além das modificações, aqui propostas, na legislação atual brasileira, dever-se-ia efetuar uma revisão ou, até mesmo, a extinção das margens fixadas na sistemática brasileira sobre os Preços de Transferência. Haveria, no caso, uma tendência natural de se retirar do contribuinte a opção de escolha do método mais benéfico, ou seja, o que lhe proporcionasse o menor ajuste, introduzindo, simultaneamente, a ampliação dos fatores de comparabilidade das transações, podendo-se até adotar o denominado “intervalo neutro”¹⁴⁷ de resultados, eliminando a margem de divergência de 5% no preço praticado.

Julga-se, portanto, oportuno empreender esforços no sentido de que haja uma harmonização da sistemática brasileira dos Preços de Transferência com as normas internacionais, principalmente, na ampliação dos fatores a serem utilizados na comparabilidade das transações, com ênfase na análise funcional¹⁴⁸, pelo menos, numa tentativa de maior aproximação, como os padrões previstos pelas Diretrizes OECD.

Numa etapa subseqüente, em função da experiência adquirida pelo Fisco e pelos contribuintes na prática do assunto em pauta, poder-se-ia

¹⁴⁷ Considera como confiáveis os resultados da aplicação do método mais apropriado pelo uso de um método que resulte num intervalo de resultados decorrente das aproximações de condições entre empresas independentes ou pelos preços praticados por estas não serem os mesmos.

¹⁴⁸ Ver Capítulo 2, item 2.2.3.1, número 1.

considerar, na apuração dos Preços de Transferência, os efeitos causados pelas variações cambiais, quando houvesse uma significativa desvalorização da moeda nacional em relação ao Dólar americano, desde que não haja possibilidade de as empresas repassarem o efeito desta desvalorização, na mesma proporção, aos preços. Se estes efeitos não forem considerados pelas empresas, elas poderão ser penalizadas com um ajuste maior, quando da apuração do Lucro Real (IR) e da base de cálculo da CSLL.

Finalmente, propõe-se que, até que a legislação atual seja alterada, as empresas sujeitas ao controle dos Preços de Transferência procurem adaptar os seus sistemas de informações - contábeis, estoques, controles de importação e de exportação -, para que os mesmos possam suportar as exigências da legislação em vigor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário, Crimes contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BASSOTTO, Jubercio. Monografia, A Extinção da Correção Monetária do Balanço e seus efeitos no Balanço das Empresas. Fundação Biblioteca Nacional. Ministério da Cultura, Registro no.: 159.273, livro: 263, folha: 403, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 4^a. ed. Atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995.

BAKER e MACKENZIE. *North American Tax Practice Group. The Final Section 482 Regulations, in Intertax*, ano 1994, vol. 12.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. Constituição: República Federativa do Brasil, Brasília. Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Decreto-lei no. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a Legislação do Imposto Sobre a Renda.

BRASIL. Decreto no. 91.030, de 05 de março de 1985. Regulamento Aduaneiro.

BRASIL. Decreto no. 3.000, de 26 de março de 1999. Novo Regulamento do Imposto de Renda. (DOU 29.03.99)

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 2, de 9 de janeiro de 1997. Dispõe sobre os processos de consultas relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (DOU 13.01.97).

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 38, de 30 de abril de 1997. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculada. (DOU 05.05.97).

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 49, de 22 de maio de 1997. Regulamenta a formalização, tramitação e julgamento de consultas sobre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (DOU 23.05.97).

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 164, de 23 de dezembro de 1999. Dispõe sobre as regras dos Preços de Transferência e a incidência do imposto sobre os

rendimentos e ganhos auferidos por beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida. (DOU 29.12.99).

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 068, de 27 de junho de 2000. Dispõe sobre os Preços de Transferênciaas e a incidência de imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos por beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida. (DOU 29.06.00).

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 113, de 19 de dezembro de 2000. Dispõe sobre os Preços de Transferênciaas sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro. (DOU 21.12.00).

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 32, de 30 de março 2001. Dispõe sobre os preços serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. (DOU 03.04.99).

BRASIL. Instrução Normativa SRF no. 33, de 30 de março 2001. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida para efeito da tributação de beneficiário residente ou domiciliado naqueles países. (DOU 03.04.99).

BRASIL. Lei no. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações. (DOU 17.12.76).

BRASIL. Lei no. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. (DOU 28.12.90).

BRASIL. Lei no. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Altera a Legislação do Imposto Sobre a Renda, e dá outras providências. (DOU 30.12.96).

BRASIL. Lei no. 9.959, de 27 de janeiro de 2000. Altera a Legislação Tributária Federal, e dá outras providências. (DOU 28.01.00).

BRASIL. Lei no. 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Institui Contribuição de Domínio Econômico Destinada a Financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. (DOU 30.12.00).

BRASIL. Portaria do Ministério da Fazenda no. 095, de 30 de abril de 1997. Dispõe sobre as margens de lucro a serem aplicadas na determinação de preços a serem utilizados como parâmetro nas operações de compra e venda de bens, serviços e direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (DOU 02.05.97).

CAMPOS, Fortunato Bassani. Preço de Transferência na Lei no. 9.430/96, in Temas de Legislação Tributária, Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (Coord.), São Paulo : DRFJ-SP, 1988.

CANTO, Gilberto Ulhôa. "in" Cadernos de Pesquisas Tributárias, no. 9 – Presunções no Direito Tributário. Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11^a. ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Sujeito Ativo da Obrigaçāo Tributária. Dissertação de Mestrado. PUC–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1976.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 10^a./11^a. ed. revista, atualizada e aumentada. São Paulo: Saraiva, 1998/99.

CASELLA, Paulo Borba. Direito Internacional Tributário Brasileiro. São Paulo: LTR, 1995.

COSIT no. 1, de 2 de fevereiro de 1999 (Processo no. 0880.018189/98-97). Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Preços de Transferência.

CURVELO, Teresa e REBELO, Salomé. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o patrimônio. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172). Lisboa : Centro de Estudos Fiscais – Direção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1995.

DELMANTO, Celso. Código Penal Comentado. atualizado e ampliado por Roberto Delmanto. 3^a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

DEODATO, Alberto. Manual de Ciências de Finanças. São Paulo: Saraiva, 1949.

FABRETTI, Lúcio Camargo. Contabilidade Tributária. 7^a. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Atlas, 2001.

FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, 1910-1989. Novo Aurélio do século XXI, o Dicionário da Língua Portuguesa. 3^a. ed. totalmente revista e ampliada. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

GUERREIRO, Rutná Navarro e ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Tributos e Preços de Transferência. "in" Tributos e Preços de Transferência. Coordenador ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 1997.

HAMAEKERS, Humbert. *Transfer Pricing. History of the Art – Perspectives – in* ABDF Resenha – 2^º. Trimestre – 1997.

HAMMER, Richard. Fixação do Preço para a Transferência de Mercadorias em face do Código de Impostos dos Estados Unidos (Tradução de Brandão Machado). "In" TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS,

Ives Gandra da Silva. *Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michel e Van. *Teoria da Contabilidade*. Traduzido por SANVICENTE, Antonio Zoratto. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fábio Hiroshi, HIGUCHI, Celso H. *Imposto de Renda das Empresas*. 26^a. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HORNGREN, Charles T., *Cost Accounting: A Managerial emphasis*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1972.

HORNGREN, Charles T. E SUNDEM, Gary L. *Introduction to Management Accounting*. 9^a. Ed. Prentice Hall International, 1985.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. *Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo: IBRACON, 1998.

IOB - Informações Objetivas. *Guia de Contabilidade*, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6^a. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1985.*

KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Anthony A, BANKER, Rajiv D., YOUNG S. Mark. *Contabilidade Gerencial*. Tradução de André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000. ↗

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6^a. ed. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984

KIESO, Donald E. & WEIGANDT, Jerry J. *Intermediate Accounting*. 9a. ed. New York: Wiley, 1998.

LAKATOS, Ema Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico*. 5^a. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Atlas, 2001.

MAISTO, Guglielmo. *General Report, in International Fiscal Association. Transfer Pricing in the Absense of Comparable Market Prices. Cahiers de Droit Fiscal International. Volume LXXCIIa*, Deventer : Kluwer, 1992.

_____ *Transfer Pricing in Italy, in International Bureau of Fiscal Documentation. The Tax Treatment of Transfer Pricing*. Amsterdã : IBFD, folhas soltas, Suplemento no. 10, Setembro de 1992.

MARAFON, Plínio J. Preços de Transferência. "in" Tributos e Preços de Transferência. Coordenador ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 1997.

MARINO, Giuseppe. La residenza nel diritto tributário. Padova: Cedam, 1999.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Tributos e Preços de Transferência. "in" Tributos e Preços de Transferência. Coordenação ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 1997. *

MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 3^a. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1982. *

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. 2^a. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: LTR, 1988.

MATOS Fernando. Preços de Transferência no Brasil, Interpretação e Prática da Legislação. São Paulo: Atlas, 1999. *

MAYERS, A. Elementos de Economia Moderna. 4^a. ed. Rio de Janeiro: Ibero-American, 1960.

MORAES, Oswaldo de. Dicionário de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1973.

MURTA, Roberto de Oliveira. *Incoterms 1990*, Publicação no. 460 da Câmara de Comércio Internacional – CCI, traduzido por Roberto de Oliveira Murta. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

OECD. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris: OECD, 1977.

OECD. Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris: OECD, 1979.

OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD (última atualização em 1979).

OECD. Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises. The United States Proposed Regulations. Paris: OECD, 1993.

OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, approved by the Committee on Fiscal Affairs and by the OECD Council on July 1995, Organization for Economic Co-Operation and Development Publications. Paris, 1997.

OECD. The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on Capital. Paris: OECD (última atualização em 1998).

ORSINI, Ellen Peixoto. Preço de Transferência: Conceitos, Métodos e Aplicabilidade, Legislações. São Paulo, 2000.

PIRES, Adilson Rodrigues. Manual de Direito Tributário. 9^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PISANI, José Roberto e GALHARDO, Luciana. Revista Dialética de Direito Tributário, no. 21, junho de 1997.

PLÁCIDO E SILVA. Dicionário Vocabulário Jurídico, Volume IV, 12^a. ed. Rio de Janeiro: Forense.

PRIETO, Jaime Yavanovic. Introdução à Ciência do direito e Direito Alternativo (polemização). São Paulo: Hapirus, 1994.

RADEBAUGH Lee H., GRAY Sidney J. *International Accounting and Multinational Enterprises. Fourth Edition*, 1997.

RESEK, J.F. Direito Internacional Público. 7^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

RIBE, Laurence H. e TYLER Ralph S. - *America Constitucionla Law – The Foundation Press, Inc. Mineola – New York, 1988*, p. 226 - # 4.5. “in” IFA – Seminar B cit., p. 12.

ROLIM, João Dácio. As presunções da Lei 9.430/96 e os Casos Especiais nos Preços de Transferência. *in* Tributos e Preços de Transferência. Coordenador ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 1997.

ROSSETTO, Vicente. Tendências da Sistemática Brasileira de Transfer Pricing. Dissertação de Mestrado. USP – Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade Autuária. São Paulo, 1999.

SANDRONI, Paulo. Dicionário de Economia. *Best Seller*. São Paulo: 1989.

SANTOS, Roberto Fernandes dos. Uma Abordagem do Preço de Transferência nas Movimentações de Recursos Financeiros entre Unidades de Negócios. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 1994.

SCHMALENBACH EUGEN. Tese de Docência apresentada à Universidade de Colônia, em 1903 (não publicada).

SCHOUERI, Luis Eduardo e ROCHA, Valdir de Oliveira,. Coordenadores. Tributos e Preços de Transferência. 2º. volume. São Paulo: Atlas, 1999.

SETTE, Ordélio Azevedo e LOPEZ, João Ruggero. A Legislação Brasileira sobre Preços de Transferência e os Acordos Internacionais Para Evitar a Bitributação. *in* Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SEVERINO, Antônio Joaquim. Metodologia do Trabalho Científico. 20^a. ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Cortez, 1999.

SOIBELMAN, Leib. Enciclopédia do Advogado. Atualizada por A. Fontes, M. Demas, R. Reis Friede, do Centro de Estudos de Direito da Universidade Estácio de Sá. 5^a. ed. Revista Atualizada. Rio de Janeiro: Thex, 1995.

TANG, Roger Y. W. *Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations*. Quorum Books, 1997.

_____. *Transfer Pricing in the 1990s. Tax and Management Perspectives*. Quorum Books, 1993.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário, in Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado (Coord). São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Die Steuerrechtsordnung. Colônia, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, vol. I,4.

TORRES, Heleno. Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas. 2^a. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001.

_____. Planejamento Tributário. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2000.

_____. Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1997

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio *Arm's Length*, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação no Direito Tributário. Separata da Revista Dialética de Direito Tributário, 1999. ^L

VICTORIANO, Benedito A. D., GARCIA, Carla C. Produzindo Monografia, Trabalho de Conclusão de Curso - TCC. São Paulo: Publisher Brasil, 1996.

VILLANI, Piero. Preço de Transferência de bens entre empresas afiliadas e seu controle no direito italiano. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revistas dos Tribunais, no. 51, 1990. ^L

VILLEGAS, Hector. Direito Penal Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BIBLIOGRAFIAS CITADAS

BERENGUEL, Luiz Hernández – *Los Tratados Y La Legislação Ordinária Nacional* “in” IFA Seminar B–*Tax Treaties and Domestic Legislation*–43º. Congresso – R.J.

CARTOU, Louis. *Droit Fiscal International et Européen*. Paris: Dalloz, 1986.

CHAVES, Antônio. Lições de Direito Civil, III. São Paulo: Bushatsky, 1972.

ESPÍNOLA e ESPÍNOLA Filho. *Tratado Direito Civil Brasileiro*, IX. Rio de Janeiro: F.Bastos, 1941.

GUIDOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M., GUARRINONI, Ricardo V. *Introducción el Conocimiento Científico*.

OGUM, George e KIM, Kenneth A. New U. S. *International Transfer Pricing Regulations*. *Multinational Business Review*/Primavera de 1995.

VAN RAAD, Kees – *Model Income Tax Treaties*, Kluwer : Deventer, 1990.

VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Kluwer: Deventer, 1991, art.9,n.9.

APÊNDICE

TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS

Os Tratados ou Convenções firmados pelo Brasil, tomados um a um, mostram, da parte dos Estados Contratantes, em quais tributos podem ser compensados por crédito de imposto ou dedução na forma como se vê a seguir, TORRES (2001: 605-612 e 621-627) e HIGUCHI's (2001: 491-494):

| País | Impostos Visados, no caso dos outros países | Outros % |
|--|---|---|
| <u>Alemanha:</u> Decreto no. 76.988, de 6 de janeiro de 1976 (DOU de 07.01.76); Decreto Legislativo no. 92/75; Portarias MF no. 43, de 4 de fevereiro de 1976, 469/76 e 313/78; PN CST no. 52/77. | - imposto de renda (<i>Einkommensteuer</i>), incluindo a sobretaxa (<i>Ergänzungsabgabe</i>), respectiva, - imposto de sociedades (<i>Einkommensteuer</i>), incluindo a sobretaxa (<i>Ergänzungsabgabe</i>), respectiva, - imposto de capital (<i>vermögensteuer</i>) e, - imposto comercial (<i>Gewerbesteuer</i>). | <u>Dividendos:</u> Participação mínima de 25%: isenção com progressividade. Participação mínima de 10%, votante: crédito presumido de 25%. Outros casos: crédito presumido de 20%. Menos de 90% de atividade operacional: imputação ordinária. <u>Juros:</u> 15%. Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%. <u>Royalties:</u> Marcas: 25%; Direitos Autorais, Pagos a Controladores, Filmes e Outros: 15%. |

| | | |
|---|--|--|
| | | <u>Comentários:</u> O "vermögensteuer" é um imposto sobre o patrimônio, inclusive propriedades imobiliárias, e para os impostos pagos no estrangeiro é concedido o crédito de imposto. Pode valer para o IPTU e ITR. |
| Argentina <i>Decreto no. 87.976, de 22 de dezembro de 1982 (DOU de 23.12.82); Decreto Legislativo no. 74/81; Portaria no. 22, de 25 de janeiro de 1983; ADN CST no. 6/90.</i> | <ul style="list-style-type: none"> - imposto sobre os ganhos (<i>impuesto a las ganancias</i>), - o imposto sobre os lucros eventuais (<i>impuesto a los beneficios eventuales</i>). | <u>Dividendos:</u> Isentos. <u>Juros:</u> Isentos. <u>Royalties:</u> Direitos Autorais, Filmes, Marcas, Pagos a Controladores e Outros: sem limite. |
| Austria <i>Decreto no. 78.107, de 22 de junho de 1976 (DOU de 23.07.76); Decreto Legislativo no. 95/75; Portaria no. 470, de 3 de dezembro de 1976.</i> | <ul style="list-style-type: none"> - imposto de renda, - imposto de sociedades, - a contribuição proveniente da renda para a promoção de construções residenciais e para a equalização de encargos familiares, - a contribuição proveniente da renda para o fundo de emergência, - o imposto especial de renda, - o imposto de diretores, - o imposto de capital, - a contribuição proveniente do capital para o fundo de emergência, - o imposto especial de capital, - o imposto sobre propriedades, excluindo o imposto sobre heranças, - o imposto sobre empresas comerciais e industriais, inclusive o imposto sobre a soma de salários, - o imposto territorial, | <u>Dividendos:</u> Participação mínima de 25%:senção; Outros: crédito presumido de 25%. <u>Juros:</u> Isentos. <u>Royalties:</u> Filmes e Marcas: 25%; Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%. <u>Comentários:</u> Para efeito dos créditos de todas as contribuições supra-referidas, é possível que não haja qualquer empecilho. Do mesmo modo para os impostos sobre o patrimônio. |

| | | |
|--|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> - o imposto sobre empresas agrícolas e florestais, - as contribuições das empresas agrícolas e florestais para fundo de equalização dos encargos familiares, - o imposto sobre o valor dos terrenos não ocupados. | |
| <u>Belgica</u> Decreto no. 72.542, de 30 de julho de 1973 (DOU de 02.08.73); Decreto Legislativo no. 76/72; Portarias MF no. 271, de 3 de junho de 1974 e 71/76. | <ul style="list-style-type: none"> - o imposto sobre pessoas físicas, - o imposto de sociedades, - o imposto de pessoas jurídicas, - o imposto de não-residentes. Incluindo os "précomptes" e os complementos de "précomptes", os décimos e centésimos adicionais a tais impostos e "précomptes", assim como a taxa comunal adicional ao imposto de pessoas físicas. | <p><u>Dividendos:</u> Requisitos de isenção, segundo a Legislação Belga: isento; Outros: dedução de 20%.</p> <p><u>Juros:</u> 15%; Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%.</p> <p><u>Royalties:</u> Filmes e Marcas: 25%; Direitos Autorais: 10%; Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> <p><u>Comentários:</u> Não possui impostos sobre o patrimônio.</p> |
| <u>Canadá</u> Decreto no. 92.318, de 23 de janeiro de 1986 (DOU de 27.01.86); Decreto Legislativo no. 28/85; Portarias MF no. 199, de 13 de maio de 1986 e 55, de 22 de janeiro de 1988. | <ul style="list-style-type: none"> - o imposto sobre a renda cobrados pelo Governo do Canadá. | <p><u>Dividendos:</u> Participação mínima de 10%, lucros de atividade empresarial: isenção; nos demais casos, crédito presumido de 25%; Outros: imputação ordinária.</p> <p><u>Juros:</u> 15%; Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%.</p> <p><u>Royalties:</u> Marcas e Pagos a Controladores: 25%; Filmes, Direitos Autorais e Outros: 15%.</p> |
| <u>China:</u> Decreto no. 762, de 19 de fevereiro de 1993 (DOU de 20.02.93); Decreto | <ul style="list-style-type: none"> - o imposto de pessoas físicas, - o imposto de renda concernente a associações de negócios com chineses e o relativo a investimentos | <p><u>Dividendos:</u> Imputação ordinária.</p> <p><u>Juros:</u> 15%.</p> <p><u>Royalties:</u></p> |

| | | |
|--|--|---|
| Legislativo no. 85 (DCN de 25.11.92). | externos, - o imposto relativo a empresas estrangeiras, - o imposto de renda local. | Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%. |
| <u>Coréia</u> Decreto no. 354, de 2 de dezembro de 1991 (DOU de 03.12.91); Decreto Legislativo no. 205/91. | - o imposto sobre a renda, - o imposto de sociedades, - o imposto de habitantes, quando cobrado com base no imposto sobre a renda ou no imposto de sociedades. | <u>Dividendos:</u> Crédito presumido de 25%. <u>Juros:</u> 15%; Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%. <u>Royalties:</u> Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%. |
| <u>Dinamarca:</u> Decreto no. 75.106, de 20 de dezembro de 1974 (DOU de 26.12.74); Decreto Legislativo no. 90/74; Portaria MF no. 68, de 24 de fevereiro de 1975 e 70/76. | - o imposto de renda do Estado, - os impostos comerciais. | <u>Dividendos:</u> Imputação Ordinária. <u>Juros:</u> 15%. <u>Royalties:</u> Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%. <u>Comentários:</u> Existe um imposto municipal sobre imóveis, mas, poderá não estar referido, não pode haver compensação de IPTU. Nenhuma contribuição previdenciária é paga pelas pessoas jurídicas. |
| <u>Equador:</u> Decreto no. 95.717, de 11 de fevereiro de 1988 (DOU de 12.02.88); Decreto Legislativo no. 4/86. | - o imposto sobre a renda, inclusive os adicionais previstos na lei do imposto sobre a renda. | <u>Dividendos:</u> Participação mínima de 10%: isenção; Outros casos: crédito presumido de 25%. <u>Juros:</u> 15%. <u>Royalties:</u> Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%. |
| <u>Espanha:</u> Decreto no. 76.975, de 2 de janeiro de 1976 (DOU de 05.01.76); Decreto | - o imposto geral sobre a renda das pessoas físicas, - o imposto geral sobre a renda de sociedades e demais entidades jurídicas, com | <u>Dividendos:</u> Isenção com progressividade. <u>Juros:</u> 15%. Financiamento bancários para a aquisição de equipamentos a longo |

| | | |
|--|---|--|
| <p>Legislativo no. 62/75; Portaria no. 45, de 4 de fevereiro de 1976.</p> | <p>inclusão do imposto especial de 4% (quatro por cento) estabelecido pelo art. 104 da Lei no. 41, de 11 de junho de 1964,</p> <ul style="list-style-type: none"> - os seguintes impostos na conta: a contribuição territorial sobre a riqueza rural e pecuária, a contribuição territorial sobre a riqueza urbana, o imposto sobre os rendimentos do trabalho pessoal, o imposto sobre a renda do capital e o imposto sobre atividades e lucros comerciais e industriais, - no sahara, os impostos sobre a renda (sobre os rendimentos do trabalho e do patrimônio) e sobre os lucros das empresas, - o "câmbio" de superfícies, o imposto sobre o produto bruto e o imposto especial sobre os lucros, regido pela Lei no. 21, de 24 de junho de 1974, sobre pesquisa e exploração de hidrocarboretos, - os impostos de renda locais, - o "arbitrio de radicación" se considera incluído (Prot.item 1). | <p>prazo: 10%.</p> <p><u>Royalties:</u> Marcas, Pagos a Controladores e Outros: 15%; Filmes e Direitos Autorais: 10%.</p> <p><u>Comentários:</u> Não deve haver maiores dificuldades para os créditos das contribuições, salvo as que incidem sobre os salários. Quanto ao IPTU e ao ITR, porque a Espanha excluiu o imposto sobre o patrimônio da Convenção com o Brasil, não há possibilidade.</p> |
| <p><u>Filipinas:</u> Decreto no. 241, de 25 de outubro de 1991 (DOU de 28.10.91); Decreto Legislativo no. 198/91.</p> | <p>- os impostos sobre a renda cobrados pelo Governo da República das Filipinas.</p> | <p><u>Dividendos:</u> Crédito presumido de 25%.</p> <p><u>Juros:</u> 15%.</p> <p><u>Royalties:</u> Marcas e Filmes: 25%; Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> |
| <p><u>Finlândia:</u> Decreto no. 73.496, de 17 de janeiro de 1974 (DOU de</p> | <p>- o imposto de renda do Estado,</p> <ul style="list-style-type: none"> - o imposto comunal, - o imposto da igreja, - o imposto dos marinheiros. | <p><u>Dividendos:</u> Participação mínima de 10%; votante: isenção; Outros casos: crédito presumido de 15%.</p> |

| | |
|--|---|
| <p>21.01.74); Decretos Legislativo no. 86/72, 25 (DCN de 18.09.90) e no. 35 (DCN de 20.08.97); Decreto no. 2.465, de 10 de janeiro de 1998 (DOU de 27.01.98); Portaria no. 223, de 7 de maio de 1974 (Obs.: este tratado sofreu alterações, tendo sido aprovado o texto protocolar através do Decreto Legislativo no. 25/90); Ato Declaratório no. 12, de 26 de janeiro de 1998 (DOU de 27.01.98).</p> | <p>Juros: 15%.</p> <p>Royalties: Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> |
| <p>França: Decreto no. 70.506, de 12 de maio de 1972 (DOU de 16.05.72); Decreto Legislativo no. 87/71; Portarias no. 287, de 23 de novembro de 1972 e no. 20, de 14 de janeiro de 1976; PN CST 55/76.</p> | <p>- o imposto sobre a renda, - impostos sobre sociedades, incluindo qualquer retenção na fonte, o "précompte", ou qualquer pagamento antecipado referente aos impostos visados acima.</p> <p>Dividendos: Participação mínima de 10%,: isenção, com limites); Outros casos: crédito presumido de 20%.</p> <p>Juros: 15%. Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%.</p> <p>Royalties: Marcas: 25%; Pagos a Controladores e Outros: 15%; Filmes e Direitos Autorais: 10%.</p> <p>Comentários: As dificuldades aqui são muitas, mas principalmente porque a França adota o princípio da territorialidade para as rendas de empresas.</p> |
| <p>Holanda: Decreto no. 355, de</p> | <p>- o imposto de renda, - o imposto sobre os salários,</p> <p>Dividendos: Participação mínima de 10%: Crédito</p> |

| | | |
|---|---|--|
| <p>2 de dezembro de 1991 (DOU de 03.12.91); Decreto Legislativo no. 60/90.</p> | <p>- o imposto sobre dividendos, - o imposto sobre sociedades, inclusive a participação do Governo nos lucros líquidos de exploração de recursos naturais, cobrada conforme o <i>Mijnwet 1810</i> (Lei de Mineração de 1980) relativamente à concessão feita a partir de 1967, ou conforme o <i>Mijnwet Continental Plat</i> 1965 (Lei de Mineração na Plataforma Continental do Reino dos Países-Baixos de 1965).</p> | <p>presumido de 25%; Outros: crédito presumido.</p> <p>Juros: 15%. Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%.</p> <p>Royalties: Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> |
| <p>Hungria: Decreto no. 53, de 8 de março de 1991 (DOU de 11.03.91); Decreto Legislativo no. 13/90.</p> | <p>- os impostos sobre a renda, - os impostos sobre o lucro, - o imposto especial de sociedades, - a contribuição para o desenvolvimento comunal da população cobrada com base nos impostos sobre a renda, - a contribuição da cidade e da comunidade, - o imposto sobre distribuição de dividendos e lucros de sociedades comerciais.</p> | <p>Dividendos: Crédito presumido de 25%.</p> <p>Juros: 15%. Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%.</p> <p>Royalties: Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> |
| <p>Índia: Decreto no. 510, de 27 de abril de 1992 (DOU de 28.04.92).</p> | <p>- O imposto sobre a renda, inclusive os seus adicionais, - a sobretaxa, - o imposto de pessoas jurídicas, - o imposto de não-residentes.</p> | <p>Dividendos: Participação mínima de 10%; isenção; Outros: imputação ordinária.</p> <p>Juros: 15%.</p> <p>Royalties: Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> |
| <p>Itália: Decreto no. 85.985, de 6 de maio de 1981 (DOU de 08.05.81); Decreto</p> | <p>- o imposto sobre a renda das pessoas físicas, - o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, - o imposto local sobre a renda,</p> | <p>Dividendos: Participação mínima de 10%; isenção; Outros: crédito presumido de 25%.</p> <p>Juros: 15%.</p> |

| | | |
|--|---|---|
| <p>Legislativo no. 77/79; Portarias no. 203, de 20 de agosto de 1981 e no. 226, de 12 de dezembro de 1984.</p> | <p>mesmo no caso de ser arrecadado por meio de retenção na fonte.</p> | <p>Royalties: Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> <p>Comentários: Não existem impostos patrimoniais sobre empresas.</p> |
| <p>Japão: Decretos no. 61.899, de 14 de dezembro de 1967 (DOU de 18.12.67) e no. 81.194, de 9 de janeiro de 1978 (DOU de 11.01.78); Decretos Legislativo no. 43/67 e no. 69/76; Portaria MF no. 92, de 15 de fevereiro de 1978; PN CST 38/70 e 662/71; ADN no. 2, de 11 de fevereiro de 1980.</p> | <p>- o imposto sobre a renda e o imposto sobre as companhias.</p> | <p>Dividendos: Participação mínima de 10%: crédito presumido de 25%; Outros: imputação ordinária.</p> <p>Juros: 12.5%.</p> <p>Royalties: Marcas, Filmes, Direitos Autorais: 15%; Pagos a Controladores e Outros: 12,5%.</p> |
| <p>Luxemburgo: Decreto no. 85.450, de 18 de agosto de 1980 (DOU de 20.08.80); Decreto Legislativo no. 78/79; Portarias no. 413, de 23 de dezembro de 1980 e no. 510/85.</p> | <p>- imposto sobre a renda das pessoas físicas, - imposto sobre a renda das coletividades, - imposto especial sobre as remunerações de direção, - imposto comercial comunal sobre os lucros e o capital de exploração, - Imposto sobre o total dos salários, - imposto territorial.</p> | <p>Dividendos: Participação mínima de 25%: isenção; Outros: crédito presumido de 25%</p> <p>Juros: 15%. Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%.</p> <p>Royalties: Marcas e Filmes: 25%; Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> <p>Comentários: De um modo bem claro, parece possível ao residente de Luxemburgo creditar-se de todos os tributos referidos e pagos no Brasil, para efeito de compensação com os que forem ali devidos.</p> |
| <p>Noruega:</p> | <p>- imposto de renda nacional</p> | <p>Dividendos:</p> |

| | | |
|--|--|--|
| Decretos no. 86.710, de 9 de dezembro de 1981 (DOU de 10.12.81) e no. 2.132, de 22 de janeiro de 1997; Decreto Legislativo no. 50/81; Decreto-lei no. 501/69; Portarias MF no. 25, de 26 de janeiro de 1982 e no. 227, de 12 de dezembro de 1984; ADN no. 57, de 16 de dezembro de 1996. | (Fylkekomumune), - o imposto municipal sobre a renda (incluindo o imposto sobre os rendimentos provenientes da exploração do petróleo e do transporte por oleoduto), - os impostos nacional e municipal sobre o capital, - as contribuições nacionais para o fundo de equalização fiscal, - os impostos nacionais sobre os salários de artistas não-residentes, - o imposto sobre os salários dos marinheiros. | Crédito presumido de 25%, transitório. <u>Juros:</u> 25%. <u>Royalties:</u> Marcas e Filmes: 25%; Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%. <u>Comentários:</u> Parece possível também ao residente da Noruega creditar-se de todos os tributos referidos e pagos no Brasil, para efeito de compensação com os que forem ali devidos. |
| <u>Portugal:</u> Decreto no. 69.393, de 21 de outubro de 1971 (DOU de 26.10.71); Decreto Legislativo no. 59/71; Portaria MF no. 181, de 24 de julho de 1973; PN CST 132/73 E 105/74 ¹⁴⁹ . | 1.contribuição predial, 2.imposto sobre a indústria agrícola, 3.contribuição indústria 4.imposto de capital, 5.imposto profissional, 6.imposto complementar, 7.imposto para defesa e valorização do ultramar, 8.imposto de mais-valia, - os adicionais dos impostos referidos nos números 1 a 8, - os outros impostos estabelecidos para as autarquias locais, cujo quantitativo seja determinado em função dos impostos | <u>Dividendos:</u> Imputação ordinária. <u>Juros:</u> 15%. <u>Royalties:</u> Marcas, Pagos a Controladores e Outros: 15%; Direitos Autorais e Filmes: 10%. <u>Comentários:</u> Ao residente de Portugal, salvo os impostos sobre o patrimônio, porque lá não existe este tributo, é possível para ele creditar-se das contribuições acima referidas e pagas no Brasil, para efeito de compensação com os que forem ali devidos. |

¹⁴⁹ Recentemente, o Secretário da Receita Federal, através do Ato Declaratório no. 53, de 17 de junho de 1999 (DOU de 30.06.1999), noticiou que esta Convenção fora denunciada, por nota datada de 14 de junho de 1999, dirigida pelo Ministério das Relações Exteriores à Embaixada de Portugal em Brasília, pelo que a referida convenção cessaria de ter vigência a partir de 1 de janeiro de 2000 e o tratamento tributário nela previsto deixaria de aplicar-se: 1) aos rendimentos sujeitos à tributação na fonte pagos ou creditados no ou após o dia 1 de janeiro de 2000; 2) com relação ao imposto de renda sobre os demais rendimentos, às importâncias recebidas ou creditadas no ou após o dia 1 de janeiro de 2000.

| | | |
|--|--|--|
| | referidos nos números 1 a 8 e os respectivos adicionais. | |
| <u>Países-Baixos:</u> Decreto no. 355, de 2 de dezembro de 1991 (DOU de 03.12.91); Decreto Legislativo no. 60/90. | <p>- o imposto de renda,</p> <p>- o imposto sobre os salários,</p> <p>- o imposto sobre dividendos,</p> <p>- o imposto sobre sociedades, inclusive a participação do Governo nos lucros líquidos de exploração de recursos naturais, cobrada conforme o <i>Mijnwet 1810</i> (Lei de Mineração de 1980) relativamente à concessão feita a partir de 1967, ou conforme o <i>Mijnwet Continental Plat 1965</i> (Lei de Mineração na Plataforma Continental do Reino dos Países-Baixos de 1965).</p> | <p>Dividendos: Participação mínima de 10%: Crédito presumido de 25%; Outros: crédito presumido.</p> <p>Juros: 15%. Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%.</p> <p>Royalties: Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> <p>Comentários: Salvo os impostos sobre o patrimônio, porque não existem, é possível que as contribuições sejam todas assimiladas para efeito de compensação, em fase das semelhanças.</p> |
| <u>Suécia:</u> Decreto no. 77.053, de 19 de janeiro de 1976 (DOU de 20.01.76); Decretos Legislativo no. 57, de 28 de outubro de 1997 (DOU de 30.10.97) e no. 93/75; Portarias MF no. 44, de 4 de fevereiro de 1976 (Prorrogada por 10 anos a partir de 1º. de janeiro de 1986 (DOU de 03.01.86)) e 5/79; PN CST 37/74; ADN CST 28/78. | <p>- o imposto estatal sobre a renda, inclusive os impostos dos marinheiros e o imposto sobre os cupons,</p> <p>- o imposto sobre os lucros não distribuídos,</p> <p>- o imposto sobre as distribuições no caso de redução do capital ou de liquidação de uma sociedade,</p> <p>- o imposto comunal sobre a renda.</p> | <p>Dividendos: Atendidos requisitos de isenção, segundo a legislação sueca: isento; Outros: crédito presumido.</p> <p>Juros: 25% – se o beneficiário for sociedade de pessoas ou pessoa física.</p> <p>Royalties: Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%.</p> |
| <u>República Tcheca e Eslovaca:</u> Decreto no. 43, de | <p>- os impostos sobre os lucros,</p> <p>- os impostos sobre os salários,</p> <p>- o imposto sobre a renda de</p> | <p>Dividendos: Isentos.</p> <p>Juros:</p> |

| | | |
|---|--|--|
| 25 de fevereiro de 1991 (DOU de 26.02.91); Decreto Legislativo no. 11/90. | atividades literárias e artísticas, - o imposto agrícola, - o imposto sobre a renda da população, - o imposto sobre casas. | 15%. Financiamentos bancários para a aquisição de equipamentos a longo prazo: 10%. <u>Royalties:</u> Marcas: 25%; Filmes, Direitos Autorais, Pagos a Controladores e Outros: 15%. |
|---|--|--|

GLOSSÁRIO

Ativos Imobiliários: são os bens que compõem o ativo fixo da empresa, como exemplo, máquinas e equipamentos, computadores e hardware, etc.

Bitributação: ocorre quando duas autoridades diferentes tributam duas vezes o mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, em relação ao mesmo objeto e pela mesma atividade. Quando é a mesma autoridade que tributa mais de uma vez, não é bitributação mas apenas “bis in idem”, não vedado pela lei. É um conceito altamente discutido na doutrina e nos tribunais.

Comodato: empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Empréstimo de uso, no qual tem de ser devolvida a mesma coisa que foi emprestada.

Dinamissidade: dar caráter dinâmico.

Elencado: firmado.

Elisão Fiscal: é toda conduta que, por meio lícito, evita ou retarda a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou reduz os efeitos que lhe são próprios. É a chamada economia fiscal ou economia de imposto.

Empresas Independentes: são as empresas consideradas não vinculadas, ou seja, que não fazem parte do mesmo grupo econômico.

Evasão Fiscal (de divisas): é toda conduta que por meio ilícito, impede ou modifica a configuração do fato gerador (qualquer manifestação positiva e

concreta da capacidade econômica das pessoas, observada pelo legislador tributário, que a ele atribui qualidade bastante para provocar o nascimento da obrigação tributária principal, quando se verificar, na prática, a sua ocorrência) da obrigação tributária. Esta possui duas espécies: Infração e delito.

Fiscalidade: termo usado no Direito Tributário. Tudo que diz respeito às receitas públicas ou ao fisco em geral.

Flexibilidade: fácil de manejar, maleável.

Fungibilidade: propriedade que têm certos bens, de poderem ser substituídos por outro da mesma espécie, qualidade ou quantidade, ou de certas obrigações que podem ser realizadas por outra pessoa que não é o devedor. A fungibilidade pode ser: natural (a que decorre de natureza ou qualidade física da coisa), convencional (a que resulta de contrato) ou jurídica ou legal (a que é imposta por lei).

Grupos Econômicos (ou Grupos Econômicos Multinacionais): são grupos empresariais que participam direta ou indiretamente no capital de outra empresa (residentes ou domiciliados, no Brasil ou no exterior), considerados pela legislação sobre os Preços de Transferência como empresas vinculadas.

Guidelines: diretrizes.

Harmonizar: por em harmonia, conciliar.

Harmonização: é um processo de redução de diferenças, seja a nível de conceitos, de princípios, de normas ou de procedimentos. Esse processo não conduz necessariamente à uniformidade absoluta de normas e procedimentos dos sistemas tributários/fiscais, entre um determinado grupo de países, mas implica em permitir a utilização dos determinados métodos dentre os disponíveis.

Interesse Comum da Sociedade: Princípio básico da administração pública.

Intrínseco: que está dentro de uma coisa ou pessoa e lhe é próprio, íntimo. Inseparavelmente ligado a uma pessoa ou coisa.

Lucro Líquido: os ajustes feitos no Lucro Real (Imposto de Renda-IR), serão, igualmente, procedidos na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Para efeito de tributação, a CSLL, possui as mesmas características do Imposto de Renda. O Imposto de Renda é considerado “não vinculado”, pois, não há nenhuma obrigação do governo de contraprestação para com esta arrecadação; enquanto que, a Contribuição Social é considerada “vinculada”, pois, o órgão arrecadador tem obrigação de prestar o serviço mencionado na lei que a instituiu. Isso ocorre, para modificar a destinação dos recursos.

Lucro Real: é o Lucro Líquido Contábil, apurado de acordo com os Princípios de Contábil Geralmente Aceitos, ajustado pelas adições, exclusões, compensações prescritas ou autorizadas por lei. Adições: são todas as despesas não necessárias para a venda do produto, como exemplo, multa de trânsito, multa por infração fiscal, despesas com alimentação dos administradores, provisões para comissões do mês, realização do lucro inflacionário e outras provisões (exceto, às permitidas na legislação do Imposto de Renda). Exclusões: são valores que a legislação do Imposto de Renda permite subtrair do Lucro Líquido Contábil para efeito fiscal, como exemplo, dividendos, lucro inflacionário e provisões para comissões do mês anterior. Compensações: podem ser compensados os prejuízos fiscais dos anos anteriores, limitado a 30% do Lucro Real e da Base Negativa da CSLL.

Operações Controladas: são aquelas que estão dentro do contexto da legislação dos Preços de Transferência; operações utilizadas para efeito de

comparação e apuração dos efeitos tributários nas transações realizadas entre partes relacionadas.

Qualificação Ultraterritorial: além do próprio território, abrange outros territórios.

Renda Mundial: é a soma de todos os valores arrecadados em função da produção num determinado período.

Renda Transnacional: renda para fins de Direito Tributário Internacional, cuja constituição apresente elementos de estraneidade, porque produzida por não-residentes no território do Estado, ou por um residente no exterior.

Similitude: semelhança.

Sonegação Fiscal: é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária. A sonegação é uma espécie de fraude tributária qualificada.

Transgredir: passar além de, atravessar.

Valores Agregados - são as despesas ocorridas para nacionalização do produto importado, como exemplo, Imposto de Importação, frete e seguro, despesas aduaneiras, despesas com despachante, capatacias, taxas, armazenagem, etc.

Volatilizadas: reduzidas.

Valoração: Ato ou efeito de valorar (emitir juízo de valor acerca de; aquilatar, ponderar).