

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais
Curso de Ciências Contábeis
Planejamento Fiscal e Tributário

TRANSFER PRICING – TRANSFERÊNCIA DE PREÇO

Alexandra Karina Santana
Ana Carolina Cunha Mendes
Ellen Walesca P. de Oliveira
Leandro Alves da Silva
Marina Gonçalves R. Vieira
Rafael Amaro França da Silva

Belo Horizonte

15 abril 2009

Alexandra Karina Santana
Ana Carolina Cunha Mendes
Ellen Walesca P. de Oliveira
Leandro Alves da Silva
Marina Gonçalves R. Vieira
Rafael Amaro França da Silva

TRANSFER PRICING – TRANSFERÊNCIA DE PREÇO

Artigo Científico apresentado à disciplina:
Planejamento Fiscal e Tributário do 5º Período do
Curso de Ciências Contábeis Turno do Instituto de
Ciências Econômicas e Gerenciais da PUC
Minas BH.

Professores: Nivaldo Carvalho da Silva

Belo Horizonte
15 abril 2009

RESUMO

O presente trabalho apresenta os aspectos legais e práticos, relacionados ao processo de Preço de Transferência conforme a Legislação brasileira. O trabalho consiste em demonstrar as fases deste processo de forma analítica, buscando explicar o que determina a teoria e a prática. Para o desenvolvimento do mesmo utilizou-se pesquisas bibliográficas em livros, consulta às legislações vigentes e artigos em meios eletrônicos.

Foi de suma importância esse trabalho uma vez que o mesmo nos proporcionou uma visão mais ampla sobre o que é preço de transferência e sua aplicação no mercado financeiro.

PALAVRAS-CHAVE

Exportação; Importação; Paraíso fiscal; Pessoa vinculada e Preço de transferência

INTRODUÇÃO

A Sistemática de Transfer Pricing (Preços de Transferência), introduzida na legislação brasileira a partir de 1997, data de entrada em vigor da nova Lei que visa realizar o controle fiscal dos negócios internacionais, a fim de impedir que, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil, obtenham vantagens financeiras geradas pela prática de preços irreais com pessoas não residentes no País.

A partir daí, ficaram obrigados ao regime de Preços de Transferência, regidos pelos artigos 18 a 24 da Lei n.º. 9.430/96, com alteração do artigo 22, mediante Lei n.º. 9.959/00, as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil, que pratiquem operações com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, mesmo que por intermédio de interposta pessoa, e ainda, com qualquer pessoa física ou jurídica, mesmo sem vinculação, residente ou domiciliada em país com tributação favorecida.

Sujeitam-se à verificação de Preços de Transferência, as operações de importação e exportação de bens e serviços e direitos, recebimento, pagamento ou crédito de juros decorrentes de operações financeiras cujos contratos não estejam registrados no Banco Central do Brasil (BACEN), quaisquer operações mencionadas anteriormente, ainda que realizadas através de interposta pessoa.

DESENVOLVIMENTO

Preços de Transferência - Pessoa Vinculada

De acordo com o artigo 23, da Lei 9.430, de 1996, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

1. a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
2. a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
3. a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas);

Conforme a Lei 6404/76, no seu artigo 243, define como empresas coligadas àquelas que participam com 10% ou mais do capital da outra, sem que exista controle. Controlada são as sociedades nas quais diretamente ou através de outras controladas tem poder de eleger maioria dos administradores e/ou tenha de modo permanente preponderância nas deliberações sociais.

4. a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei 6.404, de 1976;
5. a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

A instrução normativa 243/2002, considera que a empresa domiciliada no exterior, àquela que está sobre controle:

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

-Administrativo comum, a cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente desde que o titular seja a mesma pessoa; cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor desde que seja a mesma pessoa; uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

6. a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei 6.404, 1976;

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

Nota: As empresas serão consideradas vinculadas somente durante o período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer à associação (IN SRF 243/2002).

8. a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

Nota: Considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da empresa domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei no

9.278, de 1996 (Regula o § 3º do art. 226 da Constituição Federal - Lei da União Estável).

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

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

Em relação ao disposto nos incisos 9 e 10, dispõe a IN SRF 243/2002 que:

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

b. 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;

c. 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.

Comunicação da vinculação à SRF

A existência de vinculação com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, relativamente às operações de compra e vendas efetuadas durante o ano -

calendário será comunicado à Secretaria da Receita Federal por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

DO ESPECTRO DE ATUAÇÃO DAS REGRAS NA IMPORTAÇÃO

Preceitua o artigo 18 que os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes de documentos de importação ou aquisição, nas operações com pessoas vinculadas, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao apurado pelos métodos que enumera.

Vê-se assim que a abrangência do artigo em tela pode ser vista:

OBJETIVAMENTE: a regra tem como objeto não somente as importações de bens, mas também as aquisições de serviços e direitos do exterior, incidindo assim, por exemplo, nos contratos internacionais de prestação de serviços (engenharia, construção civil, auditoria, assistência jurídica, etc.) e nos de transferência de intangíveis, excetuados expressamente pelo art.18, § 9o.

Os casos de royalties e assistência técnica administrativa ou assemelhada, cuja dedutibilidade permanece sujeita às disposições legais em vigor.

E

SUBJETIVAMENTE: a regra tem como objeto as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, que são enumeradas no art. 23.

De se notar, outrossim, que prevê a lei brasileira a tributação das pessoas jurídicas pelo imposto de renda por um de três regimes de tributação:

- a tributação pelo lucro real;
- a tributação pelo lucro presumido;
- a tributação pelo lucro arbitrado pela Administração Fiscal.

Sujeitam-se ao regime de tributação pelo lucro real, em uma conceituação genérica, as grandes empresas (receita bruta total no ano - calendário anterior superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), bem como as demais enumeradas na lei como sociedades por ações de capital aberto, bancos e empresas que tenham sócio ou acionista residente ou domiciliado no exterior, etc. (Lei nº. 9.718, de 27/11/98, art. 14); as pessoas jurídicas não obrigadas ao regime do lucro real podem optar pela tributação presumida (Lei nº. 9.718/98, art. 13) a qual dispensa a escrituração contábil, exceto a do livro Registro de Inventário e do Livro Caixa, partindo dos valores globais da receita para presumir o lucro a ser tributado; a seu turno o arbitramento de lucros se nos apresenta muito mais como disposição de direito tributário penal, cabível nas hipóteses previstas no art. 47 da Lei nº.8.981/95, dentre elas quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma da lei, ou quando a sua escrituração se revelar imprestável por evidentes indícios de fraude, ou por vícios, erros ou deficiências para apurar o lucro real ou a sua efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Destarte, somente as grandes empresas, ou seja, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real pareceriam estar sujeitas às normas sobre preço de transferência; no entanto, determina expressamente a lei (art.19, § 7o. e art. 23, § 3o.), a inclusão de receitas apuradas de acordo com suas normas na computação do lucro

presumido ou do lucro arbitrado, generalizando assim a abrangência a todos os contribuintes.

NORMAS COMUNS AOS CUSTOS NA IMPORTAÇÃO

Edita a IN-SRF 243/02, normas segundo as quais poderá a pessoa jurídica para estabelecer o preço a ser utilizado como parâmetro optar por qualquer dos métodos que prevê, independentemente de qualquer comunicação à SRF, com exceção do preço de bens, serviços ou direitos adquiridos para emprego, utilização ou aplicação pela própria importadora na produção de outro bem, serviço ou direito pela própria importadora, caso em que somente poderão ser utilizados os métodos PIC e PRL que serão objeto de detalhamento a seguir no presente estudo (art. 4º. "caput" e § 1o.).

A Lei nº. 9.430/96, em seu art. 18, § 4o estabelece que se for utilizado mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, sendo que, caso o valor apurado seja maior que o da aquisição constante dos documentos apresentados pelo contribuinte, a dedutibilidade fica limitada ao preço de aquisição (art. 18, § 5o.).

O § 6o. do mesmo art. 18 determina, ainda, que integram 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, havendo a IN em seu art. 4o., § 4o., restringido a integração dos tributos, limitando-a somente aos tributos não recuperáveis, em distinção que a nosso ver não tem maior fundamento, de vez que é a IN mera interpretação da lei, não podendo acrescentar-lhe requisitos que a lei não estabelece.

O PRINCÍPIO ARM'S LENGTH

O princípio arm's length tem fundamental importância para a correta implementação das regras de preços de transferência. Seu conceito literal pode ser traduzido como "distância do braço".

O princípio arm's length se caracteriza como uma margem de distância entre as duas partes. Essa distância deve ser suficiente para que as partes não sejam prejudicadas, pois, se aumentarem a distância entre elas, não conseguirão estabelecer uma conexão; e, se a diminuírem, podem se tornar vulneráveis. Esse princípio se traduz na existência de mesmas condições de negócios para empresas vinculadas e para empresas não vinculadas, ou seja, conforme as condições normais de mercado.

O princípio arm's length tem algumas características básicas:

- a) análise transacional: o preço arm's length deve ser baseado em transação identificada;
- b) comparação: a transação identificada deve ser comparada com outra que guarde, no mínimo, similaridade com aquela;
- c) contrato de Direito Privado: em princípio, deve-se respeitar a natureza desse instituto de Direito Privado, vez que exprime obrigações e direitos assumidos pelas partes, ou seja, a vontade das partes;
- d) mercado aberto: deve-se pautar nas práticas de mercado normais e corriqueiras, com informações disponíveis ao contribuinte;
- e) subjetivismo: a parte pode estar desinteressada em praticar os preços de mercado, por exemplo, no caso de querer conquistar novos mercados;
- f) análise funcional: deve-se considerar o nível de envolvimento de cada parte na operação sob inspeção, para se estabelecer a comparabilidade de transações ou, na ausência de comparabilidade, buscar-se métodos alternativos para preço arm's length.

O princípio *arm's length*, é aquele que traduz o próprio preço da transação, desconsiderando a influência do vínculo entre as partes envolvidas. Ora, se esse princípio adota uma medida justa e compatível com o sistema jurídico brasileiro, afastando qualquer tipo de ameaça à sua ruptura, considerando-se que tanto a Constituição Federal quanto o restante do ordenamento jurídico representam para a sociedade a incessante busca de justiça, primando pela liberdade e igualdade. Essa é a importância do princípio *arm's length* para o sistema jurídico: a busca da justiça de tratamento tributário segundo a capacidade contributiva das partes.

IMPORTAÇÃO

O preço de transferência é praticado entre partes vinculadas que o fisco aceita como custo ou despesa dedutível (no caso da importação) ou o valor mínimo que deve ser apropriado como receita, na hipótese de exportação.

Nas operações de importação, a autoridade fazendária exige que a empresa brasileira comprove que o preço praticado com a parte vinculada seja o equivalente ao de mercado, a saber, o que seria transacionado com um terceiro independente ou não relacionado com a empresa brasileira.

Para tanto, os preços reais praticados em transações internacionais entre pessoas vinculadas serão comparados com os preços de transferência de bens, serviços e direitos, que, pela lei, são apurados levando-se em conta:

- o preço de venda de mercado;
- o preço de revenda menos lucro de mercado;
- o valor do custo mais lucro de mercado.

Dedutibilidade de custos e despesas na importação de bens, serviços e direitos. Métodos de comparação de preços

Não serão dedutíveis, na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social, custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços, direitos decorrentes de importação ou aquisição, em operações realizadas com pessoa vinculada, que excederam o preço determinado por um dos métodos de comparação a seguir relacionados (art. 18 da Lei nº. 9.340/96 e art. 3º da IN nº. 38/97).

Assinale-se que, na apuração do preço a ser utilizado como parâmetro da importação de empresa vinculada, localizada no exterior, efetuada pela pessoa jurídica brasileira, esta poderá optar por qualquer dos métodos comparativos adiante comentados, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal (art. 4º da IN nº. 38/97). Todavia, na hipótese de determinação de preço a ser utilizado como parâmetro de comparação, quando o bem, serviço ou direito tiver sido adquirido para emprego ou utilização pela própria empresa importadora na produção de um bem, serviço ou direito, somente poderá ser aplicado o método PIC - Preços Independentes Comparados - ou o CPL - Custo de Produção mais Lucro (parágrafo 1º, art. 4º da IN nº. 38/97), adiante comentados.

Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

A Lei nº. 9.430/96, em seu art. 18, define esse método como a média aritmética dos preços de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operação de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Por esse método, os preços dos bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares: (I) vendidos pela mesma empresa exportadora e pessoa jurídica não vinculada, residente ou não

neste país; (II) adquiridos pela mesma empresa importadora, de pessoa jurídica não vinculada residente ou não neste país; (III) em operações de compra e venda praticada entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes e domiciliadas no exterior ou no Brasil (art. 6º, parágrafo único da IN nº. 38/97).

Critérios de Comparabilidade

Na comparação dos preços praticados por pessoas vinculadas com aqueles realizados entre empresas independentes, os primeiros devem ser ajustados por alguns fatores negociais que possam interferir na composição daqueles.

A Lei nº. 9.430/96 havia estabelecido à condição de pagamento como único critério para o ajuste dos preços praticados entre empresas vinculadas e aqueles praticados entre empresas independentes (art. 18, inciso II).

A IN nº. 38/97, de seu turno, apresentou, no art. 7º, critérios adicionais para a efetivação desses ajustes, de forma a minimizar os efeitos causados sobre os preços a serem comparados, decorrentes de diferenças nas condições do negócio, bem como de natureza física e de conteúdo dos bens.

Assim é que, na comparação de preços, poderão ser efetuados ajustes relativos:

- ao prazo de pagamento;
- às quantidades negociadas;
- à responsabilidade por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;
- à responsabilidade por promoção e publicidade;
- à responsabilidade pelos custos de fiscalização da qualidade;
- aos custos de intermediação nas operações realizadas pelas empresas não vinculadas;

- ao condicionamento, ao frete e ao seguro, à natureza física e de conteúdo dos bens.

Realizar-se-ão ajustes, ainda, pela variação das taxas de câmbio, caso não se possam identificar operações de compra e venda no mesmo período a que corresponder a investigação e comparação de preços (art. 9º da IN nº. 38/97).

Prazo de Pagamento

Os ajustes atinentes aos prazos de pagamento são os realizados com o objetivo de trazer o valor presente os preços pactuados nas operações a prazo. Segundo dispõe o parágrafo 2º, art. 7º da IN nº. 38/97, as diferenças no prazo de pagamento serão ajustados pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria fornecedora, quando comprovada sua aplicação, consistentemente, em relação a todas as vendas a prazo.

Não se obtendo a comprovação de aplicação consistente da taxa de juros, na forma antes citada, o ajuste do prazo de pagamento será efetuado pela Selic (referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para títulos federais) proporcionalizada para o intervalo, quando o comprador e o vendedor forem empresas domiciliadas no Brasil, ou na taxa Libor (London Interbank Offered Rate) para depósito em dólares, pelo prazo de seis meses, acrescidas de 3% anuais (spread), proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior (parágrafo 3º, art. 7º da IN nº. 38/97).

Diferenças de quantidades negociadas

Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão

da empresa vendedora que demonstrem a prática de preços na proporção inversa às quantidades adquiridas por um mesmo comprador (parágrafo 4º, art. 7º da IN nº. 38/97).

Garantias Oferecidas

Para a conformação dos preços em face das garantias oferecidas, o valor dessas, integrante do preço, não poderá exceder o resultado da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços e direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período. Se ditos bens, serviços e direitos ainda não tiverem sido vendidos no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país (parágrafo 5º e 6º) art. 7º da IN nº. 38/97.

Para a efetivação do ajuste tratado, deverá ser computado o gasto do exportador estrangeiro com garantia no período anterior, dividindo-se o resultado obtido pela quantidade de produtos vendidos no mesmo período.

Promoções e fiscalização de qualidade

Conforme anunciam os parágrafos 7º e 8º do art. 7º da IN nº. 38/97, no caso de ajuste pela realização de promoções por propaganda e publicidade e de assunção de obrigação pelo custo de fiscalização de qualidade, do padrão do serviço e das condições de higiene, o preço do bem, serviço ou direito adquirido de uma empresa vinculada, domiciliada no exterior, que suporte o ônus da promoção desses itens no Brasil, poderá exceder o de outra que não suporte o mesmo ônus, até o montante despendido, por unidade de produto, pela empresa exportadora, com a referida obrigação.

Para tal cômputo, deverá ser verificado quanto à empresa estrangeira vinculada gastou com a publicidade ou promoção, dividindo-se o resultado obtido por unidade de produto exportado.

Se a propaganda ou publicidade visar à promoção do nome ou da marca da empresa, os gastos serão rateados para todos os bens, serviços ou direitos vendidos no Brasil, na proporção das quantidades e respectivos valores de cada tipo de bem serviço ou direito. Por outro lado, objetivando-se a promoção de um produto, o rateio será levado a efeito em função das quantidades deste (parágrafo 8º, art. 7º da IN nº. 38/97).

Custos de Intermediação

Relativamente aos custos de intermediação de negócios, quando forem utilizados dados de uma empresa adquirente que tiver suportado aos respectivos encargos na compra de bem, serviço ou direito, cujo preço for parâmetro de comparação com o praticado na operação de compra efetuada com uma empresa vinculada não sujeita ao referido encargo, o preço do bem, serviço ou direito desta poderá exceder o daquela até o montante correspondente a esse encargo (parágrafo 9º do art. 7º da IN nº. 38/97).

Acondicionamento, frete e seguro

Para efeito de comparação, os preços dos bens, serviços e direitos serão também ajustados em função de diferenças dos custos de materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso, na forma do parágrafo 10, art. 7º da IN nº. 38/97.

Diferenças de natureza física e de conteúdo

Edita o art. 8º da IN nº. 38/97 que, no caso de bens, serviços ou direitos similares, além de se efetivarem os ajustes comentados, os preços sofrerão ajustes relativos às diferenças de natureza física e de conteúdo, que serão levados a efeito considerando o custo relativo 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.

Comparação com operações efetuadas em períodos posteriores

Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação.

A comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação, é o que dispõe o art. 9º da IN nº.38/97.

Nesse tipo de ajuste, os preços a serem utilizados como parâmetro para comparação, quando decorrentes de operações efetuadas em países cuja moeda não tenha cotação real, serão inicialmente convertidos em dólares norte-americanos e depois para a nossa moeda, tomando-se por base as respectivas taxas de câmbio praticadas na data de cada operação (parágrafo 1º, art. 9º da IN nº. 38/97).

Também serão consideradas nos ajustes das taxas de câmbio as variações acidentais de preços de commodities (por exemplo, cotação de arroz, café, etc.), quando comprovadas mediante apresentação de cotações em bolsa, de âmbito nacional, verificadas durante o período (parágrafo 2º, art. 9º da IN nº. 38/97).

Apuração do valor médio ponderado do preço

Definido também pela IN n°. 38/97 (art.10) o critério para a apuração do valor médio ponderado do preço, segundo o método do Preço Independente Comparado (PIC). Preliminarmente à comparação entre os preços reais com os de transferência apurados segundo o método do PIC, os preços encontrados em conformidade com esse método, correspondentes a cada empresa, serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação, e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado de preço, a ser posteriormente comparado com aquele registrado em custos de vendas.

Para efeito de comparação, o preço médio ponderado de bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e os valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame (art. 11 da IN n°. 38/97).

Outras regras aplicáveis ao método do PIC

As médias aritméticas dos preços serão calculadas considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas e encargo. (parágrafo 1º, art. 18 da Lei n°. 9.430/96).

Somente serão consideradas as operações de compra e vendas praticadas entre compradores e vendedores não vinculados. (parágrafo 2º, art. 18 da Lei n°. 9.430/96).

O PIC é um método com os seguintes pontos fundamentais:

- Impõe a obtenção de dados externos com o próprio fornecedor ou com o concorrente deste para a aferição do preço comparável;

- Utiliza como critério de comparação os preços praticados em operações entre empresas sem vinculação ou independentes;
- É apurado pela média do mercado brasileiro ou de outro país, à opção da empresa; ao preço apurado poderão ser feitos ajustes em face das diferentes condições de negócio.

De qualquer sorte, não obstante o PIC, do ponto de vista conceitual, pareça ser um método bastante adequado, problemas práticos poderão ocorrer para se encontrarem parâmetros de comparação adequados.

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

A determinação do custo de bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens, serviços e direito, diminuídos (art. 18, inciso II da Lei nº. 9.430/96 e art. 12 da IN nº. 38/97):

- a) dos descontos incondicionais concedidos, considerados aqueles que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos na ato de cada revenda e constam da respectiva nota fiscal;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda, cobrados pelo poder público, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;
- c) das comissões e corretagens pagas, correspondentes aos valores pagos e ao que constituírem obrigações a pagar a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise;

d) de margem de lucro de 20%, aplicada sobre o preço de venda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

Os preços de revenda a serem considerados serão praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no mercado atacadista, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados (parágrafo 3º, art. 18 da Lei nº. 9.430/96 e parágrafo 1º, art. 12 da IN nº. 38/97).

O objetivo desse método é determinar o custo máximo que, dado um preço de revenda, permita uma margem, bruta de, no mínimo, 20% sobre esse mesmo preço.

Saliente-se que a fixação de margem de lucro representa vantagem disposta na lei ao contribuinte brasileiro, tratando-se apenas de uma opção. Para utilização de margem diversa, basta que o contribuinte prove, perante as autoridades fazendárias, que aquela é a margem que o mercado pratica na forma comentada anteriormente.

Ainda no que tange à margem ora comentada, convém ressaltar que esta deve ser a bruta (gross margin). Em termos de uma demonstração de resultados, corresponde ao lucro bruto dividido pelas vendas brutas. Ela representa a margem suficiente para absorver outras despesas (operacionais e não operacionais) necessárias à empresa.

Exemplo prático sobre a aplicação do método PRL:

(+) Preço de revenda próprio	\$ 1.050,00
(-) Descontos incondicionais	\$ 50,00
(-) Tributos sobre as vendas	\$ 300,00
(-) Comissões e corretagens	\$ 20,00
(-) Margem de lucro de 20% (*)	\$ 200,00
PRL apurado	\$ 480,00
(*) 20% x (\$ 1.050,00 - \$ 50)	

Como se pode constatar, em face da redação original do art. 18 da Lei nº. 9.430/96, o método do PRL era de aplicação restrita aos revendedores, ou seja, não podia ser utilizado por empresas industriais que importavam bens que, antes de serem revendidos, sofriam algum tipo de processo de industrialização.

Entretanto, objetivando permitir a utilização desse método também por empresas industriais, a Lei 9.959/2000 alterou a forma de cálculo do PRL, que entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2000.

Com a alteração, o método do PRL será definido pela apuração de média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos ;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de: (I) 60%, na hipótese de bens importados aplicados à produção, calculada sobre o preço de venda após deduzidos os valores descritos nas letras acima e do valor agregado no país; (II) 20%, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Determinação da Média Aritmética dos Preços

Segundo a Lei nº. 9.430/96, a média aritmética de que se trata esse método será calculada considerando-se os preços praticados durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que referirem os custos, despesas e encargos (parágrafo 1º do art. 18).

Em adição, a Instrução Normativa nº. 38/97 dispõe as seguintes regras para a determinação da aritmética dos preços de revenda no método PRL (parágrafo 2º, 3º e 4º, art. 12 da IN nº. 38/97).

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

Se as operações consideradas para a determinação do preço médio contiverem vendas a vista e a prazo, os preços relativos a essas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento (parágrafo 5º, art. 12 da IN nº. 38/97).

Não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa referencial Selic, proporcionalizada para o período, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil. Quando uma das partes estiver domiciliada no exterior, proceder-se-á ao ajuste utilizando-se a taxa libor para depósito em dólares norte-americanos, pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais (spread), proporcionalizada para o período (parágrafo 6º do art. 12 da IN nº. 38/97).

O método PRL é de aplicação restrita aos revendedores. Exemplificando, ele não poderá ser utilizado por empresas

industriais que importam matérias-primas e produtos intermediários que agregam valor a seu processo industrial, salvo raras exceções. Na prática, apenas as empresas comerciais (revendedoras, distribuidoras, etc.) poderão determinar preços de transferência por meio desse método.

MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO (CPL)

CPL é o método definido com o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos e similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado (art. 18, inciso III, da Lei nº. 9.430/96 e art. 13 da IN nº. 38/97).

Esse método parte do custo médio de produção, no país de origem, ao qual será adicionada a margem de 20%.

A determinação do custo de produção, no país de origem nem sempre é tarefa fácil, o que pode dificultar a utilização do método. Isto porque as empresas estrangeiras vinculadas comercialmente por contrato de representação, distribuição etc., ou aquelas que exportam para empresas brasileiras que não seja sua subsidiária integral, podem não estar dispostas a abrir seus custos à empresa brasileira.

Quando aos custos de produção, a IN nº. 38/97 trouxe regramentos expressos acerca da apuração de tais custos pertinentes a esse método. De plano, esclarece que, na apuração de preço por esse método, somente serão considerados como integrantes do custo aqueles a seguir indicados, excluídos quaisquer outros, ainda que se refiram à margem de lucro de distribuidor atacadista (parágrafo 1º e 4º do art. 13):

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

Os seguintes aspectos deverão ainda ser observados quanto ao custo:

- a) os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores respectivos fornecedores (parágrafo 2º, art. 13, da IN nº. 38/97);
- b) poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito (parágrafo 3º, art. 13, da IN nº. 38/97);
- c) na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquiridos pela empresa brasileira, os custos acima elencados, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil (parágrafo 5º, art. 13, da IN nº. 38/97);

- d) no caso de utilização de produto similar, para aferição de preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro (parágrafo 6º, art. 13, da IN nº. 38/97);
- e) a margem de lucro de 20% estabelecida nesse método será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas, no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil (parágrafo 7º, art. 13, da IN nº. 38/97);
- f) o custo médio de produção será calculado considerando-se os custos ocorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos (parágrafo 1º do art. 18 da Lei 9.430/96).

Exemplo para a apuração do preço de transferência pelo método CPL:

(+) Custo de produção no exterior	\$ 1.000
(+) Tributos na exportação	\$ 300
(+) Margem sobre o custo (20% de \$ 1.000)	\$ 200
CPL apurado	\$ 1.500

OUTRAS REGRAS APLICÁVEIS À APURAÇÃO DOS CUSTOS NAS IMPORTAÇÕES

Aquisição de Ativo Imobilizado

Quando o bem, serviço ou direito tiver sido adquirido para ser utilizado ou aplicado pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, a determinação do preço a ser utilizado como parâmetro para comparação com os

preços constantes dos documentos de importação só poderá ser utilizado os métodos PIC e CPL, por se tratar de revenda.

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 apurado pelo método PIC ou CPL. Assim, o "excesso" de despesa de depreciação ou amortização em relação ao limite legal não será dedutível. Por isso, deverá ser efetuado controle do ativo imobilizado, para assegurar que a parcela indedutível da despesa de depreciação seja adicionada ao lucro líquido do exercício, para fins de incidência do Imposto de renda e da Contribuição Social. (parágrafo 3º, art. 4º da IN nº. 38/97).

Apuração do preço de transferência por mais de um método

O contribuinte poderá utilizar os dois métodos para efeito comparativo, e deduzir o maior valor apurado sendo que este deverá ser utilizado em todo período de apuração.

A legislação brasileira, nesse aspecto, mostrou-se mais favorável e flexível ao contribuinte. Isto porque as regras sobre *transfer pricing* previstas pela OCDE e pela legislação dos EUA não permitem a escolha do método pelo contribuinte, ditando, ao contrário, que deverá ser adotado o método que apurar o preço mais adequado em relação às práticas de mercado.

Custos dos bens importados

Integram o custo dos bens adquiridos no exterior, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos não recuperáveis devidos na importação (parágrafo 6º, art. 18, da Lei nº. 9.430/96, e parágrafo 4º, art. 4º da IN nº. 38/97).

Conseqüências da determinação do preço de transferência (art. 5º da IN nº. 38/97)

Após apurar os preços em um dos métodos supracitados, os preços deverão ser comparados com o que consta no documento de aquisição. Se o preço praticado na aquisição for maior que o apurado pelo método deve-se a diferença ao Lucro Real e base de cálculo da Contribuição Social. Caso contrário não será necessário nenhum reajuste. E caso a divergência de preço for de até 5%, também não serão necessários ajustes, visto que a Receita Federal do Brasil considera satisfatória a comprovação.

EXPORTAÇÃO

As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ou domiciliada em paraíso fiscal ficam sujeitas ao arbitramento, quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, for inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos no mercado brasileiro, durante o mesmo período e em condições de pagamento semelhantes.

Dessa forma se o preço de venda é maior ou igual a 90% do preço médio no Brasil deve se aplicar um do método a seguir: **PVEx** (Preço de Venda nas Exportações), **PVA** (Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro), **PVV** (Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro) e **CAP** (Custo de Aquisição ou de Produção mais tributos e Lucro).

A IN nº. 38/97 (parágrafo 1º do art.14) abre a possibilidade de, no caso de a pessoa jurídica não efetuar operações no mercado interno, a determinação dos preços médios é efetuada com base em dados de outras empresas que pratiquem

a venda de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

Para fins de comparabilidade, somente serão consideradas as operações de compra e vendas praticadas no mercado brasileiro entre compradores e vendedores não vinculados (parágrafo 2º, art. 14 da IN nº. 38/97).

Dispõe o parágrafo 2º, art. 19, da lei sob enfoque e, complementarmente, a IN nº. 38/97 (parágrafo 3º art. 14) que, para efeito de comparação, o preço de venda:

- no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, das contribuições à Cofins e ao Pis/Pasep, de outros encargos cobrados pelo Poder Público e do frete e seguro, suportados pela empresa vendedora. Nesse caso, estabeleceu a lei, por parâmetro, o conceito de recita líquida (art. 227 do regulamento do Imposto de Renda - RIR/1994), que é o valor total da operação diminuído dos descontos incondicionais e dos tributos incidentes sobre a venda. Não se inclui na definição apresentada o IPI, porquanto este não integra o preço de venda, sendo apurado mediante lançamento na respectiva nota fiscal;

- nas exportações, será tomado o valor depois diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora. Tendo em vista que nas exportações não incidem os tributos anteriormente discriminados, sendo estas oneradas apenas pelo imposto de exportação, quando for o caso, o ingresso líquido será determinado apenas pela diminuição dos encargos de frete e seguro.

A lei, com tais exclusões, elimina os efeitos tributários sobre a apuração dos preços. Todavia, não considera eventuais ganhos decorrentes de incentivos fiscais na exportação, o que poderia diminuir o preço de exportação a ser submetido ao limite de 90% para fins de aceitabilidade.

DISPENSA DE COMPROVAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS EXPORTAÇÕES

São as hipóteses legais que desobrigam o contribuinte de elaborar e comprovar os cálculos de preços de transferência nos casos de exportação. Esse benefício de dispensa de aplicação dos métodos de preços é chamado de *safe harbor*.

O contribuinte somente está sujeito aos métodos de preços de transferência quando os preços médios de venda de seus bens, serviços ou direitos forem inferiores a noventa por cento dos preços médios praticados no mesmo período no mercado brasileiro.

O contribuinte poderá, também, comprovar a adequação dos preços praticados com os próprios documentos da operação se, antes de determinar a contribuição social o lucro líquido e o imposto de renda, o lucro for um valor equivalente a, no mínimo, 5% do total das receitas de exportação. Ou seja, o Fisco se dá por satisfeito quando apurado, no mínimo, 5% de lucro. Assim como na hipótese da receita líquida das exportações ser menor que 5% do total da receita global da pessoa jurídica no mesmo exercício, o contribuinte será enquadrado no conceito de *safe harbor*, estando dispensado de comprovação de utilização de preços, podendo comprovar seus preços exclusivamente com os documentos da operação. No entanto, a dispensa de comprovação não será aceita pela Secretaria da Receita Federal se for constatado que os valores praticados são inadequados ou que alguns custos são indedutíveis. Porém as operações com pessoas jurídicas ou pessoas físicas estabelecidas em Paraísos Fiscais, não podem se beneficiar dessa dispensa de comprovação.

Exemplo de Comparação de Preços

Comparabilidade	Interno	Mercado Externo
(+) Preço de venda	\$ 1.100	\$ 700
(-) Descontos Incondicionais	\$ 50	\$ -0-
(-) Tributos na operação	\$ 250	\$ -0-
(-) Frete e Seguro	\$ 250	\$ 60
(-) Outros ajustes (promoção prazo de garantia, etc.),	\$ -0-	\$ -0-
Preço-base	\$ 800	\$ 640

Relação percentual (\$ 640 / \$ 800) 80%

Preço de exportação inferior ao limite

Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de 90% estipulado pela lei, às receitas das exportações serão arbitradas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos de comparação:

Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)

Define-se o PVEx como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes não vinculados, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes (art. 19, parágrafo 3º, inciso I da Lei nº. 9.430/96 e art. 21 da IN nº. 38/97).

Por esse método, o fisco federal pretende saber se o contribuinte está exportando para a sua empresa vinculada nas mesmas bases praticadas com outros clientes sem vinculação.

Ajuste nos preços

Com o objetivo de minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, permite a IN n°. 38/97, em seu art. 21, parágrafo 2º, que sejam efetuados ajustes por diferenças nas condições de negócio, de natureza física dos bens e de conteúdo, como se alinha a seguir.

Ajustes permitidos nos preços de bens, serviços e direitos idênticos.

Para bens, serviços e direitos idênticos, somente serão aceitos ajustes relacionados com (art. 15 da IN n°. 38/97):

a) Prazo para pagamento

As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros incluídos nos preços, com base na taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada sua aplicação consistente para todas as vendas a prazo. Inexistindo prova da aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base: (I) na taxa Selic proporcionalizada para o período quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil; (II) na libor para depósitos em dólares pelo prazo de seis meses, acrescidas de 3% anuais a título de spread, proporcionalizada para o período, quando uma das partes for domiciliada no exterior (parágrafo 2º e 3º, art. 15 da IN n°. 38/97).

b) Quantidades negociadas

Esses ajustes serão levados a efeito com base em documento de emissão da empresa vendedora, que demonstre praticar preço menor em razão de maior quantidade de produtos adquirida por um mesmo comprador (parágrafo 4º, art. 15, da IN n°. 38/97).

c) Obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do bem, serviço ou direito.

Nessa hipótese, o valor integrante do preço, a esse título, não poderia exceder o resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pelas quantidades dos bens, serviços ou direitos sob a garantia, no mercado nacional, durante o mesmo período. Se o bem, serviço ou direito ainda não tiver sido vendido no país, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia praticado em outro país (parágrafo 5º e 6º, art. 15, da IN nº. 38/97).

d) Obrigação pela promoção, junto ao público do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade.

Para esse tipo de ajuste deve ser observado que o preço do bem, serviço ou direito vendido a uma empresa que suporte o ônus dos referidos dispêndios, para ser comparado como de outra que não suporte o mesmo ônus, será escoimado do montante despendido, por unidade de produto, relativamente ao referido dispêndio (parágrafo 7º, art. 15, da IN nº. 38/97).

e) Obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene.

Nos ajustes em virtude desses custos deverá ser observada a mesma regra mencionada no item d anterior (parágrafo 7º, art. 15 da IN nº. 38/97).

f) Custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços.

Aplica-se a mesma regra prevista no item d retro para a efetivação dos ajustes reativos aos custos de intermediação,

incidentes na venda do bem, serviço ou direito (parágrafo 8º, art. 15 da IN nº. 38/97).

g) Diferenças de custos dos materiais

Os preços dos bens, serviços e direitos serão também ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um (parágrafo 9º, art. 15, da IN nº. 38/97).

h) Fretes e Seguros

As despesas de frete e seguro incidentes sobre o preço dos bens, serviços e direitos também poderão ser objeto de ajuste, pelo que também dispõe o parágrafo 9º, art. 15 da IN nº. 38/97.

i) Riscos de crédito

Os ajustes por riscos de crédito serão calculados com base nas operações praticadas entre comprador e vendedor domiciliado no Brasil. Ditos ajustes serão efetuados com base na percentual resultante da comparação dos totais de perdas e de créditos relativos ao ano-calendário anterior (parágrafo 10, art. 15 da IN nº. 38/97).

Ajustes permitidos nos preços de bens, serviços e direitos similares

Para bens, serviços e direitos similares, além dos ajustes previstos nos itens a a i supra citados, poderão ser feitos aqueles 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 correspondem às

diferenças entre os modelos objeto da comparação (art. 16 da IN n°. 38/97).

Periodicidade da investigação

As comparações de preços serão efetivadas considerando-se um mesmo período de apuração. Entretanto, não sendo possível identificar operações de venda no mesmo período a que se referirem os preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio da moeda de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação (art. 17 da IN n°. 38/97).

Preços de commodities

O art. 17 da IN 98/97 alerta que, quando não for possível comparar preço de venda num mesmo período para realizar devida confrontação, serão consideradas também as variações acidentais de preço e commodities (mercadorias produzidas em larga escala, negociadas em bolsa de valores adquirindo assim, preços definidos em nível global) que serão comprovados mediante a apresentação de cotação da bolsa de valores verificada durante o período.

Método do preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA).

De acordo com a lei 9.430/96, art. 19, §3º, inciso II, o PVA é representado pela média aritmética dos preços de venda dos bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país e de margem de lucro de 15% sobre o

preço bruto de venda no atacado. Há críticas ao texto legal, quanto à fixação da margem de lucro de no máximo 15% porém, deve ser especificado que esta margem representa apenas uma opção que, na maioria dos casos poderá ser vantajosa ao contribuinte.

A IN n°. 38/97, em seu art. 22, § 1º esclarece que os tributos incluídos no preço são aqueles que guardam semelhança com ICMS, ISS e as contribuições PIS/PASEP, e COFINS, ou seja, tributos que guardam proporcionalidade com o preço de venda, mesmo que o referido montante integre a base de cálculo destes.

É possível, analisar abaixo, um exemplo da aplicação do método do preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA):

	País de Destino
Preço de Venda	\$1.000,00
Tributos	\$(100,00)
Margem de lucro 15% (0,15 * 1000)	\$(150,00)
PVA	\$ 750,00

Os ajustes que se aplicam aos preços utilizados como parâmetro pelo método PVA referem-se ao prazo para pagamento, quantidade, obrigações pela garantia, promoção e propaganda, qualidade, custos de intermediação, acondicionamento, frete, seguro e riscos de crédito, nas mesmas formas e condições previstas para o método PVEx, para produtos idênticos e similares (art. 22, parágrafo 3º da IN n°. 38/97).

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

Segundo Higuchi (2007, p. 148), a receita de venda nas exportações determinada pelo método PVV corresponde à média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país com margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no varejo observando-se assim o art. 19, da Lei 9.430 e o art. 23 da IN 38/97.

É necessário salientar que neste método, o legislador toma como parâmetro os preços praticados no varejo do país de destino ao invés dos preços no atacado praticados no exterior como se observa no PVA, além do aumento observado na margem de lucro bruto, já que neste, o estimado é de 15% e no PVV, a margem de lucro se altera para 30%.

A semelhança com o PVA é que ambos os métodos se aplicam sobre as operações de revenda, e os ajustem também se aplicam na mesma proporção e forma do PVA e PVEx (art. 23 IN 38/97).

Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributo e Lucro (CAP)

A receita de venda nas exportações determinada pelo método do custo de aquisição ou produção mais tributos e lucro (CAP), de acordo com Higuchi (2007, p. 149) corresponde à média aritmética ponderada dos custos de produção dos bens, serviços e direitos, exportados acrescidos dos impostos e contribuições cobrados aqui no Brasil mais uma margem de lucro correspondente a 15% sobre a soma dos custos e os tributos retro mencionados.

De acordo com a IN 38/97, (ART. 24 §1º) o custo de aquisição do método CAP compreende valor dos bens, serviços e

direitos exportados, além dos valores de frete e seguros pagos pela empresa adquirente observando que, será excluído dos custos de aquisição o valor do crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS dos bens exportados. A margem de lucro será aplicada sobre o valor após a exclusão do crédito presumindo do IPI.

O CAP assemelha - se com o CPL, o que os diferencia é que aquele leva em consideração os custos médios incorridos com a produção própria da empresa exportadora domiciliada no Brasil, o que deixa sua comprovação mais inteligível.

Os impostos e as contribuições incidentes na mesma data da exportação deverão ser adicionados desde que, para efeito de comparação, o contribuinte faça o mesmo no preço efetivo do bem exportado (solução de consulta COSIT nº3 no DOU de 29/02/00).

É possível, analisar abaixo, um exemplo prático da aplicação do método do custo de aquisição ou de produção mais tributo e lucro (CAP):

(+) Custo Médio	\$ 760,00
(+) Tributos	\$ 80,00
(-) Crédito do IPI	\$ (40,00)
(+)Margem de 15%	\$ 120,00
(\$760+\$80-\$40)	
CAP	\$ 920,00

Disposições comuns aos métodos PVEx, PVA, PVV e CAP

O que se observa em comum nestes quatro métodos é que as médias aritméticas ponderadas são calculadas no período de apuração da base de cálculo do IR da empresa brasileira, a não ser que a empresa utilize dados de outros períodos, nesse caso, a média também levará em consideração os devidos ajustes (art. 18 IN 38/97).

De acordo com art. 19 da IN 39/87, quando se utiliza mais de um método a opção escolhida será aquela que obter o menor valor apurado, assim a empresa poderá optar pelo método que mais atenda seus interesses financeiros - econômicos.

Essa possibilidade de escolha é um privilégio da Lei 9.430-96 uma vez que em âmbito internacional, a empresa deve fixar um preço de transferência com base naquele que contenha a melhor alternativa do preço praticado em transações comparativas entre empresas independentes.

Adição ao lucro líquido

De acordo com art.19 da lei 9.430, a parcela das receitas das exportações baseadas no PRL, que exceder o valor da receita de exportação efetiva já escriturada, deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro presumido ou arbitrado e adicionado ao valor da contribuição social sobre o lucro líquido.

Conquista de novos mercados

O art., 28 da IN 38/97 veio para atenuar as regras da Lei nº. 9.430/96, prevendo hipóteses em que as operações realizadas pelo exportador brasileiro podem ser afastadas do controle do transfer pricing, como por exemplo, no caso de exportação efetuada para empresa vinculada com o objetivo de

conquistar o mercado em outro país. Segundo este artigo, tais operações, poderão ser efetuadas a preço médios inferiores aos 90% dos preços médios praticados no Brasil, sem levar em consideração o arbitramento das respectivas receitas, não se esquecendo que a produção deve ser realizada em território brasileiro, uma limitação ao benefício concerne ao fato de que esses bens, direitos e serviços não poderão ser exportados para os paraísos fiscais.

Conceito de similaridade

O art. 28 da IN 243/02, citado por Higuchi (2007, p. 150) considera bens similares quando, dois ou mais bens, apresentarem, simultaneamente:

I - mesma natureza e função;

II - puderem substituir-se mutuamente na função a que se destinem;

III - tiverem especificações equivalentes.

O conceito de similaridade é aplicado aos bens para fins de comparação de preços nos métodos de apuração do preço de transferência tanto na importação quanto na exportação.

Comprovação dos preços médios

De acordo com o art. 29 da IN 243/02, os preços praticados no exterior podem ser comprovados com base nas publicações oficiais do governo do país do comprador ou vendedor, ou ainda por declaração de autoridade fiscal quando o país mantiver acordo com o Brasil para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações; ou comprovados através de pesquisas efetuados por empresa técnica especializada. Ressaltando que, a receita federal considera adequadas para efeito probatório às publicações decorrentes de cotações de

bolsa de valores de âmbito nacional, internacional e pesquisas realizadas por organismos internacionais. Assim, se as publicações e pesquisas apresentadas pelos contribuintes forem consideradas idôneas ou inconsistentes, poderá ocorrer desqualificação pela Secretaria da Receita Federal.

Despesas e receitas de juros

Um aspecto na lei do transfer pricing que chama atenção se dá pelo fato de que as normas do mesmo se voltaram para o aspecto que o repasse de lucros para o exterior pode ocorrer, não somente numa operação de compra e venda, mas também em contratos financeiros celebrados entre pessoas vinculadas. A exemplo disto, a pessoa jurídica poderia estar omitindo receita, quando ao realizar um financiamento com sua coligada no exterior, a título de encargos, deixaria de computar, na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, o montante correspondente a prática de mercado. Baseada em exemplos como este, a lei criou mecanismos de controle das operações financeiras entre pessoas vinculadas.

De acordo com art. 22 da Lei 9.430/96, os juros pagos ou creditados, estipulados em operações financeiras ajustadas entre as pessoas vinculadas, em contratos não registrados no Banco Central, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real, até o montante que não exceda o valor calculado com base na taxa Libor, - "London Interbank Offered Rate" taxa referência para cobrança de juros por empréstimos que as maiores instituições bancárias fazem entre si - para depósitos em dólares norte-americanos, pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. De acordo art. 25 da IN 38/97, nos contratos mútuos realizados entre partes vinculadas, a empresa domiciliada no Brasil deverá reconhecer como receita financeira, no mínimo, o valor apurado

com base no limite legal (taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos, pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título spread).

Assim, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expressos na moeda a que se refere o contrato e convertido em reais através da taxa de câmbio divulgada pelo Banco Central.

O valor dos juros referente à despesa financeira que exceder o limite legal e a diferença da receita financeira apurada será adicionada ao lucro real, presumido ou arbitrado bem como na base de cálculo da contribuição social.

É possível, analisar abaixo, um exemplo prático da aplicação de cálculo dos juros tomando como base as regras expostas anteriormente.

Libor semestral	5,00%
Spread anual	3,00%
Valor da operação	\$ 100.000
Prazo da operação em meses	3 meses
Taxa de juros pactuada (trim.)	6,00%
Libor trimestral	2,47%
Spread trimestral	0,74%
Taxa máxima permitida	3,21%
Variação cambial (10%)	\$ 10.000
Empréstimo atualizado	\$ 110.000
Juros dedutíveis $(110.000 \times 3,21\%)$	\$ 3.532
Juros contratuais $(110.000 \times 6\%)$	\$ 6.600
Adição (Juros contratuais - juros dedutíveis)	\$ 3.068

O valor que exceder o limite dedutível será adicionado ao lucro real, já que a diferença entre a taxa mínima de juros fixada em lei e a taxa reconhecida como base no contrato terá que ser adicionado ao lucro real, presumido ou arbitrado, além da base de cálculo da CSLL. No caso do lucro real, segundo Higuchi (2007, p. 150), a adição serve exclusivamente para anular o excesso de juros contabilizado, ou seja, a empresa não está pagando o IR e CSLL sobre a parcela excedente de juros, já no lucro presumido ou arbitrado, o excesso de juros não reduz a base de cálculo do IR e da CSLL porque a despesa não tem influência. Com isso, ao efetuar adição ao lucro presumido ou arbitrado, estará cobrando tributo sobre as despesas, fato que não ocorre no lucro real.

DISPENSA DE COMPROVAÇÃO

A instrução Normativa nº. 38/97, em que pese ter extrapolado seus lindes de norma meramente complementar, introduziu no mecanismo do preço de transferência apresentado na Lei nº. 9.430/96 alguns dispositivos que permitem que o contribuinte se afaste dos rigores legais.

Assim é que, além de prever, entre outras flexibilidades, a possibilidade de dispensa de observação dos limites legais de preço nas operações de exportação para conquista de novos mercados, a IN nº. 38/97 estabeleceu, ainda, condições de dispensa ou facilidade de comprovação dos preços praticados entre empresas vinculadas, de conformidade com o que a seguir se expõe.

Lucro líquido decorrente de receita de venda equivalente a 5% da receita de exportação

A art. 33 da IN nº. 38/97 aduz que a pessoa jurídica que provar haver apurado lucro líquido, antes da contribuição

social e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresa vinculada, em valor equivalente a, no mínimo, 5% do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação, ou seja, não necessitará apurar o preço de transferência por um dos métodos previstos na lei.

Pela dicção dos parágrafos 1º e 2º do art. 33 da IN nº. 38/97, o lucro líquido correspondente às exportações para empresas vinculadas, para efeito de apuração do percentual de 5% retro mencionado, será apurado:

- a) em obediência à regra de elaboração da demonstração do resultado do exercício prevista no art. 187 da Lei nº. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e ao conceito de lucro líquido disposto no art. 194 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 1.041/94).
- b) mediante rateio dos custos e despesas comuns em função das respectivas receitas líquidas.

Receita Líquida da Exportação inferior a 5% da receita líquida do período

Outra possibilidade de dispensa da observação das normas do preço de transferência está inscrita no art. 34 da IN nº. 38/97, disposto que a pessoa jurídica, cuja receita líquida das exportações, no ano-calendário, não exceder 5% do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços por ela praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

Inaplicabilidade da dispensa

Todavia, é importante assinalar que as normas de dispensa de comprovação do preço realizado sob as normas do transfer pricing, antes descritas, não podem ser aplicadas nas vendas efetuadas para empresas vinculadas domiciliadas em países com tributação favorecida.

Dispõe, ainda, o art. 35 da IN n°. 38/97 que ditas regras de dispensa não aplicam na aceitação definitiva do valor da receita, reconhecida como base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado pela Receita Federal. Pode-se entender que essa impugnação deverá cingir-se apenas a questionamentos acerca da idoneidade dos dados e informações constantes dos documentos relacionados com a própria operação.

MARGEM DE DIVERGÊNCIA

A secretaria da Receita Federal admite, também, como satisfatória a comprovação, nas operações de importação e exportação com empresas vinculadas, quando o preço apurado por quaisquer dos métodos, divergir, em até 5% para mais ou menos, daquele constante dos documentos de importação e exportação. Nesse caso, nenhum ajuste será exigido da empresa, seja no lucro real, seja na base de cálculo da contribuição social (art. 36 da IN n°. 38/97).

PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA

As disposições relativas ao preço de transferência estatuídas na Lei 9.430/96 e na IN n°. 38/97 são aplicadas também às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculadas àquelas,

residentes e domiciliadas em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (art.24 da Lei nº. 9.430/96 e art. 37 da IN nº. 38/97).

Para efeito de verificação da renda tributada nesses países, será considerada a legislação tributária do referido país aplicável às pessoas físicas ou as jurídicas, conforme a natureza daquele com o qual tiver sido praticada a operação.

Assim, para a pessoa física residente no Brasil, o art. 24, parágrafo 2º, da Lei nº. 9.430/96 e o parágrafo 2º do art. 37 da IN nº. 38/97 estabelecem as seguintes regras:

- o valor apurado segundo os métodos de comparação aplicáveis às operações de importações (PIC, PRL, CPL) será considerado custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;
- o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será apurado de conformidade com o mesmo tratamento disposto para as receitas oriundas de exportação para o exterior;
- será considerado rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto para as receitas oriundas de exportação;
- será considerado rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o tratamento previsto no item VII deste trabalho.

A IN nº. 38/97 previu, outrossim, no parágrafo 3º do art. 37, algumas regras que complementam as disposições sobre a aplicação do preço de transferência nas relações com países de tributação favorecida, dispondo que, nesses casos, a alíquota efetiva de tributação, no país de residência da pessoa física

ou jurídica, será determinada comparando-se a soma do imposto pago sobre o lucro, na pessoa jurídica e em sua distribuição, com o lucro apurado de conformidade com a legislação brasileira, antes dessas incidências.

Nas operações de importações ou exportações efetuada por empresa residente e domiciliada no Brasil, de pessoa física ou jurídica, vinculada ou não, residente em país com tributação favorecida, com bem, serviço ou direito oriundo de empresa no Brasil, a operação será considerada praticada entre as duas empresas vinculadas, excluída a participação da pessoa física ou jurídica residente no país com tributação favorecida (art. 38 da IN n.º. 38/97).

Ainda com o intuito de detectar eventual evasão de divisas para esses países, o Secretário da Receita Federal, por meio dos Atos Declaratórios n.º. 32, de 2 de abril de 1998, e n.º. 110, de 27 de julho de 1998, declarou que estão sujeitas as regras do "transfer pricing" as operações financeiras e de comércio exterior realizadas com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas nas Ilhas Virgens Britânicas, nas Ilhas Cayman e nas Antilhas Holandesas, Liechtenstein, Chipre, Bahrein, Bermudas, Barbados, Panamá, Costa Rica e dependências do Reino Unido: Gibraltar, Ilhas do Canal (Jersey e Guernsey) Ilhas Turks e Caicos e Ilha da Madeira.

Posteriormente, em 23 de dezembro de 1999, foi editada a Instrução Normativa n.º. 164, que produziu efeitos em relação às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2000, na qual o Secretário da Receita Federal listou os países ou dependências considerados como aqueles que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20%. São eles: Andorra, Anguilla, Antígua, Antilhas Holandesas, Bahamas, Bahrein, Barbados, Barbuda, Bermudas, Chipre, Costa Rica, Djibuti, Gibraltar, Granada, Ilhas Cayman, Ilhas Cook, Ilha da Madeira, Ilha de Man, Ilhas do Canal (Jersey, Guernsey, Alderney), Ilhas Marshal, Ilhas Mauricio, Ilhas Turks e

Caicos, Ilhas Virgens Britânicas, Labuan, Libéria, Liechtenstein, Malta, Montserrat, Nevis, Panamá, Saint Kitts, Saint Vicent, Seychelles, Tonga, Vanuatu.

OPERAÇÕES ATÍPICAS

A secretária da Receita Federal não aceitará o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, no encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios do governo, uma vez que não representam o preço real da operação normalmente praticada (art. 29 da IN 38/97).

ALTERAÇÃO DE PERCENTUAIS

A Lei nº. 9.430/96, inovando em relação aos preceitos sobre preço de transferência da OCDE e dos Estados Unidos, fixou vários percentuais de margens de lucro presumidas para as operações de importação e exportação. Todavia, como se sabe, podem existir margens de lucro inerentes a cada setor da economia ou operação, superiores e inferiores àquelas preestabelecidas pelo legislador, indistintamente para todo tipo de operação.

Consciente de que distorções poderiam ocorrer entre a real lucratividade das operações efetuadas pelos contribuintes e aquela fixada na Lei nº. 9.430/96, o legislador ordinário inseriu dispositivo (art.20) enunciando que o Ministro da Fazenda, em situações excepcionais, poderá alterar os percentuais de margem de lucro fixados.

Dentro das regras acerca de transfer pricing adotadas pelos Estados Unidos e pela OCDE, encontramos sistemática semelhante à adotada no Brasil, nos métodos denominados

Advanced Pricing Agreement (APA), pela qual o contribuinte e a receita norte-americana preestabelecem margens de lucro para as operações a serem praticadas.

Saliente-s, contudo, aspecto negativo de tal ajuste com o fisco. É que o contribuinte, nessa hipótese, poderá ficar atado aos percentuais acordados com a Receita Federal, perdendo a flexibilidade de fixação de preços diversos, em suas operações internacionais.

Regulando os ditames legais, a IN n°. 38/97 e a Portaria n°. 95/97 estabelecem os procedimentos para a formulação de tais pedidos. Passamos a comentá-los de forma sintética.

Dispõe o art. 30 da IN n°. 38/97 que os percentuais referidos nos métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP, bem como o limite de 90% fixado para apropriação da receita de exportação, poderão ser alterados por determinação do Ministro da Fazenda. Os métodos PIC e PVEx foram excluídos dessa possibilidade por serem métodos comparativos.

As alterações de percentuais serão efetuadas em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou nem atendimento à solicitação de entidade de classe representativa de setor da economia, em relação aos bens, serviços ou direitos objetos de operações por parte das empresas representativas, ou ainda, em atendimento a solicitação da própria empresa interessada (parágrafo 1º do art. 30 da IN n°. 38/97).

Os pedidos de alteração de percentuais efetuados por setor econômico ou por empresa formarão processos sob a forma de consulta, conforme a Instrução Normativa n°. 02, de 9-1-97 (dispõe sobre os processos de consulta relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF).

A secretária da Receita Federal fica incumbida da análise dos pleitos para alteração das margens aqui tratadas, devendo, em cada caso, ser apresentada proposta de solução ao Ministro da Fazenda.

Negado o pedido do contribuinte, será exarado o despacho respectivo nos autos do próprio processo. Se concessória a decisão proferida, total ou parcialmente, em favor do requerente, será ela formalizada por meio de Portaria Ministerial, a ser publicada, em seu inteiro teor, no Diário Oficial da União, observadas as demais disposições contidas na Portaria n°. 95/97 e na IN n°. 38/97.

É de interesse ressaltar que a consulta prévia ao fisco para a alteração de percentuais, aqui tratada, representa uma opção do contribuinte, para evitar futuros questionamentos da fiscalização. Poderá ele, entretanto, praticar margens diversas daquelas previstas na lei, municiando-se da documentação competente para futura apresentação à fiscalização (parágrafo 2º do art. 21 da Lei n°. 9.430/96).

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

O art. 39 da IN n°. 38/97 prevê os procedimentos concernentes à fiscalização quanto ao atendimento das normas do preço de transferência.

Assim é que a empresa submetida à fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional (AFTNs), encarregados da verificação, a indicação do método por ela adotado e a documentação utilizada como suporte para a determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo, para fins de comprovação.

A falta ou a apresentação insuficiente ou insubsistente dos elementos acima identificados, que impossibilite a convicção quanto ao preço, dará ensejo para que os Auditores Fiscais possam determiná-lo com base em outros documentos do que dispuserem, aplicando um dos métodos comparativos alinhados pela lei.

PERÍODO DE FISCALIZAÇÃO E APLICAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Segundo o que dispõe o art. 40 da IN n°. 38/97, as verificações dos preços de transferência, por parte da Receita Federal, dar-se-ão em períodos anuais, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividade e de suspeita de fraudes.

As normas pertinentes ao preço de transferência aplicam-se, exclusivamente, às operações com empresas vinculadas, praticadas a partir de 1º de janeiro de 1997 (art. 42 da IN n°. 38/97).

CONSULTAS SOBRE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

As consultas relacionadas com os preços de transferência serão solucionadas pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (Cosit) (art. 41 da IN n°. 38/97).

VALORES DE ROYALTIES E DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA

As normas relativas ao preço de transferências aqui alinhadas não se aplicam aos casos de royalties e de assistência técnica científica, administrativa ou assemelhada (art. 42 da IN n°. 38/97).

Como possível motivo para tal exclusão, pode-se entender que o legislador brasileiro preferiu não colocar em risco os limites de dedutibilidade hoje previstos na legislação fiscal brasileira, para os pagamentos a título de royalties e de assistência técnica científica, administrativa ou assemelhada.

DIFERENÇAS ENTRE AS REGRAS DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA DISPOSTAS NO BRASIL, NA OCDE E NOS ESTADOS UNIDOS.

As normas para aferição do preço de transferência incorporadas na Lei nº 9.430/98 foram espelhadas em modelo preconizado pela OCDE e nas regras adotadas pelos Estados Unidos da América. Contudo, diverge a lei brasileira no que concerne aos aspectos que a seguir são abordados:

- a Lei nº. 9.430/96, que alinha os casos em que se caracteriza a vinculação entre empresa brasileira e estrangeira, para os efeitos de aplicação do preço de transferência, considera vinculada à pessoa jurídica brasileira, entre outras situações, a pessoa localizada no exterior que com aquela mantenha acordo comercial de exclusividade para a compra e venda de bens, serviços e direitos. Nas regras de transfer pricing dispostas na OCDE e nos Estados Unidos, não há previsão para esse tipo de vinculação;
- a legislação brasileira é mais flexível ao aceitar percentuais prefixados de margem de lucro para os métodos de comparação de preços encontrada na Lei nº 9.430/96 o que não existe na sistemática de transfer pricing adotada pelos Estados Unidos e pela OCDE;
- pelo que dispõe o art. 18, parágrafo 9º, da Lei nº 9.430/98, as normas relativas ao preço de transferência aqui alinhadas não se aplicam aos pagamentos de royalties e de assistência técnica científica, administrativa ou assemelhada, o que ocorre na regulação dos Estados Unidos e da OCDE, que incluem tais verbas no controle legal do preço de transferência;
- a legislação brasileira também é mais amena ao permitir que o contribuinte, na utilização dos métodos de comparação, escolha aquele que lhe for mais favorável, sendo que a OCDE e a legislação dos Estados Unidos,

contrariamente, dispõem que deve ser eleito o método que apurar o preço mais razoável para a operação, se comparada com aquele praticado entre empresas independentes não vinculadas;

- estabelece a IN nº 38/97 a dispensa de comprovação dos preços pelos métodos de comparação estabelecidos em função do lucro líquido apurado pelo contribuinte em relação às receitas de exploração. Essas hipóteses, conhecidas internacionalmente como safe harbor, não são empregadas na legislação dos Estados Unidos, e tampouco recomendadas pelas normas da OCDE. Entretanto, os Estados Unidos adotam dois métodos, não previstos no Brasil, que comparam o lucro líquido das operações praticadas entre partes relacionadas com aquele obtido em face das demais operações da empresa; são eles: (i) PSM (Profit Split Method); e (ii) TNPM (Transaction Net Profit Method).

- A legislação brasileira prevê uma margem de divergência aceitável entre o preço real e aquele praticado segundo métodos colocados à disposição do contribuinte para o cálculo do preço de transferência. As regras norte-americanas e da OCDE não prevêem essa margem. Entretanto, Brasil e Estados Unidos estabelecem o conceito do arm's length range que é uma variação dos preços ou da margem de lucro dentro da qual o preço fixado sob a análise é aceito e não sofrerá ajustes pelas autoridades.

QUADRO COMPARATIVO DOS MÉTODOS ADOTADOS PELO BRASIL, OCDE E ESTADOS UNIDOS.

Pelo exame e comparação dos métodos eleitos pelo Brasil com aqueles previstos pela OCDE e na legislação norte-

americana, pode-se constatar extrema semelhança entre eles, como se vê no quadro seguinte:

Importação	Brasil	OCDE	EUA
	PIC	CUP	CUP
	PRL	RPM	RPM
	CPL	CPM	CPM
Exportação	PVEX	CUP	CUP
	PVA/PVV	RPM	RPM
	CAP	COM	CPM

CUP = Comparable Uncontrolled Price Method

RPM = Retail Price Method

CPM = Cost Plus Method (Método usado tanto nas operações de importação quanto nas exportações)

Observe-se que, na importação, o método do PIC adotado no Brasil é análogo ao do CUP, previsto pelos Estado Unidos e pela OCDE; o PRL brasileiro assemelha-se ao RPM e o CPL, fixado na Lei n°. 9.430/96, ao COM, contido na legislação norte-americana.

Tais semelhanças também se constatam nos métodos previstos em relação às operações de exploração. Os métodos PVEx, PVA/PVV e o CAP, eleitos pela legislação brasileira, correspondem, respectivamente, aos métodos CUP, RMP e COM dos Estados Unidos e da OCDE.

Os Estados Unidos e a OCDE prevêm outros dos métodos não adotados na legislação brasileira, a saber: (i) PSM (Profit Split Method); e (ii) TNPM (Transaction Net Profit Method).

CONCLUSÃO

A Lei nº. 9.430/96 dita regras para apuração do chamado preço de transferência. Assim é que, a legislação brasileira passou a exigir que o contribuinte demonstre, nas operações de importação e exportação praticadas com partes relacionadas (matriz com filial ou subsidiária localizada no exterior), que o preço praticado corresponde ao preço de mercado, ou seja, que não houve subfaturamento ou superfaturamento na respectiva operação.

Extremamente sofisticado o sistema introduzido pela Lei nº9.430/96, altamente oneroso para o Estado e para o contribuinte, o controle de preços de transferência se apresenta de aplicação problemática, devendo exigir da Administração Fiscal brasileira aparelhamento de alto custo de tal modo que a relação custo/benefício deveria ser objeto de maior atenção.

Na verdade, teme-se, na aplicação da lei, os exageros decorrentes do despreparo e, reconhecendo as dificuldades que afligem nossa fiscalização, que poderá levar a exigências absurdas, favorecidas por um quadro legislativo a requerer, no mínimo, aplicadores de bom senso.

Por fim, considerando-se a complexidade e os vários interesses envolvidos, fica claro, portanto, a necessidade das entidades se cercarem de procedimentos internos que lhe garantam determinar o preço de transferência de acordo com a metodologia mais adequada, buscando sempre o caminho mais vantajoso sem, no entanto incorrer em manipulações.

REFÊNCIAS

BACCARO, Renato Fernandes. **Manual de Preços de Transferência: uma aplicação prática ante as margens de lucro predeterminadas**. 1 ed. São Paulo: Hipótese, 2002.

Série Legis-Empresa-2, Preço de Transferência (Transfer Pricing), publicação Atlas, ed. 2000.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Preços de transferência: aspectos fiscais**. Disponível: <<http://www.eac.fea.usp.br>>. Acesso em 25 mar.2009.

INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 38, DE 30 DE ABRIL DE 1997. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf03897.htm>. Acesso em 10 de abril de 2009.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki.

Imposto de renda das empresas: interpretação e prática. 32. ed. São Paulo: Ir publicações, 2007.

LEI N° 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em 10 de abril de 2009.