

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

PÂMELA KIMI SHIRAISHI

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – OS IMPACTOS DA NOVA
METODOLOGIA DE CÁLCULO TRAZIDA PELA LEI 12.715 DE 2012
(UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PREÇO REVENDA MENOS LUCRO –
PRL)**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**SÃO PAULO-SP
2014**

PÂMELA KIMI SHIRAISHI

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – OS IMPACTOS DA NOVA
METODOLOGIA DE CÁLCULO TRAZIDA PELA LEI 12.715 DE 2012
(UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PREÇO REVENDA MENOS LUCRO –
PRL)**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do Prof. Dr. Roberto Fernandes dos Santos.

**PUC-SP
SÃO PAULO-SP
2014**

FOLHA DE APROVAÇÃO

PÂMELA KIMI SHIRAISHI

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – OS IMPACTOS DA NOVA METODOLOGIA DE
CÁLCULO TRAZIDA PELA LEI 12.715 DE 2012 (UTILIZAÇÃO DO MÉTODO
PREÇO REVENDA MENOS LUCRO – PRL)**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do Prof. Dr. Roberto Fernandes dos Santos.

BANCA EXAMINADORA:

São Paulo, ____ de _____ de 2014

Ao meu pai Paulo, que me apresentou o trabalho de um contador, incentivou o estudo das Ciências Contábeis e me ensinou a ser uma profissional ética.

À minha mãe Maria, que sempre lutou para que seus filhos tivessem uma boa formação educacional.

Ao meu marido André, que abriu mão de parte dos seus objetivos pessoais para dar suporte à minha vida profissional e acadêmica.

Aos meus irmãos Juliana e Adriano, que sempre estiveram ao meu lado nas conquistas dos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Para que este trabalho pudesse ser realizado, várias pessoas deram a sua contribuição. Em especial agradeço:

À Deus, o qual trilhou o meu caminho até a conquista deste título.

Ao Professor Doutor Roberto Fernandes dos Santos, pela paciência e dedicação na orientação deste trabalho.

Aos membros da banca examinadora de qualificação e de defesa pelas importantes contribuições oferecidas a este trabalho.

Aos professores do Programa de Mestrado da PUCSP, dos quais recebi um conhecimento ímpar.

Aos meus professores do Ensino Técnico de Contabilidade, os quais ampliaram a minha visão sobre as diversas áreas de atuação do profissional contábil na minha adolescência.

Aos meus superiores, que confiaram na qualidade do meu trabalho e que a mesma se manteria, mesmo saindo mais cedo do trabalho alguns dias da semana.

A todos os meus amigos e colegas, pela convivência durante este período árduo de estudos e pela troca de experiências.

RESUMO

Com o crescente processo de globalização, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) passaram a se preocupar com os preços dos produtos praticados entre as empresas do mesmo grupo em países diferentes. As empresas poderiam vender seus produtos à sua coligada, localizada em outro país, por um preço mais baixo, deixando de recolher tributos em países nos quais a carga tributária é mais alta, bem como transferir o lucro das vendas efetivas para outro país que tenha uma tributação mais baixa. Foi então que a OCDE publicou um guia de preços de transferências, que foi adotado por todos os seus integrantes. Nos anos 90 o Brasil passou a fazer parte do comércio mundial e, pelo fato de não ser parte integrante da OCDE, o legislador teve que publicar as normas internas sobre este tema. A primeira legislação foi instituída em 1996. Algumas alterações foram feitas, até que, em 2002 a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa 243, a qual mudou significativamente o cálculo do método Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), o que causou um impasse entre o Fisco e os contribuintes. Após 10 anos de discussões, em 2012 o governo publicou uma nova lei tratando sobre preços de transferência o que colocou fim às discussões sobre o cálculo dos ajustes a partir daquele momento. O legislador deixou como opção ao contribuinte a adoção ou não das novas regras para o próprio ano de 2012. Diante deste cenário, esta dissertação analisou a evolução das regras de preços de transferência no mundo e no Brasil e suas respectivas metodologias de cálculo. Intencionou verificar a razão desse impasse existente entre o contribuinte e o Fisco e promover uma análise sobre a opção mais economicamente viável para o contribuinte para o ano de 2012. Esta análise foi feita por meio de cálculos de situações hipotéticas, as quais trouxeram uma visão do comportamento dos ajustes a serem feitos pelos contribuintes. Como respostas a estes objetivos obteve-se como resultados que em nenhuma das hipóteses a IN 243 foi a mais benéfica ao contribuinte, enquanto as Leis 12.715 e 9.959 apresentaram um ajuste menos oneroso. No entanto, para decidir qual é a melhor opção entre as Leis cabe à empresa promover uma análise de todos os produtos fabricados, uma vez que não é possível optar pelas duas normas.

Palavras-chave: Preços de Transferência. Norma Tributária. Preço de Revenda Menos Lucro.

ABSTRACT

Due to the raising globalization, members of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) started to worry about the prices of the products sold among the companies of the same group in different countries. Companies could sell their products to the affiliate located in another country for a lower price, failing to collect taxes in countries where the tax burden is higher and to transfer profit from actual sales to another country that has a lower tax burden. It was then, the OECD published a guide for transfer pricing, which was adopted by all its members. At the 90's, Brazil has become part of the world trade scene and, from the fact that it is not a member of OECD, the lawmaker had to publish internal rules about this subject. The first legislation was instituted in 1996. Some changes was made, until, in 2002 the Internal Revenue Service of Brazil (IRS) published Normative Instruction 243, which significantly changed the calculation method Resale Price Less Profit (PRL), which caused an impasse between IRS and taxpayers. After 10 years of debates, in 2012 the government published a new law about transfer pricing putting an end on the discussions about the calculation on the adjustments from this point on. The lawmaker let the option for the taxpayer the adoption of the new rules for the related year 2012. According to this scenery, this dissertation analysed the evolution of the rules of transfer pricing in the world and in Brazil and the related calculation methodologies. It purposed verify the reason of the deadlock between the taxpayers and the tax authorities and organize an analysis of the most economically feasible option for the taxpayer for the year 2012. This analysis was made using calculations of hypothetical situations, which one brought a view behaviour of the adjustments to be made by the taxpayers. As an answer to these objectives obtained as a result that in none of the hypotheses the Normative Instruction 243 was the most beneficial to the taxpayer, while the laws 12.715 and 9.959 show a less overtax. However, to decide what is the better option between the laws, is up to each entity foment an analyse of all the products manufactured, once it is not possible to opt for both laws.

Keywords: Transfer Pricing. Tax Law. Resale Price Less Profit

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Linha do Tempo das Principais Normas que Disciplinam sobre Preços de Transferências no Brasil.....	17
Figura 2	Comércio Mundial em Bilhões de Dólares.....	25
Figura 3	Áreas de Atuação das Normas de Preços de Transferência.....	91
Figura 4	Área A.....	93
Figura 5	Área B.....	95
Figura 6	Área C.....	96
Figura 7	Área D.....	97

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Exportações 2003 – 2012.....	26
Gráfico 2	Importações 2003 – 2012.....	26
Gráfico 3	Ilustração Método CUP.....	33
Gráfico 4	Ilustração Método RPM.....	35
Gráfico 5	Ilustração Método CPM.....	37
Gráfico 6	Margem de Lucro por Atividade.....	88

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Métodos OCDE.....	31
Quadro 2	Método do Preço de Revenda.....	34
Quadro 3	Método do Custo Mais Lucro.....	36
Quadro 4	Métodos Internacionais x Métodos Nacionais.....	39
Quadro 5	Comparativo IN 243/02 e Lei 9.959/00.....	44
Quadro 6	Países com Tributação Favorecida.....	53
Quadro 7	Métodos de Preços de Transferência na Exportação.....	54
Quadro 8	Exemplo de Cálculo pelo Método PVEx.....	55
Quadro 9	Exemplo de Cálculo pelo Método PVA.....	56
Quadro 10	Exemplo de Cálculo pelo Método PVV.....	57
Quadro 11	Exemplo de Cálculo pelo Método CAP.....	58
Quadro 12	Exemplo de Cálculo pelo Método PECEX.....	60
Quadro 13	Quadro Resumo dos Métodos de Cálculo para Exportação.....	61
Quadro 14	Métodos de Preços de Transferência na Importação.....	63
Quadro 15	Exemplo de Cálculo pelo Método PIC.....	66
Quadro 16	Exemplo de Cálculo pelo Método PRL – Revenda.....	67
Quadro 17	Exemplo de Cálculo pelo Método PRL – Produção.....	68
Quadro 18	Exemplo de Cálculo pelo Método CPL.....	71
Quadro 19	Exemplo de Cálculo pelo Método PCI.....	73
Quadro 20	Quadro Resumo dos Métodos de Cálculo para Importação.....	74
Quadro 21	Variáveis Percentuais da Pesquisa.....	82
Quadro 22	Variáveis Numéricas da Pesquisa.....	83
Quadro 23	Exemplo de Cálculo.....	84
Quadro 24	Resultados obtidos com a Lei 9.959/00.....	85
Quadro 25	Exemplo de Cálculo.....	86
Quadro 26	Resultados obtidos com a IN 243/02.....	87
Quadro 27	Exemplo de Cálculo.....	89
Quadro 28	Resultados obtidos com a Lei 12.715/12.....	90
Quadro 29	Área A.....	94
Quadro 30	Área B.....	95
Quadro 31	Área C.....	96
Quadro 32	Área D.....	98
Quadro 33	Comparação dos Resultados.....	99

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMCHAM	<i>American Chamber of Commerce for Brazil</i>
art.	Artigo
CAP	Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPL	Custo de Produção Mais Lucro
CPM	<i>Cost Plus Method</i>
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CUP	<i>Comparable Uncontrolled Price Method</i>
DEAIN	Delegacia Especial de Assuntos Internacionais
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DOU	Diário Oficial da União
E&Y	Ernst & Young Terco
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IRS	Internal Revenue Service of Brazil
ISS	Imposto Sobre Serviço
Ltda	Limitada
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
MP	Medida Provisória
MTC	<i>Model Tax Convention</i>
NF	Nota Fiscal
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	<i>Organization for Economic Cooperation and Development</i>
OEEC	<i>Organization for European Economic Cooperation</i>

PCI	Preço sob Cotação na Importação
PECEX	Preço sob Cotação na Exportação
PIC	Preços Independentes Comparados
PIS	Programa de Integração Social
PRL	Preço de Revenda Menos Lucro
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PVA	Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Menos Lucro
PVEx	Preço de Venda nas Exportações
PVV	Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Menos Lucro
RFB	Receita Federal do Brasil
RPM	<i>Resale Price Method</i>
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Superior Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TPG	<i>Transfer Pricing Guidelines</i>
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
WTO	<i>World Trade Organization</i>

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1. Contextualização.....	14
1.2. Definição de Preços de Transferência.....	17
1.3. Caracterização do Problema.....	18
1.4. Objetivos.....	19
1.5. Justificativa do Tema.....	19
1.6. Metodologia de Pesquisa.....	20
1.7. Embasamento da Revisão da Literatura.....	20
1.8. Estrutura do Trabalho.....	22
1.9. Delimitação.....	23
2. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO MUNDO	24
2.1. Evolução Histórica do Comércio Internacional.....	24
2.2. A Criação da OCDE.....	27
2.3. Os Acordos de Tributação Internacional.....	28
2.4. Princípio <i>Arm's Length</i>	29
2.5. Métodos Transacionais Tradicionais.....	32
2.5.1. CUP – <i>Comparable Uncontrolled Price Method</i>	32
2.5.2. RPM – <i>Resale Price Method</i>	33
2.5.3. CPM – <i>Cost Plus Method</i>	35
3. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL	38
3.1. Regulamentação dos Preços de Transferência no Brasil e os Princípios da OCDE.....	38
3.1.1. Primeira Legislação Publicada sobre o Tema – Lei 9.430/96.....	41
3.1.2. Alteração da Margem de Lucro – Lei 9.959/00.....	42
3.1.3. Alteração do Modelo de Cálculo – IN RFB nº 243/02.....	43
3.1.4. As Divergências entre Lei e IN e o Princípio da Hierarquia das Leis.....	45
3.1.5. Pacificação da Divergência – Lei 12.715/12.....	46
3.1.6. Opção pelo Método Mais Adequado para o Ano-Calendário de 2012 – IN RFB nº 1.312/12.....	50
3.1.7. Outras Observações sobre Preços de Transferência no Brasil.....	50
3.2. Metodologias de Apuração dos Preços de Transferência na Exportação....	53
3.2.1. PVEx – Preço de Venda nas Exportações.....	54
3.2.2. PVA – Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Menos Lucro.	56
3.2.3. PVV – Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Menos Lucro.....	57

3.2.4. CAP – Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro.....	58
3.2.5. PECEX – Preço sob Cotação na Exportação.....	59
3.2.6. Comparativos dos Métodos de Exportação.....	61
3.3. Metodologias de Apuração dos Preços de Transferência na Importação....	63
3.3.1. PIC – Preços Independentes Comparados.....	64
3.3.2. PRL – Preço de Revenda Menos Lucro.....	66
3.3.3. CPL – Custo de Produção Mais Lucro.....	69
3.3.4. PCI – Preço sob Cotação na Importação.....	72
3.3.5. Comparativos dos Métodos de Importação.....	73
3.3.6. Discussões Judiciais sobre a Divergência entre a Lei e a IN.....	76
4. OS EFEITOS DAS MUDANÇAS DA LEGISLAÇÃO NO MÉTODO PRL.....	80
4.1. Cálculo Conforme a Lei 9.959/00.....	84
4.2. Cálculo Conforme a IN SRF 243/02.....	85
4.3. Cálculo Conforme a Lei 12.715/12.....	89
4.4. Comparativo entre as Três Opções.....	91
4.5. Comparações Numéricas dos Resultados Demonstrados.....	92
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	100
REFERÊNCIAS.....	105
APÊNDICES.....	109

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

A partir da década de 90, o Brasil integrou-se ao comércio internacional, de maneira mais presente, devido à liberação econômica e, com isso, passou a fazer parte da internacionalização da linha de produção industrial. Grandes multinacionais começaram a escolher países com custos de produção mais baixos para construir as suas indústrias.

Neste novo cenário, o governo brasileiro percebeu a necessidade de legislar sobre Preços de Transferências, a qual traria uma tributação mais justa para as mercadorias produzidas no Brasil, que tivessem em sua composição total ou parcial matéria-prima importada de vinculada. Isso porque uma indústria poderia vender seus produtos para sua coligada no exterior a um preço mais baixo que o de mercado, gerando um prejuízo para a indústria local e, conseqüentemente, recolhendo menos tributos sobre a renda e assim, transferindo toda a margem de lucro para a empresa no exterior a qual venderia este produto pelo preço de mercado.

Diante do exposto, em dezembro de 1996 o Presidente da República sancionou a Lei 9.430 que introduziu o cálculo dos preços de transferências no Brasil. Esta lei teve como base as normas da *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Esta organização sugere alguns métodos de cálculo de preços de transferência para seus países membros, com a finalidade de evitar a bitributação e a transferência de resultados, pois as empresas multinacionais estão espalhadas por quase todo o globo e afetam o comércio e a economia entre as nações envolvidas nas transações comerciais. Muito embora o Brasil não seja um país membro, é possível notar a semelhança entre os cálculos sugeridos pela OCDE e as normas nacionais.

Em 2000, houve a publicação da Lei 9.959 que promoveu o desdobramento de um dos métodos de ajustes sugeridos pela lei, ou seja, alterou a margem de lucro do método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), anteriormente fixado em 20%, agora em 20% para revenda e 60% para produto. Criou-se então o PRL 20% e o

PRL 60%, sendo que o primeiro foi destinado aos revendedores dos produtos importados, os quais não passam por nenhum outro processo de alteração das suas características, simplesmente importam e revendem; o segundo foi destinado aos bens importados aplicados na produção de outro produto nacional e sua posterior venda.

Para orientar os auditores fiscais nos processos de fiscalização dos ajustes de preços de transferência, em 2002, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa 243 estabelecendo normas disciplinares sobre o referido assunto. Para surpresa dos contribuintes, a interpretação da Receita Federal sobre a metodologia de cálculo do PRL 60% ficou diferente do que trata a própria lei. Iniciou-se, então, uma discussão sobre a validade desta instrução, tendo, de um lado, os contribuintes que alegam que uma norma inferior (IN) não pode alterar uma norma superior (Lei) e, de outro, a RFB que afirma que a IN não alterou a Lei na qual é baseada.

Quando as empresas aplicaram o procedimento indicado pela RFB, perceberam que os valores finais dos ajustes dos preços de transferência eram muito maiores do que se fossem seguidas as regras estabelecidas pela lei e, conseqüentemente, os valores dos tributos a serem pagos ficaram bem superiores quando comparados às diretrizes da lei.

Em 2011, o *Tax View*, boletim tributário da Ernst & Young Terco (E&Y) publicou que: “A diferença entre os cálculos do ajuste fiscal pelo método PRL60 seguindo o previsto em Lei e a metodologia de cálculo da IN 243/02 é enorme, podendo variar de, por exemplo, R\$ 40 milhões a R\$ 400 milhões”

Fernando Matos, sócio da Deloitte, em entrevista a *American Chamber of Commerce for Brazil* (AMCHAM, 2014) também afirma:

A Receita Federal mudou o cálculo aumentando o tributo. Não falamos de uma alteração pequena que não causa impactos significativos nas demonstrações de resultados, mas de um reajuste absurdamente elevado, que para algumas empresas até pode inviabilizar as operações no Brasil.

Vale ressaltar que a Constituição Federal (CF, 1988) permite o aumento do tributo apenas por meio de Lei e uma Instrução Normativa não é lei. Além disso, o Código Tributário Nacional (CTN) impõe que somente a lei pode majorar tributos, bem como, determinar a base de cálculo.

A partir deste momento, os contribuintes foram inseridos em um cenário de total insegurança jurídica, uma vez que a Lei determina uma metodologia e a IN determina outra e ainda, majora o valor do tributo a ser recolhido aos cofres públicos. O mais agravante é que no momento da fiscalização os auditores da RFB são obrigados a seguir a IN alegando que esta, em nada alterou a Lei, conforme afirma Paulo Riscado, Procurador-chefe da Fazenda Nacional do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da RFB, em reportagem de Laura Ignácio (2011) para o Valor Econômico: "Os textos são até diferentes, mas a IN segue a legislação na sua finalidade, no que se pretende com o preço de transferência, que é evitar a sonegação fiscal".

Como algumas empresas optaram por seguir as regras estabelecidas pela lei, muitas delas foram autuadas quando passaram pelo processo de fiscalização, como é o caso da empresa Semp Toshiba, segundo o Boletim *Tax View*:

O entendimento da aplicação dos métodos de preços de transferência no Brasil tem causado discussões nos tribunais brasileiros gerando dúvidas para os contribuintes e certa insegurança jurídica aos olhos das empresas internacionais. Recente decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no caso da Semp Toshiba, por exemplo, foi contra o cálculo usualmente praticado no mercado, conhecido como Preço de Revenda menos Lucro (PRL 60) e respaldado na Lei nº 9.959, de 2000. (E&Y, 2011)

Outras empresas que discutem a ilegalidade da IN 243 são: a Janssen Cilag Farmacêutica Ltda., no Processo nº 2003.61.00.006125-8 a Robert Bosch Ltda., no Processo nº 16561.720116/2012-95 no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e a LG Electronics do Brasil Ltda. no Processo nº 16561.720068/2011-54 também no CARF.

Até o momento, não há nenhuma decisão em trânsito em julgado emitida pelo Superior Tribunal Federal (STF) para trazer uma pacificação deste conflito entre as normas jurídicas.

Para cessar os processos contra a RFB sobre este tema, em 3 de abril de 2012, foi publicada a Medida Provisória (MP) 563 que foi posteriormente convertida na Lei 12.715, em 17 de setembro do mesmo ano. Esta lei atualizou as regras das leis anteriores sobre os preços de transferência, criou dois outros métodos para o cálculo do ajuste para empresas comerciantes de *commodities* e estabeleceu uma nova disciplina sobre o cálculo do método PRL. Neste mesmo ano, a IN 1.312

revogou na IN 243/02 e ainda deu ao contribuinte a opção de adotar ou não a nova legislação para o ano calendário de 2012.

Assim, a linha do tempo que disciplina sobre a validade das regras de tributação sobre preços de transferência nos últimos 15 anos pode ser ilustrada como mostra a Figura 1.

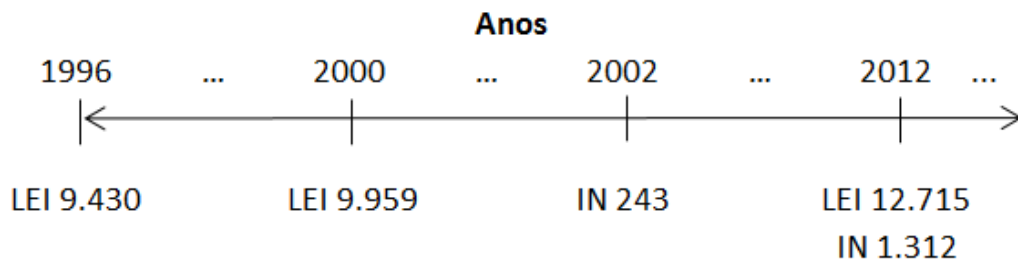


Figura 1 – Linha do Tempo das Principais Normas que Disciplinam sobre Preços de Transferências no Brasil

Fonte: Elaborado pela Autora

É interessante mencionar o conceito de norma na concepção de Carvalho (2009, p. 20); são “expressões irredutíveis de manifestação do deôntico”, ou seja, é o mínimo de informação à qual se estabelece uma relação completa de permissão, obrigatoriedade ou proibição entre duas ou mais pessoas.

De acordo com a linha do tempo é possível verificar que de 2002 a 2011 as empresas estiveram sujeitas às duas normas, a Lei 9.430 com as alterações da Lei 9.959 e a IN 243. Em 2012, com a publicação da Lei 12.715, o contribuinte ficou sujeito aos três textos legais, ou seja, as duas anteriormente citadas, mais a publicada neste mesmo ano. Nesta última, o governo deixou opcional às empresas a adoção, ou não, da nova norma e, finalmente, a partir de 2013 todos os contribuintes passaram a estar sujeitos à Lei 12.715.

1.2. Definição de Preços de Transferência

É possível definir como preço de transferência o valor do bem ou serviço transferido/vendido a uma empresa vinculada, localizada em um país distinto daquele em que o bem foi produzido. O valor da transferência deve ser feita a valor

justo ou *arm's length*, ou seja, pelo preço de mercado, o qual é estabelecido pelas condições de oferta e demanda a fim de evitar o privilégio ou prejuízo do resultado de qualquer uma das empresas vinculadas envolvidas na transação comercial.

Schoueri (2013) propõe a seguinte definição sobre preços de transferência:

Por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles se desviar daqueles que teriam sido entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias. (SCHOUERI, 2013, p. 11).

Já a Receita Federal do Brasil define:

O termo 'preço de transferência' significa o preço praticado na compra e venda (transferência) de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas (pessoas vinculadas). Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre empresas vinculadas, esse preço pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas - preço com base no princípio *arm's length*. (RFB, 2005).

É possível perceber a influência da OCDE na definição de preços de transferência publicada pela Receita Federal quando menciona o "princípio *arm's length*". Em linhas gerais, preço de transferência é a comparação do preço praticado de um bem vendido a uma empresa vinculada, comparado com o preço do mesmo bem vendido a uma empresa não vinculada nas mesmas condições.

1.3. Caracterização do Problema

Quando foi publicada a IN 1.312, em 28 de dezembro de 2012, a Receita Federal deu a opção ao contribuinte de escolher uma dentre as três diferentes normas que regulam as regras de preços de transferência no Brasil para o ano de 2012. Com isso, é possível formular as seguintes questões:

a) É significativa a diferença de valor entre as regras estabelecidas pela Lei 9.959/00 e a IN 243/02?

b) Qual das três regulamentações (Lei 9.959 - IN 243 - Lei 12.715) abordadas neste estudo foi a mais economicamente viável para o contribuinte considerando o ano de 2012?

1.4. Objetivos

O objetivo deste trabalho é verificar qual dos resultados dos ajustes de preços de transferência das três normas aplicáveis ao ano de 2012, a Lei 9.959/00, a IN 243/02 e a nova redação dada pela Lei 12.715/12 foi mais economicamente viável para o contribuinte por meio de simulações matemáticas de fatos hipotéticos. Igualmente, se intenciona: - ajudar contribuintes que possuem discussões judiciais sobre o tema, com autuações anteriores à entrada em vigor da Lei 12.715/02; - ajudar o contribuinte a entender todo o processo de evolução sobre preços de transferência no Brasil e os problemas de interpretação das normas; - embasar as empresas que movem ações contra o Fisco (autoridade fazendária) sobre a divergência de cálculo do método PRL 60% anteriores a 2012, demonstrando os principais pontos de divergência das alegações das empresas e dos auditores fiscais.

1.5. Justificativa do Tema

O comércio globalizado é um fato que não pode ser negado neste século XXI e o governo brasileiro está atento à comercialização entre empresas vinculadas domiciliadas no Brasil. Este tema se tornou tão importante que a OCDE disponibilizou, como sugestão, regras para manter um equilíbrio na tributação no comércio entre seus países membros. No Brasil a RFB criou uma divisão de fiscalização especializada neste assunto chamada Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN) uma vez que este país não é membro da OCDE e possui suas próprias regras de preços de transferência. Logo, é possível afirmar que a fiscalização sobre este tema tende a aumentar e se especializar.

1.6. Metodologia da Pesquisa

Para elaboração do trabalho foi utilizado o método hipotético-dedutivo, uma vez que a legislação e a metodologia de cálculo dos preços de transferências são iguais para todas as empresas.

A pesquisa é do tipo exploratória, pois há construção de hipóteses que trazem uma análise comparativa entre a situação anterior e a atual. Igualmente, o estudo se baseia em pesquisas bibliográficas, pois faz parte da pesquisa científica expor a interpretação de outros estudiosos sobre este assunto e *ex-post-facto* uma vez que a lei entrou em vigor a partir de 1/1/2013. Além disso, são utilizadas produções acadêmicas e documentos em meio eletrônico.

A abordagem é de natureza quantitativa no que se refere à comparação entre os métodos de cálculo e qualitativa quando aborda a complexidade das leis sobre preços de transferência, pois a interpretação destas normas depende do juízo de valor de cada indivíduo.

Foi feita uma análise comparativa entre a legislação anterior e a legislação mais recente (avaliação de resultado) e uma proposição de plano no momento da decisão da metodologia de cálculo sugerida para utilização no período de 2012.

1.7. Embasamento da Revisão da Literatura

O trabalho foi estruturado de forma a seguir a evolução das normas sobre o tema escolhido. Como subsídios para interpretação das normas e dos cálculos de ajuste foram utilizadas publicações de autores renomados no assunto, bem como algumas produções acadêmicas, como segue:

Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, de Luís Eduardo Schoueri.

Trata-se de um livro editado em 2013, pela Editora Dialética, que discorre sobre preços de transferência no Brasil e no Mundo. Faz uma evolução das normas estabelecidas pela OCDE, uma comparação entre a legislação internacional e nacional, tece comentários sobre os métodos aplicados no Brasil bem como seus problemas de aplicabilidade.

Preços de Transferência – *Arm's Length* e Praticabilidade, de Ricardo Marozzi Gregorio.

Trata-se de um livro editado em 2011, pela Editora Quartier Latin, que discorre sobre os métodos de preços de transferência sugeridos pela OCDE, o desenvolvimento da legislação no âmbito nacional, os conflitos normativos, o princípio *arm's length* e a sua praticabilidade.

Preços de Transferência no Brasil – Uma Abordagem Prática, de Demétrio Gomes Barbosa.

Trata-se de um livro editado em 2012, pela Editora Fiscosoft, que discorre sobre os princípios *arm's length*, a OCDE e os métodos brasileiros de apuração dos preços de transferência tanto nas importações quanto nas exportações, dando exemplos numéricos práticos de aplicação das normas.

Dissertação de Mestrado – Preços de Transferência: uma Contribuição à Eficácia do Gerenciamento dos Negócios em Empresas Internacionais, de José Claudio dos Santos.

Defendida na PUC-SP em 2005, discorre sobre preços de transferência e faz uma contribuição à eficiência do gerenciamento dos negócios em empresas internacionais, tanto na questão de controle de ajuste, como na gestão de como tal valor afeta o custo do bem produzido.

Dissertação de Mestrado – Preços de Transferência no Brasil e os Impactos nas Demonstrações Financeiras, de Lourivaldo Lopes da Silva.

Defendida na PUC-SP em 2008, discorre sobre preços de transferência no Brasil, os métodos aplicáveis na importação e na exportação de mercadorias e para receitas e despesas financeiras.

Este material serviu de base para a elaboração deste trabalho, principalmente para fundamentar os conceitos de preços de transferência. No entanto, outros guias de empresas especializadas em assuntos tributários, orientações de empresas de auditoria, guia de preços de transferência da OCDE e, até mesmo, pesquisas elaboradas por empresas renomadas foram objeto de consulta. Estes materiais

auxiliares serviram de base para a elaboração dos exemplos práticos de aplicação dos conceitos.

1.8. Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos, as considerações finais e as referências. Estes podem ser apresentados resumidamente da seguinte forma:

Capítulo 1 – Introdução

Buscou-se contextualizar o leitor no universo dos preços de transferência, dando ênfase a sua aplicação no Brasil, foi definido o que são preços de transferência, a caracterização do problema, o objetivo deste trabalho, bem como sua justificativa, metodologia e a as principais obras usadas no trabalho.

Capítulo 2 – Preços de Transferência no Mundo

Este capítulo contém a evolução histórica dos conceitos de preços de transferência no mundo, desde a Segunda Guerra Mundial, a criação da OCDE, o princípio *arm's length*, até chegar nos métodos transacionais tradicionais sugeridos por esta entidade aos seus membros. Estes métodos transacionais são aplicados tanto na importação quanto na exportação de bens, serviços e direitos para sua vinculada. Contém, também, a explicação de cada um dos três métodos: CUP (*Comparable Uncontrolled Price Method*), RPM (*Resale Price Method*) e CPM (*Cost Plus Method*).

Capítulo 3 – Preços de Transferência no Brasil

Este capítulo trata da evolução das normas de preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro, bem como seus conflitos normativos. Discorre sobre os cinco métodos de apuração dos preços de transferência na exportação e um comparativo entre os resultados, bem como, os quatro métodos de apuração de preços de transferência na importação também com um comparativo entre métodos. Igualmente, para identificar qual método é o mais adequado a cada ao tipo de empresa e/ou operação comercial. Também foi feito um estudo sobre alguns processos que questionam a legalidade ou ilegalidade da IN 243/02.

Capítulo 4 – Os Efeitos das Mudanças da Legislação no Método PRL

Neste capítulo se estuda qual método PRL é mais economicamente viável para uma empresa que importa partes e peças de um bem final produzido no Brasil. Como no ano de 2012 as empresas podiam optar pela legislação anterior à Lei 12.715/12 ou a atual, de acordo com o art. 56 da IN 1.312, simulações das normas vigentes foram efetuadas, assim como um comparativo final para análise dos resultados obtidos.

Capítulo 5 – Considerações Finais

A partir do exposto, este capítulo descreve a conclusão final do trabalho, apresentando a opção que traz menos ajuste fiscal de preços de transferência para o contribuinte que optar pelo método PRL. Também apresenta as limitações do estudo e as propostas para futuros trabalhos.

1.9. Delimitação

O presente trabalho se delimita ao estudo contábil-tributário das normas de preços de transferência no Brasil. Embora todas as metodologias de cálculo dos ajustes tenham sido abordadas nesta dissertação, um estudo mais aprofundado foi feito em relação à apuração de preços de transferência na importação pelo método PRL (produção) entre o período de 1996 a 2012. No que se refere às simulações efetuadas, estas não abrangem todo o universo de resultados possíveis, uma vez que podem ser infinitos. As normas aqui estudadas foram publicadas até 31 de dezembro de 2012, as quais até a data de apresentação deste trabalho estavam válidas. Contém apenas informações sobre preços de transferência de bens tangíveis, ou seja, serviços e direitos não fazem parte desta dissertação.

2. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO MUNDO

2.1. Evolução Histórica do Comércio Internacional

A globalização e o comércio internacional tiveram sua intensificação no final da II Guerra Mundial (1945). Após este evento, a guerra por território teve menos importância para as nações, e o comércio internacional, bem como a dominação do mercado econômico consumidor mundial, passou a ter mais valor.

Grieco (2001, p.133) afirma que “a noção de globalização ganhou consistência após a Segunda Guerra Mundial”. Com a globalização e o compartilhamento de informações de maneira mais eficiente, o mundo teve acesso a um conhecimento mais rápido das evoluções tecnológicas ocorridas no planeta. Isto fez com que barreiras socioeconômicas, históricas e culturais, fossem diretamente afetadas e rompidas, pois a economia passou a estar interligada.

Assim, os países mais industrializados começaram a expandir suas vendas e polos produtores para outras nações, com o objetivo de aumentar o mercado consumidor dos seus produtos e minimizar o custo de produção de forma a maximizar o lucro e consequentemente dominar o comércio mundial.

O crescimento dos conglomerados multinacionais no mundo atual é um fenômeno marcante. Enquanto que, nos anos 80, o comércio intramultinacional de bens tangíveis não representava 25% do total do comércio internacional, nesta década, ele já ultrapassa 60% do total. Análises microeconômicas sugerem que a concentração da titularidade e da localização dos fatores de produção, bem como a estrutura internalizada, contribui para tornar o arranjo institucional das multinacionais a forma mais eficiente de organização empresarial para a produção internacional. A concentração da titularidade dos fatores de produção facilita o acesso a tecnologia e ao *know-how*, e permite a implantação de políticas monopolistas e de governança corporativa. A concentração da localização dos fatores de produção favorece o aproveitamento de incentivos e vantagens econômicas, socioculturais e políticas oferecidas pelos diversos países. (GREGORIO, 2011, p.42-43).

Como o comércio mundial tende a crescer ano após ano e movimentar trilhões de dólares, logo a preocupação com preços de transferência vem sendo objeto de estudo em vários países, uma vez que o montante de numerário transferido entre as nações é relevante. A Figura 2 mostra a classificação dos países de acordo com o

montante de mercadorias comercializadas no ano de 2012, sendo na cor vermelha os que comercializam mais de um trilhão de Dólares e na cor azul os que comercializam de 0 (zero) a 250 bilhões de dólares. O Brasil está em verde o que significa que o volume de transações comerciais no país está entre 250 e 500 bilhões.

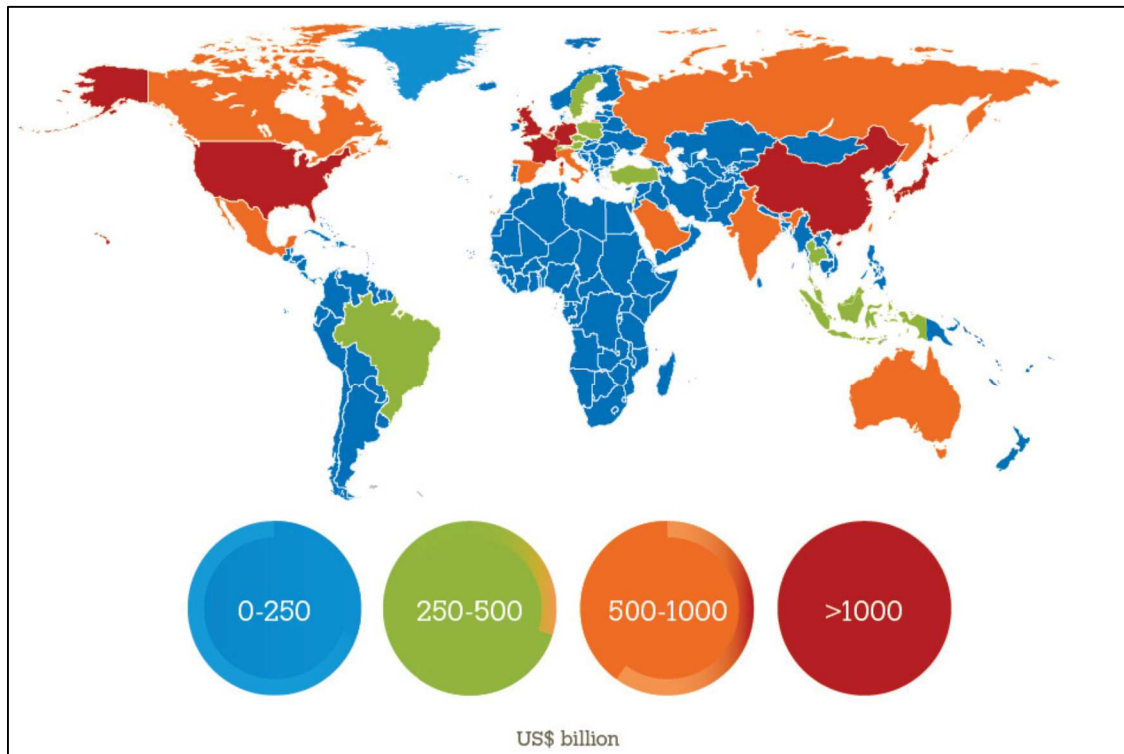


Figura 2 – Comércio Mundial em Bilhões de Dólares

Fonte: WTO (2013)

Segundo os dados da *World Trade Organization* (WTO) – Organização do Comércio Mundial (em tradução livre) – os 10 maiores comerciantes mundiais detêm 51% do comércio internacional. Esta mesma organização afirma que os países em desenvolvimento detêm 42% do comércio mundial e as mercadorias comercializadas pelos membros da WTO correspondem a US\$ 17,3 trilhões neste mesmo período.

O Brasil acompanhou o crescimento do comércio mundial e no período entre 2003 e 2012 as exportações triplicaram conforme mostra o Gráfico 1.

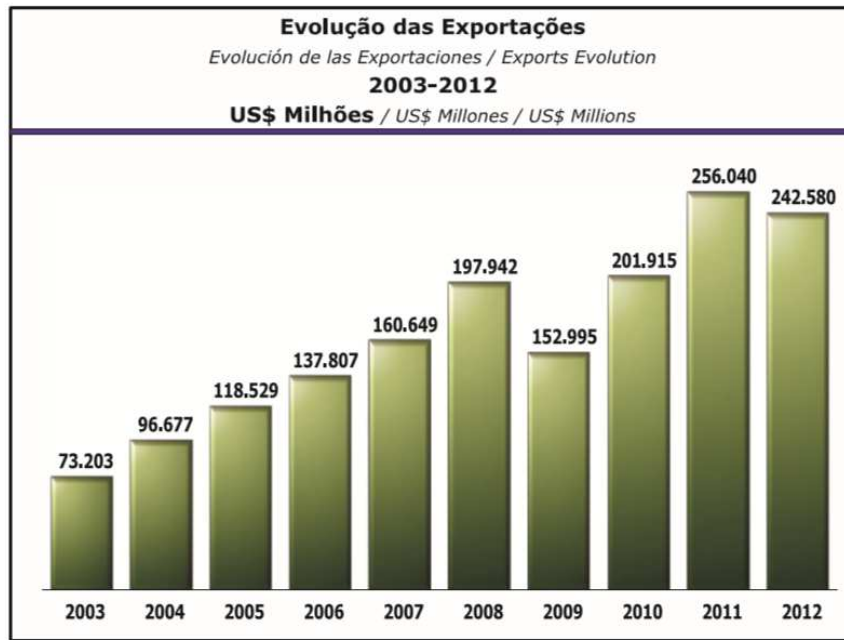


Gráfico 1 – Exportações 2003 – 2012

Fonte: MDIC (2012)

Em 2003 os valores das exportações brasileiras eram de 73.203 milhões de dólares em 2012 eram de 242.580 milhões de dólares, ou seja um aumento de mais de 331%.

De acordo com o Gráfico 2, neste mesmo período as importações também aumentaram.

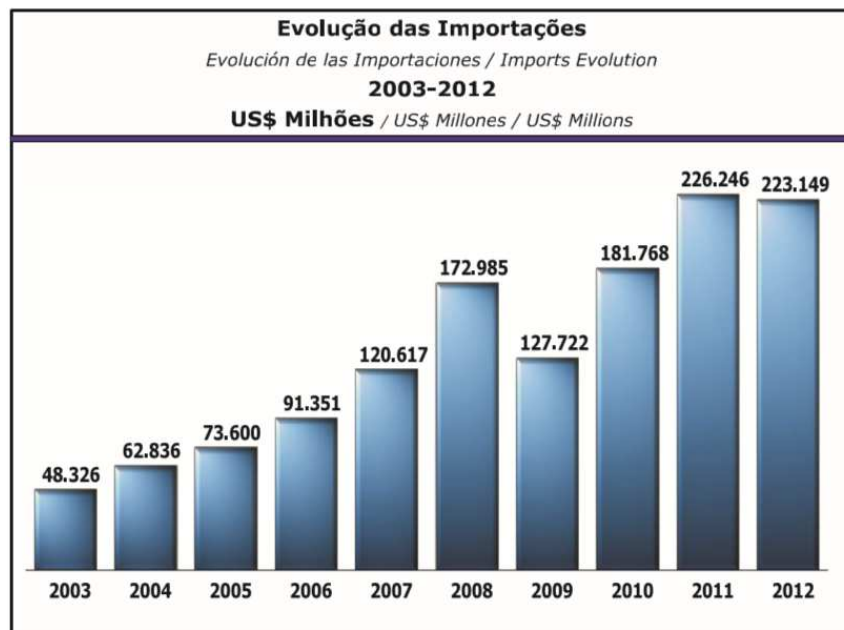


Gráfico 2 – Importações 2003 – 2012

Fonte: MDIC (2012)

Os valores das importações em 2003 foram de 48.326 milhões de dólares, enquanto em 2012 atingiram 223.149 milhões de dólares, ou seja um aumento de quase 462%.

2.2. A Criação da OCDE

Conforme as informações históricas divulgadas no site da OECD, a Europa do século XX estava devastada por causa dos efeitos da Segunda Guerra Mundial e não tinha condições de se restabelecer economicamente. Para que este bloco econômico pudesse recuperar-se foi criada a Organização para Cooperação Econômica da Europa (*Organization for European Economic Cooperation – OEEC*), em 1948. Seu principal objetivo era reconstruir a Europa pós-guerra por meio da execução do Plano Marshall. Sua sede era em *Chateau de la Muette* em Paris, França. Seus princípios visavam promover a cooperação entre os países membros, desenvolver o comércio interno da Europa gerando a redução das tarifas e das barreiras econômicas comerciais, estudar a viabilidade da criação de uma área de livre comércio e alcançar condições de melhor aproveitamento da mão de obra. (OCDE, 2013).

O sucesso desta organização foi tão grande que em 1960, Canadá e Estados Unidos se uniram e assinaram a Convenção da *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD), ou em português, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 14 de dezembro de 1960. Esta nova organização foi criada oficialmente em 30 de setembro de 1961, assim a OEEC passou a se chamar OECD, em razão da entrada de outros países que não eram europeus. Com o passar do tempo, outras nações se uniram a esta organização que, atualmente, conta com 34 países membros. (OCDE, 2013).

O Brasil não é membro da OCDE, mas é possível notar na legislação brasileira a influência destas normas nos procedimentos internos de controle de preços de transferências como apresentado nos capítulos que seguem.

A partir de 1997, a convenção do modelo de tributação e renda foi dividida em dois volumes, sendo que, no segundo está inclusa a posição dos países não

membros. Este acordo passou por atualizações constantes e a última publicação ocorreu em 2010, segundo dados da *Model Tax Convention* (MTC, 2010).

Atualmente, mais de três mil acordos, com base nesta convenção, estão em vigor em todo o mundo. (OWENS; BENNETT, 2008).

2.3. Os Acordos de Tributação Internacional

Ainda de acordo com a OCDE, seus países membros devem seguir sua convenção modelo, no entanto, suas regras podem influenciar positiva ou negativamente na economia dos países membros, o que dificulta sua adoção integral. Desta forma, seu comitê interno considera que os acordos bilaterais ainda são a maneira mais apropriada para se evitar a bitributação.

Para Schoueri (2013, p.409):

Os tratados internacionais, em matéria tributária (acordos de bitributação) são os instrumentos de que se valem os estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal.

Nos acordos de tributação internacional estão inclusos os tributos sobre a renda, sobre o capital, inclusive sobre o ganho na alienação de bens móveis e imóveis, além de tributos sobre o salário pago pelas empresas, bem como a tributação da valorização do capital entre empresas do mesmo grupo em países distintos.

A comercialização entre empresas do mesmo grupo situadas em países distintos é chamada de preços de transferência. O controle destes preços é tão importante, pois tem o objetivo de se evitar a transferência disfarçada de lucros, ou seja, transferindo o lucro para um país com uma tributação menor quando se aumenta o preço do produto importado e, ao mesmo, tempo diminui o lucro da empresa no país com maior tributação. Este foi o principal motivo pelo qual estas nações desenvolveram o controle dos preços de transferência e o princípio *Arm's Length*.

2.4. Princípio *Arm's Length*

O princípio *arm's length* determina que o preço praticado, decorrente da comercialização entre empresas do mesmo grupo, deve ser o mesmo se fosse comercializado entre empresas independentes nas mesmas condições ou em condições semelhantes. Caso ocorra um ganho financeiro, decorrente destas transações terem ocorrido entre empresas pertencentes ou mesmo grupo econômico, este ganho deve ser considerado como lucro e tributado. Desta forma, existirá um valor justo e em condições de plena concorrência, independente de estas empresas serem coligadas ou não.

Para Vita (2010):

O princípio *arm's length* é considerado como uma ferramenta/princípio/limite objetivo que se baseia e permite a comparação e homogeneização de operações, reconduzindo todas as operações praticadas a uma circunstância unificadora, as condições de mercado em plano de livre concorrência. (VITA, 2010, p. 727).

De acordo com a definição supracitada, a comparação das operações entre empresas vinculadas, com operações entre empresas não vinculadas em circunstâncias semelhantes se faz necessária para alcançar o princípio *arm's length*.

Segundo o item 1 do art. 9º do Modelo de Convenção Tributária da OCDE tem-se:

Quando: a) uma Empresa de um Estado contratante participa direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma Empresa do outro Estado contratante, ou b) 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 independentes, 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. (BARBOSA, 2012, p. 29, grifo do autor).

O controle de preços de transferência teve relevância para o comércio mundial, pois, segundo uma pesquisa realizada pela OCDE, em 2008, 60% do

comércio internacional foi realizado entre empresas do mesmo grupo econômico. (NEIGHBOUR, 2008).

A partir dessa definição proposta pela OCDE, Schoueri extraiu seis características fundamentais:

- **Análise transacional:** o preço *arm's length* deve ser estabelecido a partir de uma transação identificada (ou um grupo de transações relacionadas) – neste sentido, não se podem considerar conformes ao princípio *arm's length* aqueles métodos que deixem de lado as transações, propriamente ditas, partindo de rateios de resultados globais: por outro lado, a ideia de 'transação' é mais ampla que de 'operação', sendo possível que uma série de operações (por exemplo: peças importadas separadamente para formar um único produto – kit) constitua uma única transação.

- **Comparação (ou similaridade):** a transação identificada (ou o grupo de transação identificado) deve ser comparado com outra transação, similar ou idêntica, hipotética ou real, com características idênticas ou similares - a similaridade ou identidade deve ser suficiente para que se entenda que, afastada a relação entre as partes, na transação controlada, ausente a transação utilizada como parâmetro, inexistam outras diferenças significativas, sejam nos produtos propriamente ditos, seja nas condições comerciais.

- **Contrato de direito privado:** o preço *arm's length* devem levar em conta quaisquer obrigações legais assumidas pelas partes contratantes e, portanto, os efeitos jurídicos das transações não podem (em princípio) ser desconsiderados. Não cabem, daí, os chamados 'ajustes transacionais', *i.e.*, não há espaço para desconsiderar a transação efetivamente ocorrida, substituindo por outra que, a ver do julgador, poderia ter ocorrido.

- **Característica do mercado aberto:** o preço *arm's length* deve se basear em condições de mercado, refletindo, assim, práticas comerciais normais. Como corolário, o preço *arm's length* somente pode ser estabelecido com base em informações que sejam disponíveis ou acessíveis ao contribuinte no momento em que ocorre a transação. Este é o elemento que implica críticas a práticas de diversas administrações tributárias - inclusive brasileira – de utilizar-se de dados desconhecidos dos contribuintes – *secret comparables*: se o que se espera das partes vinculadas é que elas atuem como partes independentes, então devem elas fixar seus preços segundo as práticas correntes no mercado (tal qual um terceiro independente agiria). Havendo práticas no mercado que não são (ou não poderiam ser) conhecidas, então elas não influenciariam a decisão de terceiros independentes na fixação de seus preços. De igual modo, não se pode exigir que tais práticas influenciem a decisão de preços das partes relacionadas.

- **Características subjetivas:** o preço *arm's length* deve levar em conta as circunstâncias particulares que caracterizam a transação. Por essa razão, por exemplo, haverá casos em que não se poderá comparar o preço *arm's length* com o preço de mercado, pois o primeiro deve se levar em conta, dentre outros fatores, que um

fornecedor pode estar tentando aumentar sua participação no mercado e por isso estabelece preços inferiores aos do mercado.

- **Análise funcional:** a determinação do preço *arm's length* deve levar em conta as funções desempenhadas pelas empresas associadas. A análise funcional é importante para estabelecer se uma transação entre partes independentes é efetivamente comparável; tal análise é ainda mais importante quando não se encontram transações comparáveis, sendo necessário que o contribuinte ou as autoridades fiscais desenvolvam outros métodos para encontrar um preço *arm's length*. (SCHOUERI, 2013, p. 40).

Assim, o princípio *arm's length* deve ser aplicado a transações efetivamente acontecidas e comparáveis com outras ocorridas entre empresas não vinculadas. Nestas transações é necessário considerar os riscos jurídicos em que as partes podem estar envolvidas e a comparação deve ser feita com operações no mercado aberto e em condições normais de comercialização. Eliminar as distorções das transações ocorridas por conta de estratégias de mercado como, por exemplo, venda por um preço mais baixo, como tentativa de lançar um novo produto ou aumentar a participação no mercado consumidor do produto também é um fator que causa distorções no princípio *arm's length*. Por fim, a análise funcional é muito importante, pois nesta etapa é que se pode identificar se uma transação é comparável ou não, e caso não o seja, outro método deverá ser utilizado para se determinar o preço *arm's length*.

Para a determinação do preço *arm's length*, a OCDE sugere os seguintes métodos transacionais tradicionais para determinação do preço de transferência:

	IMPORTAÇÃO	EXPORTAÇÃO
OCDE	CUP	CUP
	RPM	RPM
	CPM	CPM

Quadro 1 – Métodos OCDE

Fonte: OCDE (2010b)

De acordo com o Quadro 1, os métodos CUP (*Comparable Uncontrolled Price Method*), RPM (*Resale Price Method*) e CPM (*Cost Plus Method*) podem ser utilizados tanto nas importações quanto nas exportações. Os próximos tópicos detalham cada um destes métodos.

2.5. Métodos Transacionais Tradicionais

Existem três métodos tradicionais de transações: CUP, RPM e CPM. Esses métodos representam um consenso comum de aplicação do princípio *arm's length* e ao adotá-los diminui-se o risco da bitributação. Todos os países membros da OCDE são incentivados a adotarem estas regras nas suas legislações internas e tal orientação está no Guia de Preços de Transferência (TPG) intitulado “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*”, capítulo 2 da edição de 2010. (OCDE, 2010a).

2.5.1. CUP – *Comparable Uncontrolled Price Method*

Este método compara o preço das transações efetuadas entre empresas controladas e não controladas, em circunstâncias comparáveis. Caso haja, alguma diferença entre os dois valores, isto indica que as condições comerciais e financeiras adotadas entre as empresas coligadas não estão de acordo com o princípio *arm's length* e o valor da transação efetuada com empresas não coligadas deve ser adotado para o controle dos preços de transferências.

Conforme a OCDE (2010a), uma transação entre empresas controladas e não controladas para a aplicação do método CUP deve atender a duas condições:

- ✓ Nenhuma diferença de preço entre as transações entre empresas coligadas e não coligadas poderá afetar materialmente as condições do mercado aberto.
- ✓ Ajustes razoáveis podem ser feitos para eliminar os efeitos de diferenças materiais.

O método CUP é mais indicado para aplicação do princípio *arm's length*, conseqüentemente, para a apuração do preço parâmetro de vendas de *commodities* e sua cadeia comercial e algumas transações financeiras comuns como, por exemplo, empréstimos. (OCDE, 2010a).



Gráfico 3 – Ilustração Método CUP

Fonte: Elaborado pela Autora

Conforme ilustrado no Gráfico 3, o valor da transação entre empresas não vinculadas é de R\$ 170,00, no entanto, o preço praticado entre empresas vinculadas é de R\$ 150,00. Neste caso, deve-se ajustar alguma possível diferença material entre as duas hipóteses ou, se realmente as transações são comparáveis, a diferença de preço indica uma não conformidade com o princípio *arm's length* e, por conseguinte, um ajuste de preço de R\$ 20,00 deve ser considerado.

2.5.2. RPM – Resale Price Method

Este método começa com o preço do produto, o qual quando comprado de uma vinculada é revendido a uma empresa independente. Deste preço (preço de revenda) é deduzida uma margem bruta considerada (margem do preço de revenda). Esta margem é determinada tendo como preço parâmetro a margem bruta utilizada em uma transação com uma empresa não vinculada.

Neste cálculo devem ser incluídos os gastos que o revendedor tem para cobrir as despesas de vendas e outras despesas de operação (utilização de ativos imobilizados e riscos assumidos), alcançando, assim, o lucro apropriado. O que resta depois de subtrair a margem bruta pode ser considerado como preço *arm's length*, o qual ainda pode ser deduzido de outros custos associados com a compra

do produto como, por exemplo, tarifas alfandegárias. Este preço final calculado é o preço parâmetro para transações entre empresas vinculadas.

Este método é provavelmente o mais utilizado em vendas e operações de *marketing*, como aquelas tipicamente realizadas por distribuidores. Em algumas circunstâncias, a margem do preço de revenda para o revendedor em uma transação entre vinculadas pode ser determinada pela margem do preço de venda que o revendedor tem de itens comprados e vendidos em comparação com uma transação entre empresas não vinculadas. Em outras circunstâncias (especialmente quando a comparação com empresas não vinculadas não é possível), a margem do preço de revenda pode ser determinada tendo como referência a margem do preço de revenda de uma empresa independente comparada com uma transação entre não vinculadas (comparação externa). (OCDE, 2010b).

Preço de venda para um cliente não vinculado	R\$ 1.000,00	
Margem de revenda (40%)	400,00	*
Custo da mercadoria vendida	-600,00	**
Despesas de vendas e operacionais	-300,00	
Lucro operacional	100,00	

* testado pelo método do preço de revenda

** exemplo: preço de compra de uma empresa associada

Quadro 2 – Método do Preço de Revenda

Fonte: OCDE (2010b)

A partir dos números apresentados nesse Quadro 2, o seguinte gráfico pode ser construído:

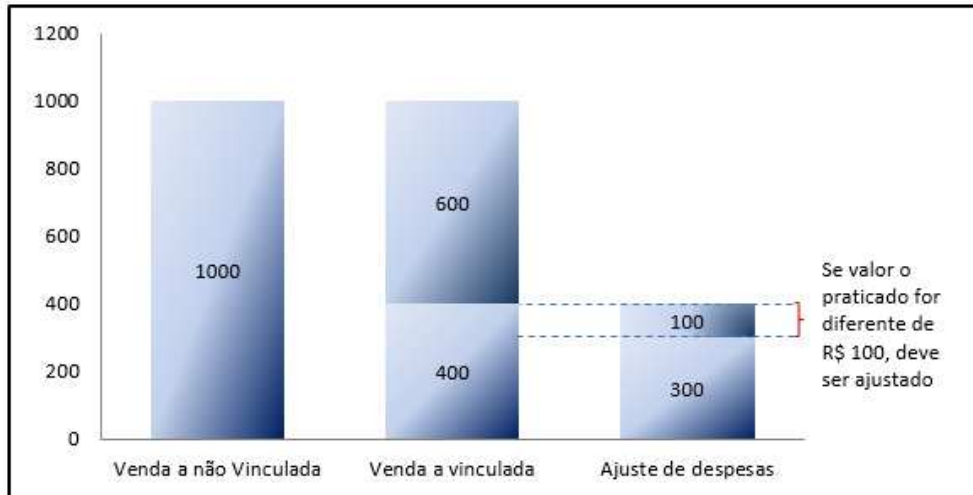


Gráfico 4 – Ilustração Método RPM

Fonte: Elaborado pela Autora

Conforme o Gráfico 4, o preço de venda a um cliente não vinculado é de R\$ 1.000,00 e a margem de revenda praticada entre empresas vinculadas é de 40%, ou seja, uma margem de lucro de R\$ 400,00 e os outros 60% representam o custo da mercadoria vendida. Como é permitido ajustar despesas de vendas e operacionais da margem, pode-se afirmar que o lucro operacional da empresa então é de R\$ 100,00 (R\$ 400,00 – R\$ 300,00). Se as empresas vinculadas praticarem valor diferente do demonstrado no Quadro 2, ou seja, lucro operacional inferior a R\$ 100,00 nas mesmas condições, esta variação deve ser ajustada para correção do preço de transferência praticado.

Desta forma, partindo do preço de venda a um não vinculado, subtrai-se o custo da mercadoria vendida. O resultado desta subtração é a margem de revenda; da margem de revenda é permitido a dedução dos ajustes de despesas de vendas e operacionais. O resultado destas duas subtrações é o lucro operacional, que representa a base de comparação para o ajuste de preços de transferência. Caso a empresa pratique valores de venda inferiores estes devem ser tributados.

2.5.3. CPM – Cost Plus Method

O método do custo mais lucro começa com o custo incorrido pelo fornecedor do bem ou serviço prestado em uma transação entre empresas controladas adicionando um *mark-up*. Este *mark-up* tem como referência a comparação de uma

mesma transação efetuada entre empresas não vinculadas; deve-se, então, adicionar os custos para alcançar um lucro apropriado, em linha com a função desempenhada e nas condições de mercado. (OCDE, 2010b).

Um *arm's length mark-up* pode ser determinado em comparação com o *mark-up* que o mesmo fornecedor tem em uma transação com uma empresa não vinculada (comparação interna) ou um *mark-up* que deve ser atingido em comparação entre empresas não vinculadas (comparação externa). Em geral, o *mark-up* no método do custo mais lucro deve ser computado depois dos custos diretos e indiretos de produção ou de fornecimento, mas, antes das despesas operacionais da empresa. Este método é provavelmente o mais utilizado nas empresas industriais. (OCDE, 2010b).

Custo da matéria-prima	200,00
Outros custos de produção (direto e indireto)	100,00
Total do custo base	300,00
<i>Mark-up (20%)</i>	60,00 *
Preço de Transferência	360,00 **
Outras despesas gerais e operacionais	-40,00
Lucro operacional	20,00

* Testado pelo método do custo mais lucro

** exemplo, preço praticado entre vinculadas

Quadro 3 – Método do Custo Mais Lucro

Fonte: OCDE (2010b)

A partir dos números apresentados no Quadro 3, o seguinte gráfico pode ser construído:

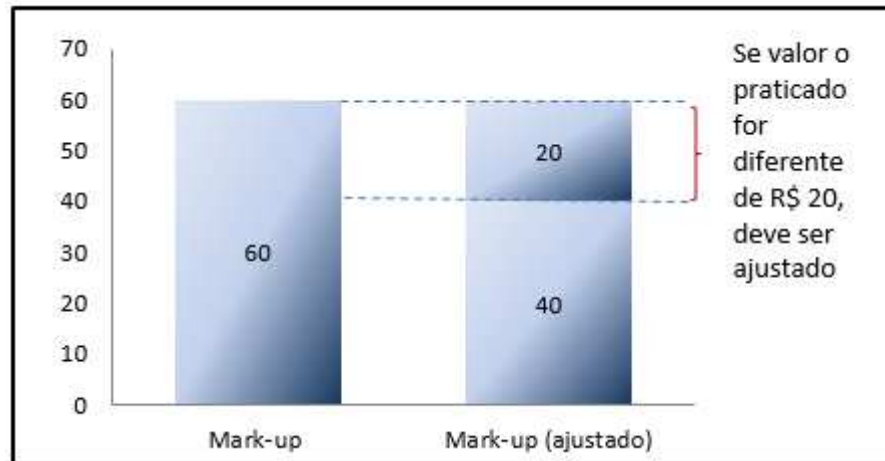


Gráfico 5 – Ilustração Método CPM

Fonte: Elaborado pela Autora

O valor dos custos da matéria-prima mais os custos diretos e indiretos de produção somam R\$ 300,00. Se for adicionado um *mark-up* de 20% tem-se como preço parâmetro R\$ 360,00. Como a OCDE permite a dedução de outras despesas gerais e operacionais, neste caso de R\$ 40,00, tem-se um lucro operacional de R\$ 20,00. Se as empresas vinculadas praticarem qualquer valor diferente do demonstrado no Quadro 3, ou seja, lucro operacional diferente de R\$ 20,00 nas mesmas condições, esta variação deve ser ajustada para correção do preço de transferência praticado.

Logo, partindo-se do custo total de produção do bem, é calculado um *mark-up* (margem de lucro). Desta margem, pode-se ajustar as despesas gerais e operacionais, então, o valor final calculado é o lucro operacional ajustado, o qual deve ser comparado com as operações com a vinculada. Se o preço de venda à vinculada praticado estiver inferior ao *mark-up* de 20% ajustado será necessário o ajuste a título de preços de transferência, da mesma forma se o preço de compra de uma vinculada estiver maior que *mark-up* de 20% ajustado o ajuste também será necessário.

3. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

O Brasil passou a fazer parte do comércio internacional mais significativamente a partir dos anos 90 com a abertura do mercado interno para empresas multinacionais. Este fato se fez necessário, pois havia poucas indústrias nacionais o que impedia a competitividade e havia também pouco interesse em investimento em novas tecnologias. (AZEVEDO; PORTUGAL, 1997).

Embora algumas empresas multinacionais já estivessem instaladas no Brasil no início do século XX, pouco se falava em controle de preços de transferência. Foi somente a partir da abertura do mercado brasileiro, na década de 90, que o governo passou a legislar sobre o tema, muito embora, estas discussões já fossem amplamente estudadas por países que tem forte participação no comércio mundial.

3.1. Regulamentação dos Preços de Transferência no Brasil e os Princípios da OCDE

Pode-se notar certa influência das normas da OCDE na legislação brasileira, quer seja nas aplicações (normas e princípios como o *arm's length*) sugeridas pela OCDE, bem como na metodologia de cálculo do preço parâmetro como afirmam os autores Vita (2010) e Schoueri (2013).

Vita (2010, p. 582) destaca em sua pesquisa que “várias foram as propostas sobre métodos estudadas, especialmente, contidas no *Guidelines* do método da OCDE, que serviram como fontes de inspirações para várias legislações nacionais”.

Tal influência é destacada também por Schoueri (2013, p.97) quando menciona que “os métodos desenvolvidos pelo legislador brasileiro (...) têm confessada inspiração na disciplina internacional dos preços de transferência”.

Igualmente, afirma Gregorio (2011, p.151): “É oportuno perceber que nestas legislações se mantém ideia semelhante à que inspira o *arm's length*, isto é, os preços praticados entre as pessoas ligadas deveriam corresponder ao que seria praticado entre pessoas independentes”.

O Quadro 4 demonstra a correlação entre os métodos estabelecidos pela OCDE e os métodos brasileiros.

Métodos Transacionais	Brasil		
	UE / USA	Importações	Exportações
Preços Independentes	CUP	PIC	PVEx
Preços de Revenda	RPM	PRL / PCI	PVA / PVV / PECEX
Custo de Produção	Cost Plus	CPL	CAP

Quadro 4 – Métodos Internacionais x Métodos Nacionais

Fonte: Elaborado pela Autora

Inicialmente, o legislador brasileiro estabeleceu três métodos de apuração dos preços de transferência na importação: (i) PIC – Preços Independentes Comparados; (ii) PRL – Preço de Revenda Menos Lucro; (iii) CPL – Custo de Produção Mais Lucro.

Para as exportações foram criados quatro métodos: (i) PVEx – Preço de Vendas nas Exportações; (ii) PVA – Preço de Venda por Atacado no país de destino, Menos Lucro; (iii) PVV – Preço de Venda a Varejo no país de destino, Menos Lucro; (iv) CAP – Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro.

Mais recentemente, em 2012, foram criados mais dois métodos, os quais passaram a ser obrigatórios para as empresas que comercializam *commodities* (nos termos da lei): (i) PCI – Preço sob Cotação na Importação e (ii) PECEX – Preço sob Cotação na Exportação. Todos estes tópicos são discutidos individualmente mais à frente neste estudo.

Em virtude da forte queda das barreiras nacionais para produtos importados, o governo brasileiro passou a preocupar-se com as regras de preço de transferência e começou a publicar leis sobre o tema a partir de 1996.

O motivo principal desta preocupação foi para coibir a distribuição disfarçada de lucro. Como hipótese tem-se que uma empresa multinacional localizada no Brasil poderia vender um determinado produto para sua vinculada no exterior a um valor muito abaixo do praticado no mercado, assim gerando um prejuízo na empresa nacional e, conseqüentemente, o pagamento de menos tributos. A vinculada no exterior teria um custo de produção menor e uma maior margem de lucro. Logo, o tributo que era devido no Brasil seria devido no exterior.

Esta afirmativa vai ao encontro do que publica a Receita Federal em seu sítio na internet:

O controle fiscal dos preços de transferência se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas fiscais. Essa redução se verifica em face da alocação artificial de receitas e despesas nas operações com venda de bens, direitos ou serviços, entre pessoas situadas em diferentes jurisdições tributárias, quando existe vinculação entre elas, ou ainda que não sejam vinculadas, mas desde que uma delas esteja situada em paraíso fiscal. (...) Diversos países vêm instituindo esse controle como medida de salvaguarda de seus interesses fiscais, haja vista a constatação de manipulação dos preços por empresas interdependentes em transações internacionais, com o inequívoco objetivo de usufruir de regimes tributários mais favoráveis. Assim, ocorre a transferência de renda de um Estado para outros que oferecem alíquotas inferiores ou concedem isenções, por intermédio da manipulação dos preços praticados na exportação e na importação de bens, serviços e direitos. (RFB, 2005, PERGUNTAS E RESPOSTAS - 673).

Outra hipótese seria comprar de sua vinculada no exterior, produtos por um valor muito superior ao que se fosse adquirido no território nacional; isto faria com que aumentasse o custo de produção e diminuiria o lucro da empresa situada no Brasil, aumentando, também, a margem de lucro da empresa no exterior. Logo, o tributo seria devido no exterior. Em ambos os casos, se a empresa estrangeira estivesse localizada em alguns dos paraísos fiscais, esta empresa pagaria um valor simbólico de tributo ou, até mesmo, nenhum tributo.

Na concepção de Gregorio (2011, p.169): “Como se pode constatar, o controle dos preços de transferência no Brasil foi motivado pelo desejo de combater a elisão fiscal por meio de uma legislação interna que convergisse para o tratamento internacional da matéria”.

A partir dessa afirmação do autor, o governo viu a necessidade de legislar sobre preços de transferência e analisar a possibilidade de deixar de arrecadar tributos, não somente do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social, mas, também, de impostos indiretos e, assim, surgiram as primeiras publicações de leis que versam sobre o tema.

Como impostos indiretos relacionados aos preços de transferência, de acordo com Vita (2010, p. 463) tem-se que:

Neste sentido, foram utilizados como referência as relações possíveis entre os preços de transferência e: ISS, ICMS, IPI, CIDE-*royalties*, PIS/COFINS sobre importações, PIS/COFINS, IOF e Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante.

Assim, o recolhimento de outros tributos também ficam comprometidos.

3.1.1. Primeira Legislação Publicada sobre o Tema – Lei 9.430/96

A Lei 9.430/96, em sua Seção V, introduziu na legislação brasileira as regras para o controle dos preços de transferência.

Para Schoueri (2013, p.9) esta lei demorou a ser regulamentada pelo legislativo:

Introduzido em nosso ordenamento no final de 1996, o tema dos preços de transferência demorou a merecer atenção da doutrina brasileira. Em seus primórdios, o assunto oferecia especial dificuldade, seja porque era recente mesmo em foros internacionais, seja porque o legislador brasileiro desviara-se do consenso que então se vinha formando, especialmente no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Esta lei estabeleceu que os custos, despesas e encargos relativos à importação de bens, serviços e direitos adquiridos de empresas vinculados, somente seriam dedutíveis para efeitos da apuração do lucro real até o limite calculado, segundo os seguintes métodos de apuração do preço parâmetro:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, (...). (BRASIL, 1996, grifo nosso).

O mesmo foi aplicado às exportações, as quais devem ser ajustadas se o preço praticado for inferior a 90% do valor do bem vendido no mercado nacional em condições semelhantes. Os métodos de apuração para exportação são os seguintes:

I - Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx: definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, 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.

II - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA: 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 tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

III - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV: definido como 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 incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições. (BRASIL, 1996, grifo nosso).

Como este assunto era novo para os legisladores brasileiros e para as empresas, muitas dúvidas e controvérsias foram levantadas pelos contribuintes em busca de uma interpretação comum das regras entre a Receita Federal e os contribuintes. Muitas delas ainda estão em discussão no judiciário, principalmente o método PRL, e seguem discutidas nos próximos tópicos.

3.1.2. Alteração da Margem de Lucro – Lei 9.959/00

Em 2000 foi publicada a Lei 9.959, a qual determinou que a margem de lucro a ser aplicada nas operações de importação, que utilizassem como preço parâmetro aquele calculado de acordo com o método PRL, seria de 60% sobre o preço de revenda.

Esta margem deveria ser utilizada por empresas industriais que utilizavam insumos importados de vinculadas para aplicação na produção. Nos demais casos houve a permanência da aplicação da margem de lucro de 20%.

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

d) da margem de lucro de:

1. **sessenta por cento**, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
2. **vinte por cento**, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (BRASIL, 2000, grifo nosso).

3.1.3. Alteração do Modelo de Cálculo – IN RFB nº 243/02

Em 2002, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa 243 a qual alterou as regras de cálculo do método PRL.

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

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

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

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

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

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV. (RFB, 2002).

No exemplo apresentado no Quadro 5 demonstra-se o cálculo do ajuste segundo a lei e de acordo com a IN, a fim de ilustrar melhor a referida alteração.

Descrição	IN 243/02		Descrição	Lei 9.959/00	
(+) Custo do bem importado	A	3.000	(+) Custo do bem importado	A	3.000
(+) Valor Agregado no país	B	1.200	(+) Valor Agregado no país	B	1.200
(=) CPV	$C = A + B$	4.200	(=) CPV	$C = A + B$	4.200
Preço de Venda (líquido)	D	6.000	Preço de Venda (líquido)	D	6.000
Percentual do produto importado no CPV	$E = A/C$	71%	Base se cálculo da margem (60%)	$E = D - B$	4.800
Participação do bem importado no preço de venda	$F = D * E$	4.286		F	NA
Margem de lucro (PRL 60%)	$G = F * 60\%$	2.571	Margem de lucro (PRL 60%)	$G = E * 60\%$	2.880
Preço parâmetro	$H = F - G$	1.714	Preço parâmetro	$H = D - G$	3.120
Ajuste a ser considerado	$I = H - A$	-1.286	Ajuste a ser considerado	$I = H - A$	120

Quadro 5 – Comparativo IN 243/02 e Lei 9.959/00

Fonte: Elaborado pela Autora

Segundo a Lei, a base de cálculo do PRL 60% (E) é o preço de venda líquido (D) menos o valor agregado no país (B). O valor encontrado de R\$ 4.800 (E) deve ser multiplicado por 60% (G). O preço parâmetro (H) se dá pela subtração do preço de venda líquido (D) menos a margem de lucro (G). Como o preço parâmetro (R\$ 3.120,00) é maior que o custo do bem importado (R\$ 3.000,00) nenhum ajuste é requerido.

Por outro lado, a IN determina que se deva calcular o percentual de participação do produto importado no custo total do bem comercializado (E). A partir do percentual calculado deve-se calcular sua participação no preço líquido de venda (F), para então calcular a margem de lucro 60% (G). Neste caso, o preço parâmetro é a subtração do preço de venda proporcional menos a margem de lucro (H), o que resulta num ajuste de R\$ 1.286,00.

Observa-se que ao comparar o ajuste a ser considerado nos dois casos, o produto que não deveria sofrer ajuste de preços de transferência passou a ser ajustado em R\$ 1.286,00.

De acordo com o Quadro 5, é possível verificar que a IN 243/02 incluiu em seu texto: “percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido” e este cálculo não era efetuado antes, para então ter a base de cálculo do PRL 60%. Para a Lei 9.959/00 a base de cálculo do PRL 60% é calculada subtraindo-se do preço de venda o valor agregado.

3.1.4. As Divergências entre Lei e IN e o Princípio da Hierarquia das Leis

A partir da publicação da IN 243/02, o Fisco modificou o método de apuração do preço de transferência pelo método PRL 60%. No entanto, como não há uma lei ordinária que suporte esta IN, muitas empresas consideram-na inconstitucional. Este impasse é objeto de muitas ações tributárias no Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Dimoulis citando a teoria de Hans Kelsen (1881-1973) afirma:

O estudioso do direito não deve interessar-se pelas razões sociais da validade do direito, mas tão somente pelas estruturas e os mecanismos que permitem o funcionamento do direito. A constituição cria uma hierarquia das fontes do direito, que são estruturadas de forma escalonada. Esta é a pirâmide normativa: as normas inferiores devem ser conforme as superiores. (DIMOULIS, 2013, p.29).

Martins e Passos (2002) descrevem a hierarquia das leis no ordenamento jurídico brasileiro:

As duas regras básicas da 'Teoria da Hierarquia Legislativa' são:

1ª) Uma norma só pode ser alterada por outra de igual ou superior hierarquia.

2ª) Norma inferior não pode alterar norma superior.

O ordenamento jurídico brasileiro adotou a 'Teoria da Hierarquia Legislativa', e a 'pirâmide das normas jurídicas' em nosso país está assim configurada:

✓ **NORMAS LEGISLATIVAS**

Constituição Federal

Emenda Constitucional

Lei Complementar

Tratados e Convenções Internacionais

Lei Ordinária – Lei Delegada – Medida Provisória

Decretos Legislativos

Resoluções

✓ **NORMAS EXECUTIVAS**

Decretos e Regulamentos

Normas Complementares (Normas Executivas Secundárias).

(MARTINS; PASSOS, 2002. p.372).

A partir do que foi supracitado, a IN 243/02 parece modificar a aplicação da Lei e, neste caso, o contribuinte ficou em uma situação de insegurança jurídica, pois, a IN 243/02 é uma norma inferior à Lei 9.959/00. Como ainda não existe uma posição final expedida pelos tribunais de justiça esta questão ainda irá levar certo tempo para ser definida. Amaro (2011) cita que se os atos normativos expedidos

pelas autoridades administrativas estiverem divergentes do que a lei determina o primeiro será considerado inválido.

O Código Tributário Nacional relaciona, como ‘normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos’, em primeiro lugar, os ‘atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas’ (art. 100, I). Trata-se das portarias, instruções, etc. editadas pelas autoridades, com vistas a explicitar preceitos legais, ou instrumentar o cumprimento de obrigações fiscais (por exemplo, ao aprovar modelos de documentos a serem utilizados pelos contribuintes).

É óbvio que, havendo desconformidade entre o que um de tais atos estabeleça e o que a lei determina, o ato será inválido. A utilidade das “normas” editadas pelas autoridades está, porém, em que, com frequência, elas exercem um papel esclarecedor de dúvidas do sujeito passivo e dirimem eventuais conflitos que poderiam ser gerados pela equivocada interpretação da lei. Claro está que, se o contribuinte não concordar com a interpretação dada pela autoridade, ele não está obrigado a segui-la, desde que, assuma o risco de eventual discussão com o Fisco, sobre a qual, se necessário, será dada a palavra final pelo Poder Judiciário. (AMARO, 2011, p.216).

Schoueri (2013, p.245) menciona especificamente sobre este tema aplicado na legislação de preços de transferência:

Obviamente, em atenção ao princípio da estrita legalidade, as leis devem prevalecer sobre as instruções normativas em caso de conflito. Constatando-se que a interpretação inovadora trazida pela IN nº 243/02 diverge do texto legal, tem o contribuinte fundamentação suficiente para a adoção do cálculo do método PRL para bens aplicados à produção segundo a sistemática preconizada pela Lei nº 9.959/00.

Como ainda nenhum dos processos obteve o seu trânsito em julgado, não é possível definir se a IN 243/02 é ou não constitucional.

3.1.5. Pacificação da Divergência – Lei 12.715/12

Após 10 anos da publicação da IN 243 a RFB publicou, em 17 de setembro de 2012, a Lei 12.715. Neste mesmo mês e ano, o *Taxalert*, boletim tributário da Ernst & Young Terco (E&Y) publicou sobre a harmonização da legislação brasileira sobre este tema e os pontos mais relevantes que eram objeto de questionamento por parte dos contribuintes no judiciário:

O PRL foi o método mais significativamente afetado pelas mudanças. Até então, essa metodologia contava com duas versões: uma para simples revenda de bens, serviços ou direitos importados - PRL 20% -, e outra para bens importados e aplicados na produção, o PRL 60%. Cada uma dessas versões apresentava metodologia de cálculo própria e margem de lucro mínima (20% sobre o preço bruto de revenda de produtos acabados e 60% sobre o preço líquido de revenda de matérias-primas).

O método do PRL foi sempre objeto de discussão pelos contribuintes brasileiros. Um dos pontos controvertidos era a própria aplicação dos percentuais de 20% e 60%, já que essas margens não refletem o lucro bruto da maioria dos setores no país.

Além disso, a discussão de maior relevância em termos de preços de transferência e exposição fiscal no Brasil diz respeito a duas interpretações distintas sobre a forma de apuração do preço parâmetro com margem de 60%.

Adicionalmente, o método PRL também tem sido discutido pelos contribuintes brasileiros no tocante a qual de suas versões, quais sejam, produção ou revenda, deveria ser aplicada a produtos importados e submetidos a processo de baixo valor agregado no Brasil, como embalagem ou processos de montagem. Normalmente, os contribuintes adotavam a versão de revenda, com margem de 20%, enquanto o Fisco aplicava a versão de produção, que prevê a margem de 60%. (E&Y, 2012).

As principais alterações trazidas por esta lei foram:

✓ Pacificação das divergências de cálculo do método PRL:

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

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

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

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

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e

1. (revogado);

2. (revogado);

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a 'margem de lucro', calculada de acordo com a alínea d. (BRASIL, 2012a).

Ao analisar esta nova norma é possível verificar que a metodologia de cálculo definida pela RFB foi a trazida pela IN 243/02. Ou seja, a partir de 2013 todos os contribuintes passaram a apurar seus ajustes de preços de transferência de acordo com a referida IN e desconsiderar a lei anterior.

✓ Alteração da margem de lucro do método PRL, à qual deixou-se de aplicar a margem de 60% e passou-se a aplicar as margens de lucro de 40%, 30% ou 20%, de acordo com a atividade econômica da entidade:

§ 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;
- b) produtos do fumo;
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;
- e) extração de petróleo e gás natural; e
- f) produtos derivados do petróleo;

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

- a) produtos químicos;
- b) vidros e de produtos do vidro;
- c) celulose, papel e produtos de papel; e
- d) metalurgia; e

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores. (BRASIL, 2012a).

Embora tenha adotado a metodologia de cálculo da IN 243/02, o percentual de margem de lucro foi reduzido.

✓ Novo método de cálculo exclusivo para a comercialização de *commodities*.

Art. 50. A Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida dos arts. 18-A e 19-A: (Vigência)

‘Art. 18-A. O Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou

direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

§ 1º Os preços dos bens importados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação desses bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de importação de:

I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas;

II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou

III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados.

§ 2º Não havendo cotação disponível para o dia da transação, deverá ser utilizada a última cotação conhecida.

§ 3º Na hipótese de ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data do registro da declaração de importação de mercadoria.

§ 4º Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens importados a que se refere o § 1º poderão ser comparados com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará a aplicação do disposto neste artigo, inclusive a divulgação das bolsas de mercadorias e futuros e das instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas para cotação de preços'.

'Art. 19-A. O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

§ 1º Os preços dos bens exportados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de exportação para:

I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas;

II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou

III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados.

§ 2º Não havendo cotação disponível para o dia da transação, deverá ser utilizada a última cotação conhecida.

§ 3º Na hipótese de ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data de embarque dos bens exportados.

§ 4º As receitas auferidas nas operações de que trata o caput ficam sujeitas ao arbitramento de preços de transferência, não se aplicando o percentual de 90% (noventa por cento) previsto no caput do art. 19.

§ 5º Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens exportados a que se refere o § 1º poderão ser comparados:

I - com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas; ou

II - com os preços definidos por agências ou órgãos reguladores e publicados no Diário Oficial da União.

§ 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo, inclusive a divulgação das bolsas de mercadorias e futuros e das instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas para cotação de preços. (BRASIL, 2012a).

Como foi possível verificar, a comercialização de *commodities* ganhou um artigo exclusivo e com sua própria metodologia de cálculo, ficando o contribuinte vedado a utilizar os outros métodos.

3.1.6. Opção pelo Método Mais Adequado para o Ano-Calendário de 2012 – IN RFB nº 1.312/12

A Instrução Normativa 1.312 possibilitou o contribuinte escolher o método mais adequado para apuração do método PRL para o ano de 2012. Ficou a cargo do contribuinte, adotar a Lei 12.715 ou a legislação anterior para este ano.

No entanto, a legislação determinou que esta opção devia ser declarada na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e é irrevogável, ou seja, não pode ser objeto de retificação.

Art. 56. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 11, 12, 16, 34 e 38 desta Instrução Normativa, para fins de aplicação das regras de preços de transferência para o ano-calendário de 2012.

§ 1º A opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 11, 12, 16, 34 e 38.

§ 2º A opção de que trata este artigo deverá ser efetuada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário de 2012. (RFB, 2012).

3.1.7. Outras Observações sobre Preços de Transferência no Brasil

Além das instruções de apuração dos preços de transferência, a legislação traz outras definições como: a) os tributos a serem recolhidos sobre os valores

ajustados; b) o conceito de pessoa vinculada que, não necessariamente precisa ser uma empresa pertencente ao mesmo grupo econômico; e c) os países que o governo considera terem tributação favorecida.

a) Tributos Incidentes Sobre os Valores Ajustados

Os valores a serem ajustados são aqueles que:

[...] de alguma forma afetarem o resultado do período, seja por terem sido vendidos, doados, etc. [...] Logo, somente estão sujeitos aos ajustes de preço de transferência os bens que, tendo sido importados de partes vinculadas, foram consumidos em dado período, atuando no lucro tributário da empresa. Tais bens, quando baixados, afetam o resultado, de tal modo que devem ter seus preços de aquisição ajustados, para não reduzir indevidamente o lucro real da empresa, que será objeto de tributação. (SCHOUERI, 2013, p.169).

Gregorio, em observância aos termos “bens, serviços e direitos” mencionado nos artigos 18 e 19 da Lei 9.430/96 afirma que:

Percebe-se, assim, a intenção que por meio desta definição genérica seja atingido todo o conjunto de transações praticadas entre empresas relacionadas capaz de envolver o pagamento de um preço como compensação pela vantagem obtida com a aquisição da propriedade de um bem, a prestação de um serviço ou a fruição de um direito (GREGORIO, 2011, p.161).

As únicas exceções a estas regras são o pagamento de *royalties* e a transferência de tecnologia para o exterior. Cada um destes dois eventos tem um tratamento diferenciado e com suas legislações específicas.

A Lei determina que os valores a serem ajustados (preço parâmetro *versus* preço praticado) devem ser adicionados na base de cálculo do lucro real e, conseqüentemente, estarão sujeitos à incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A alíquota do IRPJ para quem opta pelo pagamento por estimativa, conforme o artigo 2º da Lei 9.430, é de 15% com um adicional de 10% sobre o valor que exceder R\$ 20.000,00 de base de cálculo mensal. A alíquota da CSLL é de 9% com exceção das instituições financeiras as quais são aplicadas uma alíquota de 15% de acordo com o artigo 17 da Lei 11.727/08.

b) Conceito de Pessoa Vinculada

A legislação brasileira, em seus incisos do artigo 23 da Lei 9.430/96, define empresa vinculada, como:

- I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada;
- IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada;
- V - 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 dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- VI - 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 caracterize como controladoras ou coligadas desta;
- VII - 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;
- VIII - 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;
- IX - 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;
- X - 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. (BRASIL, 1996).

A lei determinou um conceito bem amplo sobre o que são pessoas vinculadas, pois não somente as empresas coligadas ou controladas devem fazer o controle dos preços de transferência, mas, também, aquelas que possuem uma relação de exclusividade comercial. Outro ponto de destaque é que tanto as pessoas jurídicas quanto as físicas estão abrangidas pela legislação.

c) Países com Tributação Favorecida

Estão sujeitos ao controle de preços de transferência as operações efetuadas entre empresas brasileiras e empresas domiciliadas em locais chamados “paraísos fiscais”, ou seja, com regime de tributação privilegiado, sendo estas vinculadas ou

não. Esta regra se aplica a países em que a tributação sobre a renda não exista, ou então que a alíquota de tributação seja inferior a 20%, não tribute ou tenha uma alíquota máxima inferior a 20% sobre os rendimentos auferidos fora do seu território, conceda vantagem fiscal à pessoa física ou jurídica não residente ou não permita o acesso às composições societárias. Os 64 países enquadrados nestas condições são:

1 - Andorra	23 - Gibraltar	45 - Ilha Queshm
2 - Anguilla	24 - Granada	46 - Samoa Americana
3 - Antígua e Barbuda	25 - Hong Kong	47 - Samoa Ocidental
4 - Antilhas Holandesas	26 - Kiribati	48 - San Marino
5 - Aruba	27 - Lebuán	49 - San Marino
6 - Ilhas Ascensão	28 - Líbano	50 - Santa Lúcia
7 - Comunidade das Bahamas	29 - Libéria	51 - Fed. de São Cristóvão e Nevis
8 - Bahrein	30 - Liechtenstein	52 - Ilha de São Pedro e Miguelão
9 - Barbados	31 - Macau	53 - São Vicente e Granadinas
10 - Belize	32 - Ilha da Madeira	54 - Seychelles
11 - Ilhas Bermudas	33 - Maldivas	55 - Ilhas Solomon
12 - Brunei	34 - Ilha de Man	56 - St. Kitts e Nevis
13 - Campione D'Italia	35 - Ilhas Marshall	57 - Suazilândia
14 - Ilhas do Canal	36 - Ilhas Maurício	58 - Sultanato de Omã
15 - Ilhas Cayman	37 - Mônaco	59 - Tonga
16 - Chipre	38 - Ilhas Montserrat	60 - Tristão da Cunha
17 - Cingapura	39 - Nauru	61 - Ilhas Turks e Caicos
18 - Ilhas Cook	40 - Ilha Niue	62 - Vanuatu
19 - República da Costa Rica	41 - Ilha Norfolk	63 - Ilhas Virgens Americanas
20 - Djibouti	42 - Panamá	64 - Ilhas Virgens Britânicas.
21 - Dominica	43 - Ilha Pitcairn	
22 - Emirados Árabes Unidos	44 - Polinésia Francesa	

Quadro 6 – Países com Tributação Favorecida

Fonte: RFB (2010)

3.2. Metodologias de Apuração dos Preços de Transferência na Exportação

As empresas que realizarem vendas a suas vinculadas no exterior estão sujeitas ao controle de Preços de Transferência. Existem cinco métodos de apuração deste valor os quais, o contribuinte pode optar por aquele que julgar mais adequado. Estes métodos são explicitados individualmente nos tópicos seguintes. É importante salientar que a empresa que auferir receita de exportação de vinculadas durante no período de apuração e nos dois períodos anteriores inferiores a 10%,

poderá comprovar a adequação dos preços praticados exclusivamente com documentos da própria operação.

Não é necessário ajustar a apuração do IRPJ e da CSLL quando as operações entre vinculadas divergir em até 5% para mais ou para menos, daquele demonstrado no documento de exportação. Esta porcentagem será de 3% quando da importação de *commodities* e quando utilizado o método PECEX.

O Quadro 7 faz uma correlação entre os métodos aplicados à exportação e o texto normativo que o regulamenta.

Métodos Aplicados à Exportação	Sigla	Base legal - IN 1.312
Preço de Venda nas Exportações	PVEx	Art. 30
Preço de Venda por Atacado no País de Destino, diminuído do Lucro	PVA	Art. 31
Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro	PVV	Art. 32
Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro	CAP	Art. 33
Preço sob Cotação na Exportação	PECEX	Art. 34

Quadro 7 – Métodos de Preços de Transferência na Exportação

Fonte: Elaborado pela Autora

Esta Instrução Normativa traz orientações sobre a aplicação de preços de transferência em diversas hipóteses. No entanto, entre os artigos 30 e 34, as orientações se referem aos métodos aplicados à exportação.

3.2.1 PVEx – Preço de Venda nas Exportações

Este método quando escolhido deverá ser a média aritmética ponderada dos bens, serviços e direitos vendidos a empresas não vinculadas, inclusive exportadora nacional de bens no mesmo período de apuração do Imposto sobre a Renda e em condições semelhantes.

Supõe-se aqui que a Empresa Alpha tenha produzido e vendido num determinado período 1.170.000 unidades do produto A sendo:

✓ Exportação para a sua vinculada no exterior: 500.000 unidades no montante de R\$ 5.500.000,00 (diminuído o valor do frete e do seguro).

Neste mesmo período a Empresa Alpha vendeu o mesmo produto para outras duas empresas não vinculadas:

- ✓ Empresa Beta 300.000 unidades a R\$ 4.200.000,00 e;
- ✓ Empresa Gama 370.000 unidades a R\$ 5.550.000,00.

Se a média ponderada dos preços de venda da Empresa Alpha para outros clientes no exterior no mesmo período é de R\$ 14,55, o seguinte cálculo poderá ser efetuado para determinar o valor do ajuste do preço de transferência, como mostra o Quadro 8.

Empresa Alpha vende para sua vinculada no exterior	R\$ 5.500.000,00 / 500.000	11,00
Preço médio no mercado nacional		
- Empresa Beta	300.000,00	4.200.000,00
- Empresa Gama	370.000,00	5.550.000,00
Total	670.000,00	9.750.000,00
Média		14,55
Limite de Comparação (90% do preço médio)		13,10
Margem de divergência		
- PVEx (média aritmética ponderada)		14,55
- Margem de divergência (5%)		13,82
Apuração do excesso (ajuste na base de cálculo do IRPJ/CSLL)		
- Preço-parâmetro	500.000,00 x 14,55	7.275.000,00
- Preço de venda praticado pela Empresa Alpha		5.500.000,00
Ajuste a ser considerado na base de cálculo do IRPJ/CSLL		1.775.000,00

Quadro 8 – Exemplo de Cálculo pelo Método PVEx

Fonte: Elaborado pela Autora

Pode-se verificar no Quadro 8 que a Empresa Alpha vendeu para sua vinculada no exterior o produto A por um preço médio de R\$ 11,00. O preço médio do mesmo produto no mercado nacional foi de R\$ 14,55. O limite de comparação calculado foi de R\$ 13,10 e a margem de divergência calculada foi de R\$ 13,82. Como o valor unitário da exportação para a vinculada ficou menor que os preços médios parâmetros praticados, esta operação está sujeita ao ajuste de preços de

transferência. Assim, as 500.000 unidades vendidas à empresa vinculada devem ser multiplicadas pelo novo valor unitário (média ponderada dos preços de venda) para a obtenção do novo valor de receita. Deste valor é deduzido o valor original da venda e esta diferença é objeto de ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3.2.2 PVA – Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Menos Lucro

Como a própria nomenclatura do método determina o preço de venda por atacado no país de destino, menos o lucro, consiste no cálculo da média aritmética ponderada dos preços de venda dos bens por atacado no país de destino, nas mesmas condições financeiras e no mesmo período. Deste valor podem ser diminuídos os tributos incidentes sobre os bens no país de destino, além de considerada uma margem de lucro de 15%.

Utilizando os mesmos dados do exemplo anterior é possível verificar que:

- ✓ A média aritmética ponderada é de R\$ 14,55 no país de destino;
- ✓ Os tributos incidentes no país de destino são de 25%, ou seja, R\$ 3,64.

Empresa Alpha vende para sua vinculada no exterior	R\$ 5.500.000,00 / 500.000	11,00
Preço médio no mercado nacional		
- Empresa Beta	300.000,00	4.200.000,00
- Empresa Gama	370.000,00	5.550.000,00
Total	670.000,00	9.750.000,00
Média		14,55
Limite de Comparação (90% do preço médio)		13,10
Preço Parâmetro		
- PVA (média aritmética ponderada)		14,55
- Margem de Lucro (15%)		2,18
- Tributos cobrados no país de destino		3,64
- Preço parâmetro		8,73
- Margem de divergência (5%)		13,82

Quadro 9 – Exemplo de Cálculo pelo Método PVA

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste exemplo é possível verificar que o preço praticado pela Empresa Alpha à sua vinculada no exterior (R\$ 11,00), é maior do que o preço parâmetro calculado pelo método PVA (R\$ 8,73); nenhum ajuste se faz necessário.

3.2.3 PVV – Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Menos Lucro

O método PVV é semelhante ao anterior, porém, ao invés de utilizar o preço de venda no atacado, é utilizado o preço de venda no varejo com uma margem de lucro maior, correspondente a 30%.

Desta forma tem-se o novo cálculo:

- ✓ Preço médio de venda no mercado varejista R\$ 20,00;
- ✓ Os tributos incidentes no país de destino são de 25%, ou seja, R\$ 5,00.

Empresa Alpha vende para sua vinculada no exterior	R\$ 5.500.000,00 / 500.000	11,00
Preço médio no mercado nacional		
- Empresa Beta	300.000,00	4.200.000,00
- Empresa Gama	370.000,00	5.550.000,00
Total	670.000,00	9.750.000,00
Média		14,55
Limite de Comparação (90% do preço médio)		13,10
Preço Parâmetro		
- PVV (média aritmética ponderada)		20,00
- Margem de Lucro (30%)		6,00
- Tributos cobrados no país de destino		5,00
- Preço parâmetro		9,00
- Margem de divergência (5%)		19,00

Quadro 10 – Exemplo de Cálculo pelo Método PVV

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste exemplo, é possível verificar que o preço praticado pela Empresa Alpha à sua vinculada no exterior (R\$ 11,00) é maior do que o preço parâmetro calculado pelo método PVV (R\$ 9,00), ou seja, novamente nenhum ajuste foi requerido.

3.2.4 CAP – Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro

Para determinação do preço parâmetro do CAP também é preciso conhecer a média aritmética ponderada dos custos de aquisição dos bens, serviços e direitos. Deste valor é necessário somar os tributos cobrados no Brasil e a margem de lucro de 15%.

No custo de aquisição deve ser incluso o frete e os seguros pagos e não deve ser considerado o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como o ressarcimento das contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Para este exemplo, considera-se:

- ✓ Custo de aquisição do produto exportado (já excluído os tributos) de R\$ 8,00.
- ✓ Tributos incidentes sobre o bem igual a R\$ 2,00.

Empresa Alpha vende para sua vinculda no exterior	R\$ 5.500.000,00 / 500.000	11,00
Preço médio no mercado nacional		
- Empresa Beta	300.000,00	4.200.000,00
- Empresa Gama	370.000,00	5.550.000,00
Total	670.000,00	9.750.000,00
Média		14,55
Limite de Comparação (90% do preço médio)		13,10
Preço Parâmetro		
- CAP (Custo de aquisição)		8,00
- Tributos incidentes no Brasil		2,00
- Margem de lucro (15%)		1,50
- Preço parâmetro		11,50
- Margem de divergência (5%)		10,93
Apuração do excesso (ajuste na base de cálculo do IRPJ/CSLL)		
- Preço-parâmetro	500.000 x 11,50	5.750.000,00
- Preço de venda praticado pela Empresa Alpha		5.500.000,00
Ajuste a ser considerado na base de cálculo do IRPJ/CSLL		250.000,00

Quadro 11 – Exemplo de Cálculo pelo Método CAP

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste demonstrativo é possível observar que o preço parâmetro do bem calculado pelo método CAP (R\$ 11,50) é maior que o preço praticado pela Empresa Alpha nas operações com sua vinculada (R\$ 11,00). Desta forma, é necessário o ajuste da diferença na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (R\$ 250.000,00).

3.2.5 PECEX – Preço sob Cotação na Exportação

O preço sob cotação na exportação começou a ser aceito pela RFB a partir do ano de 2013. Este método determina que o contribuinte pode utilizar como preço parâmetro de bens e direitos os valores médios diários das cotações públicas divulgadas em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. Este método é obrigatoriamente aplicado para exportação de *commodities*.

O preço parâmetro a ser utilizado deve ser aquele divulgado na data da transação comercial para os casos de exportação para pessoas físicas ou jurídicas vinculadas, exportação para países com tributação favorecida e pessoas físicas ou jurídicas que gozem de regimes fiscais privilegiados.

Nem todos os produtos primários são considerados *commodities* para a RFB, por este motivo esta entidade publicou uma lista de produtos nos quais deve ser aplicado o método PECEX. Assim, para que um produto primário seja considerado *commodities*, deve atender aos seguintes preceitos:

§ 3º Consideram-se *commodities* para fins de aplicação do PECEX, os produtos:

I - listados no Anexo I e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III, todos Anexos a esta Instrução Normativa; e

II - negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II a esta Instrução Normativa. (RFB, 2012).

Caso no dia da operação não haja cotação disponível deve ser utilizada àquela divulgada no dia anterior; caso não seja possível identificar a data correta da transação pode ser considerada aquela em que os bens foram embarcados. A margem de comparação (90%) não é permitida neste caso.

Caso o bem exportado não apresente uma cotação específica, pode ser utilizada a cotação de outro similar e o preço parâmetro deve ser aquele publicado por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.

O preço parâmetro também pode ser ajustado quanto aos seguintes eventos:

- ✓ Prazo para pagamento;
- ✓ Quantidades negociadas;
- ✓ Influências climáticas nas características do bem exportado;
- ✓ Custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas;
- ✓ Acondicionamento e;
- ✓ Frete e seguro.

Outra possibilidade que pode ser aplicada, caso o bem exportado não esteja sujeito à cotação na bolsa de mercadorias e futuros, é a utilização daqueles divulgados por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas ou os preços publicados por agências ou órgãos reguladores divulgados no Diário Oficial da União.

A partir dessa metodologia descrita, a seguinte simulação pode ser aplicada:

- ✓ Cotação da soja na bolsa de valores R\$ 27,50;
- ✓ Venda para vinculada na mesma data R\$ 26,00.
- ✓ Quantidade vendida 500.000 sacas

Preço Parâmetro	
- Preço Parâmetro (BOVESPA)	27,50
- Preço de venda à vinculada	26,00
- Valor a ser ajustado (p/unid)	1,50
- Quantidade vendida	500.000
Ajuste a ser considerado na base de cálculo do IRPJ/CSLL	750.000,00

Quadro 12 – Exemplo de Cálculo pelo Método PECEX

Fonte: Elaborado pela Autora

Com base no Quadro 12, é possível verificar que a Empresa Alpha vendeu a saca de soja por um preço inferior à cotação deste produto no dia, o que refletiu uma diferença de R\$ 1,50 por unidade. Como a operação fechada neste dia resultou numa venda de 500.000 unidades, logo tem-se um ajuste na base de cálculo dos tributos de R\$ 750.000,00 (R\$ 1,50 x 500.000 sacas).

3.2.6 Comparativos dos Métodos de Exportação

No Quadro 13 faz-se um comparativo entre os cinco métodos de apuração dos preços de transferência para a exportação. O contribuinte pode escolher o método que mais lhe convier. A única exceção é para os comerciantes de *commodities* os quais são obrigados à utilização do PECEX.

	PVEx	PVA	PVV	CAP	PECEX
Empresa Alpha vende para sua vinculada no exterior R\$ 5.500.000,00 / 500.000	11,00	11,00	11,00	11,00	26,00
Preço médio no mercado nacional					
- Empresa Beta 300.000,00	4.200.000,00	4.200.000,00	4.200.000,00	4.200.000,00	N/A
- Empresa Gama 370.000,00	5.550.000,00	5.550.000,00	5.550.000,00	5.550.000,00	N/A
Total 670.000,00	9.750.000,00	9.750.000,00	9.750.000,00	9.750.000,00	N/A
Média	14,55	14,55	14,55	14,55	N/A
Limite de Comparação (90% do preço médio)	13,10	13,10	13,10	13,10	N/A
Margem de divergência					
- Média aritmética ponderada	14,55	14,55	20,00		N/A
- Custo de aquisição				8,00	N/A
- Margem de Lucro (15%)		-2,18		1,50	N/A
- Margem de Lucro (30%)			-6,00		N/A
- Tributos cobrados no Brasil				2,00	N/A
- Tributos cobrados no país de destino		-3,64	-5,00		N/A
- preço parâmetro	14,55	8,73	9,00	11,50	N/A
- Margem de divergência (5%)	13,82	13,82	19,00	10,93	N/A
Apuração do excesso (ajuste na BC do IRPJ/CSLL)					
- Preço-parâmetro	14,55	8,73	9,00	11,50	27,50
- Preço de venda praticado pela Empresa Alpha	11,00	11,00	11,00	11,00	26,00
Ajuste a ser considerado na BC do IRPJ/CSLL	3,55	N/A	N/A	0,50	1,50
Ajuste a ser considerado na BC do IRPJ/CSLL (Total) 500.000 unid	1.775.000,00	N/A	N/A	250.000,00	750.000,00

Quadro 13 – Quadro Resumo dos Métodos de Cálculo para Exportação

Fonte: Elaborado pela Autora

É possível verificar que a partir de um preço de venda de R\$ 11,00, aplicados nos quatro primeiros métodos, se tem resultados diferentes a título de ajuste de preços de transferência. Pelo método PVEx o preço parâmetro é de R\$ 14,55, no entanto, o preço de venda praticado é de R\$ 11,00 o que gerou um ajuste de R\$ 3,55 por unidade vendida. Se multiplicado este valor pelas 500.000 unidades vendidas, tem-se como ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL um valor de R\$ 1.775.000,00. Por outro lado, se o contribuinte utilizar o PVA nenhum ajuste é requerido, uma vez que o preço parâmetro é de R\$ 8,73 e o preço de venda praticado é de R\$ 11,00. Assim, o preço de venda a vinculada ficou R\$ 2,27 acima do preço parâmetro.

Ao aplicar-se o mesmo exemplo no método PVV nenhum ajuste também é requerido, uma vez que o preço parâmetro calculado ficou em R\$ 9,00 e o preço praticado foi de R\$ 11,00. Logo, o preço praticado ficou R\$ 2,00 por unidade acima do preço parâmetro.

Caso o contribuinte seja uma empresa que conheça e controle seus custos de aquisição, pode-se aplicar o método CAP, o qual, no mesmo exemplo, gerou um ajuste de R\$ 0,50 por unidade vendida, pois o preço parâmetro é de R\$ 11,50 e o preço praticado de R\$ 11,00. Se o preço praticado fosse de até R\$ 10,93, nenhum ajuste seria requerido uma vez que estaria dentro da margem de divergência de 5%.

Para o PECEX não há muito que se discutir, uma vez que é o único método que pode ser aplicado às empresas que comercializam *commodities*. Assim, não há opções; deve-se comparar o preço parâmetro divulgado pelas entidades competentes com o preço praticado. No Quadro 13, o preço parâmetro foi de R\$ 27,50 enquanto o preço praticado foi de R\$ 26,00, o que gerou um ajuste de R\$ 1,50 por unidade vendida.

Para as exportações não há como supor o melhor método; o mais adequado é a empresa fazer o cálculo do ajuste em todos os métodos possíveis e adotar aquele que gerar o menor ajuste fiscal. Isto não é um trabalho simples e demanda tempo, pois, às vezes, se faz necessário diminuir ou aumentar o preço de venda para que nenhum ajuste seja gerado, no entanto, este ajuste pode causar efeitos na empresa vinculada que está adquirindo o produto.

Neste exemplo, se uma empresa exportadora de mercadorias atendesse as condições do Quadro 13, seria mais vantajoso optar pelos métodos PVA e PVV, pois em ambos os casos nenhum ajuste a título de preço de transferência se faria necessário. Ao contrário, se optasse pelo PVEx, comparando o valor praticado com uma empresa vinculada com o valor do preço praticado com uma empresa não vinculada haveria um maior ajuste (R\$ 1.775.000,00), se comparados os quatro métodos possíveis e aplicáveis a este tipo de transação. O método CAP também apresenta um ajuste, embora em uma proporção menor (R\$ 250.000,00). No entanto, este último método exige que a empresa conheça e tenha controle dos seus custos, além da possibilidade de ter que abri-los à Receita Federal em caso de uma eventual fiscalização.

Abrir os custos a um terceiro demanda muito trabalho e nem sempre o auditor fiscal tem o mesmo entendimento que a empresa sobre a composição dos custos, o

que poderia afetar diretamente o cálculo do preço parâmetro e, conseqüentemente, poderia invalidar todo o cálculo efetuado pela empresa. Como os outros três métodos têm como preço de partida o valor de venda, este é muito mais fácil de ser comprovado em caso de uma eventual fiscalização. A simples apresentação da nota fiscal (NF) de venda já representa um documento de prova. Vale ressaltar que o contribuinte tem o livre arbítrio para optar qual método deseja utilizar na sua empresa; como já visto anteriormente, a RFB disponibiliza cinco métodos e quatro deles são opcionais.

O PECEX é o único método que não é opcional; quem exporta *commodities* é obrigado a utilizar este método e o preço parâmetro é aquele divulgado em bolsas de mercadorias e futuros. É bem simples de ser aplicado, uma vez que a comparação é o preço de venda praticado entre a vinculada e o preço de cotação da bolsa de mercadorias e futuros.

3.3. Metodologias de Apuração dos Preços de Transferência na Importação

As empresas que realizam compras de suas vinculadas no exterior estão sujeitas ao controle de Preços de Transferência. Existem cinco métodos de apuração deste valor os quais, o contribuinte pode optar por aquele que julgar mais adequado. Estes métodos são explicitados individualmente nos tópicos seguintes.

O Quadro 14 faz uma correlação entre os métodos aplicados à importação e o texto normativo que o regulamenta.

Métodos Aplicados à Importação	Sigla	Base legal - IN 1.312
Preços Independentes Comparados	PIC	Arts. 8 a 11
Preço de Revenda Menos Lucro	PRL	Arts. 12 a 14
Custo de Produção Mais Lucro	CPL	Art. 15
Preço sob Cotação na Importação	PCI	Arts. 16 a 19

Quadro 14 – Métodos de Preços de Transferência na Importação

Fonte: Elaborado pela Autora

Esta Instrução Normativa traz orientações sobre a aplicação de preços de transferência em diversas hipóteses. No entanto, entre os artigos 8 e 19, as orientações se referem aos métodos aplicados à importação.

3.3.1 PIC – Preços Independentes Comparados

Este método determina que o preço praticado em operações com vinculadas deve ser comparado com o preço praticado com empresas não vinculadas no país ou no exterior.

Este preço deve ser a média aritmética ponderada do bem, serviço ou direito comercializado em condições de pagamentos semelhantes. Esta comparação não necessariamente deve ter como parâmetro as operações da própria empresa; é possível confrontar a mesma operação quando realizada por uma empresa concorrente.

Segundo Schoueri (2013), na doutrina especializada o método PIC pode ser utilizado fazendo-se comparações internas ou externas assim definidas:

A comparação interna pressupõe que uma empresa pertencente a um grupo efetue transações comerciais em condições comparáveis com empresas pertencentes ao mesmo grupo e com terceiros. Neste sentido, a comparação interna é considerada adequada principalmente no caso de grupos empresariais, com empresas juridicamente independentes, que mantem relações comerciais com empresas vinculadas e com empresas não vinculadas, adotando, em ambos os casos, programas de entrega assemelhados. (SCHOUERI, 2013, p.179)

Ainda.

Para a comparação externa, o parâmetro passa a ser as transações entre empresas não ligadas. Desse modo, não se usa, para a constituição do parâmetro, nenhum negócio celebrado por qualquer das partes vinculadas em questão. De regra, recomenda-se a comparação externa no caso em que o objeto do negócio é homogêneo, quase padronizado, ou para prestações de serviços comuns no mercado, bem como para mercadorias cujo padrão de produção e qualidade é normatizado [...]. (SCHOUERI, 2013, p.179)

Na comparação externa, Schoueri (2013, p. 183) levanta um ponto de atenção: “Dito de outra maneira: merece crítica a comparação externa baseada em dados secretos, que não estejam à disposição do contribuinte.”

Outro grande problema na aplicação deste método ocorre quando não existe produto similar comercializado; os produtos patenteados são um exemplo. Para que sejam considerados similares os produtos devem apresentar simultaneamente as mesmas especificações, podem ser substituídos a qualquer momento por outro e sem prejuízo das suas funções.

O preço parâmetro neste método pode ser ajustado nas seguintes hipóteses:

- ✓ Prazo de pagamento;
- ✓ Quantidade comercializada;
- ✓ Garantia do bem, serviço ou direito;
- ✓ Promoção do produto por meio da propaganda e publicidade;
- ✓ Controle de qualidade do bem, padrão execução do serviço e das condições de higiene;
- ✓ Intermediação dos bens;
- ✓ Acondicionamento;
- ✓ Frete e Seguro;
- ✓ Ajuste em função da variação cambial.

Analisando um exemplo da aplicação deste método tem-se:

A Empresa Alpha adquiriu de sua vinculada no exterior 100.000 unidades de um determinado produto, por um valor total de R\$ 6.000.000,00 durante o período de apuração. Deve-se considerar que neste valor já estão inclusos o frete, o seguro e os tributos incidentes nestas operações. Neste mesmo período foi adquirido no mercado interno o mesmo produto de empresas não vinculadas nas seguintes quantidades:

- ✓ Empresa Beta 70.000 unidades a R\$ 4.000.000,00 e;
- ✓ Empresa Gama 90.000 unidades a R\$ 5.500.000,00.

Assim tem-se:

Preço por unidade dos produtos importados	R\$ 6.000.000,00 / 100.000	60,00
Preço Parâmetro - PIC		
- Empresa Beta	70.000,00	4.000.000,00
- Empresa Gama	90.000,00	5.500.000,00
Total	160.000,00	9.500.000,00
Preço Parâmetro - PIC		59,38
- Margem de divergência (5%)		
		62,34

Quadro 15 – Exemplo de Cálculo pelo Método PIC

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste exemplo, o preço médio das importações de vinculadas é de R\$ 60,00 por unidade. O preço médio do mesmo bem, comprado de não vinculada foi de R\$ 59,38. Embora o valor do produto importado tenha sido superior à média, este valor está dentro da margem de divergência de 5%, ou seja, neste caso não há necessidade de ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL.

3.3.2 PRL – Preço de Revenda Menos Lucro

Este método é o mais polêmico entre todos, pois existem algumas normas que disciplinam a apuração do valor e com várias interpretações diferentes. Inicialmente houve a Lei 9.959/00 a qual determinava uma metodologia de cálculo que era obedecida por todos os contribuintes; depois, em 2002, houve a publicação da IN 243 que modificou o cálculo e aumentou a carga tributária que foi logo seguida pelos auditores da Receita Federal. As empresas que não seguiram as especificações da IN 243/02 criaram um passivo tributário, pois foram autuadas pelos fiscais. Por fim, em 3 de abril de 2012, houve a publicação da Medida Provisória nº 563 convertida posteriormente na Lei 12.715/13, que colocou fim a este impasse para fatos geradores a partir de 2014. Todas estas mudanças são objeto de estudos no capítulo 4 desta dissertação.

Por ora se descreve como deve ser feito o cálculo dos preços de transferência pelo método PRL, de acordo com a Lei 12.715/12, que é a vigente neste momento.

Segundo a legislação, a margem de lucro aplicada é dividida de acordo com a atividade econômica da empresa, como segue:

PRL 40% → Produtos farmacêuticos; Produtos do fumo; Produtos derivados do petróleo; Extração de petróleo e gás natural; Equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos; Máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar.

PRL 30% → Produtos químicos; Vidros e produtos do vidro; Celulose, papel e produto de papel; metalurgia.

PRL 20% → Demais setores.

É possível verificar que a maioria dos setores da economia está classificada na margem de lucro de 20%. Por isso, o exemplo foi feito com base neste percentual.

Para se obter o preço líquido de venda, a legislação permite o desconto dos seguintes eventos:

- ✓ Descontos incondicionais;
- ✓ Impostos sobre vendas; e
- ✓ Comissões e corretagens.

Nos casos de revenda, parte-se da média ponderada dos preços de venda, subtraem-se os ajustes permitidos – que são os descontos incondicionais, os impostos sobre vendas, comissões e corretagens e a margem de lucro (20%) – para que se possa chegar ao preço parâmetro.

PRL 20% - Revenda	
Média Aritmética dos preços de venda	100,00
Impostos s/vendas	-21,65
Comissões e corretagens	-3,00
Margem de lucro 20%	-20,00
Preço parâmetro	55,35

Margem de divergência (5%)	58,12
-----------------------------------	--------------

Cálculo do ajuste	
Total das importações realizadas (R\$ 60,00 x 100.000)	6.000.000,00
Preço parâmetro (R\$ 55,35 x 100.000)	-5.535.000,00
Ajuste	465.000,00

Quadro 16 – Exemplo de Cálculo pelo Método PRL – Revenda

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste caso, o preço de revenda do produto é de R\$ 100,00. Após subtrair os ajustes permitidos pela legislação, tem-se o preço parâmetro de R\$ 55,35. Verificando a margem de divergência de 5%, o custo máximo que o produto pode ter para não sofrer ajustes é de R\$ 58,12. Como o custo do bem foi de R\$ 60,00 se faz necessário ajustar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em R\$ 465.000,00, o que nada mais é do que o custo do produto multiplicado pela quantidade vendida menos o preço parâmetro multiplicado pela quantidade vendida.

Nos casos de produção, o cálculo é um pouco diferente, parte-se da média ponderada dos preços de venda, subtraem-se os ajustes permitidos para obter-se o preço líquido de venda. Para apuração da participação do produto importado no produto final é necessário saber o custo total do produto e o custo somente do material importado para calcular o percentual do custo do produto importado no custo total do bem. Então, este percentual deve ser aplicado no preço líquido de venda e subtraído deste valor a margem de lucro. O valor encontrado é o preço parâmetro somente do item importado. O exemplo apresentado no Quadro 17 ilustra o cálculo necessário.

PRL 20% - Produção		
Média Aritmética dos preços de venda	100,00	
Descontos incondicionais	0,00	
Impostos s/vendas	-20,00	
Preço Líquido	80,00	
Custo Total	70,00	
Material importado	12,00	17%
Outros Materiais	58,00	83%
Percentual de participação do produto importado (R\$ 80,00 x 17%)	13,71	
Margem de lucro (20%)	-2,74	
Preço parâmetro	10,97	
Margem de divergência (5%)	11,52	
Valor do ajuste (R\$ 12,00 - R\$ 10,97)	1,03	
Valor total do ajuste (R\$ 1,03 x 100.000)	103.000,00	

Quadro 17 – Exemplo de Cálculo pelo Método PRL – Produção

Fonte: Elaborado pela Autora

Partindo do preço de venda (R\$ 100,00) foram deduzidos os valores permitidos pela lei que, neste caso, foi somente o dos impostos (R\$ 20,00). Assim, tem-se o preço líquido de venda de R\$ 80,00.

É sabido que o custo do produto é de R\$ 70,00 e que o custo do produto importado é de R\$ 12,00, ou seja, 17% do custo total. Este percentual de 17% foi aplicado no preço líquido (R\$ 13,71) e, então, aplicada a margem de lucro de 20% sobre o valor encontrado (R\$ 2,74). Subtraindo-se do preço líquido a margem de lucro, o preço parâmetro é definido (R\$ 10,97). Como o custo do produto importado foi de R\$ 12,00 e o preço parâmetro é de R\$ 10,97, é preciso um ajuste de R\$ 1,03 por unidade vendida. Como foram vendidas 100.000 unidades o valor total do ajuste é de R\$ 103.000,00.

3.3.3 CPL – Custo de Produção Mais Lucro

Este método é mais indicado a empresas industriais, pois estas são capazes de mensurar os custos de fabricação de cada item. No entanto, variações de mercado, como vendas abaixo do custo para eliminar estoques próximos à data de vencimento e vendas com uma margem de lucro menor para divulgar um novo produto, afetam diretamente o cálculo do CPL.

Para este método deve-se considerar como preço parâmetro o custo de produção mais os tributos e taxas de exportação do bem, serviço ou direito no país de origem, mais uma margem de lucro de 20%. Nota-se, que esta margem de lucro com base no custo deve ser aplicada antes da incidência dos impostos e taxas e, para a apuração do custo a empresa deve considerar apenas as quantidades destinadas ao Brasil.

Vale mencionar que o custo de produção da empresa pode sofrer oscilações tais como oferta e demanda; quando se produz mais os custos são mais diluídos e a margem de lucro de 20% é diretamente afetada, bem como empresas mais eficientes e mecanizadas tem custos menores que empresas menos eficientes.

Ora, terceiros independentes, ineficientes são obrigados a suportar as perdas decorrentes de suas falhas, reduzindo, assim, sua margem de lucro. Do mesmo modo, terceiros independentes que conseguem ganhos com eficiência e produtividade dificilmente repassam tais ganhos a seus clientes, preferindo, em geral, aumentar sua margem

de lucro. Daí se vê que não condiz com a realidade do mercado (obviamente se pressupõe um mercado livre, não monopolizado) a circunstância de custos efetivos maiores ou menores implicarem os consumidores pagarem preços maiores ou menores. (SCHOUERI, 2013, p.311).

A legislação determina quais itens podem ser incorporados na apuração do custo:

- ✓ O custo na aquisição de matéria-prima, material intermediário e material de embalagem utilizado;
- ✓ Outros produtos aplicados ou consumidos na produção;
- ✓ Custo da mão de obra aplicada, inclusive de supervisão direta e seus respectivos encargos sociais incorridos no país de origem, manutenção e guarda das instalações;
- ✓ Os custos de locação, depreciação, amortização, exaustão, manutenção, reparo dos bens serviços e direitos aplicados na produção e;
- ✓ Valores razoáveis de perdas e quebras que podem ocorrer no processo de produção até o limite permitido pela legislação aplicada no país de origem.

Em seguida tem-se um exemplo de apuração pelo método CPL:

- ✓ Foram importadas 100.000 unidades a um valor total de R\$ 6.800.000,00;
- ✓ Custo das matérias-primas: R\$ 30,00;
- ✓ Custo dos produtos intermediários: R\$ 2,00;
- ✓ Custo da embalagem: R\$ 1,50;
- ✓ Custo da mão de obra (inclusive encargos sociais): R\$ 11,00;
- ✓ Depreciação: R\$ 4,00;
- ✓ Tributos sobre exportação no país de origem: R\$ 6,00.

Margem de Lucro	
- Matéria-prima	30,00
- Produtos intermediários	2,00
- Embalagem	1,50
- Mão-de-obra e encargos	11,00
- Depreciação	4,00
Custo médio de produção	48,50
Margem de Lucro (20%)	9,70

Preço Parâmetro - CPL	
- Custo médio de produção	48,50
- Tributos sobre exportação no país de origem	6,00
- Margem de Lucro	9,70
Preço Parâmetro - CPL	64,20

- Margem de divergência (5%)	67,41
-------------------------------------	--------------

Cálculo do ajuste	
- Custo total das importações realizadas	6.800.000,00
- Preço parâmetro (100.000unid x R\$ 64,20)	6.420.000,00
Valor do ajuste	380.000,00

Quadro 18 – Exemplo de Cálculo pelo Método CPL

Fonte: Elaborado pela Autora

Ao considerar o exemplo do Quadro 18, o custo médio de produção do bem no exterior ficou em R\$ 48,50. Aplicando-se a margem de lucro de 20% tem-se R\$ 9,70 a ser adicionado ao preço parâmetro e, por fim, foram incluídos os tributos incidentes sobre a exportação no valor de R\$ 6,00, formando o preço parâmetro pelo método CPL de R\$ 64,20.

Aplicando-se a margem de divergência, o preço máximo, que poderia custar estas importações seria de R\$ 67,41. Como o valor do custo de importação dos bens ficou em R\$ 68,00 (R\$ 6.800.000,00/100.000) este está acima da margem de divergência, portanto, o ajuste é devido. Logo, os R\$ 6.800.000,00 referentes à importação menos o preço parâmetro total que é R\$ 6.420.000,00 gerou um ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no valor de R\$ 380.000,00.

3.3.4 PCI – Preço sob Cotação na Importação

O preço sob cotação na importação passou a ser aceito pela RFB a partir do ano de 2013 e é muito semelhante ao PECEX uma vez que também autoriza o contribuinte a utilizar como preço parâmetro de bens e direitos a valores médios diários das cotações públicas divulgada em bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. Este método é obrigatoriamente aplicado para importação de *commodities*.

O preço parâmetro a ser utilizado deverá ser aquele que divulgado na data da transação comercial para os casos de importação para pessoas físicas ou jurídicas vinculadas, importação para países com tributação favorecida e pessoas físicas ou jurídicas que gozem de regimes fiscais privilegiados.

Nem todos os produtos primários são considerados *commodities* para RFB, por este motivo esta entidade publicou uma lista de produtos os quais devem ser aplicados o método PCI. Assim, para que um produto primário seja considerado *commodities*, devem atender aos preceitos abaixo:

§ 3º Consideram-se *commodities* para fins de aplicação do PCI, os produtos:

I - listados no Anexo I e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III, todos Anexos a esta Instrução Normativa; e

II - negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II a esta Instrução Normativa. (RFB, 2013b).

Caso não haja cotação no dia da transação deve-se utilizar aquela imediatamente anterior, e caso não seja possível identificar a data da transação deve-se utilizar aquela que consta na data de registro da declaração de importação da mercadoria.

O valor da cotação divulgado pode ser objeto de ajuste quanto:

- ✓ Prazo de pagamento;
- ✓ Quantidade negociada;
- ✓ Influência climática;
- ✓ Custo de intermediação;

- ✓ Acondicionamento; e
- ✓ Frete e seguro.

Outra possibilidade que pode ser aplicada caso o bem importado não esteja sujeito à cotação na bolsa de mercadorias e futuros, é a utilização daqueles divulgados por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas ou os preços publicados por agências ou órgãos reguladores divulgados no Diário Oficial da União (DOU).

A partir dessa metodologia descrita, a seguinte simulação pode ser aplicada:

- ✓ Cotação da soja na bolsa de valores R\$ 27,50;
- ✓ Compra de vinculada na mesma data 30,00.
- ✓ Quantidade adquirida 100.000 sacas

Preço Parâmetro	
- Preço Parâmetro (BOVESPA)	27,50
- Preço de compra de vinculada	30,00
- Valor a ser ajustado (p/unid)	-2,50
- Quantidade adquirida	100.000,00
Ajuste a ser considerado na base de cálculo do IRPJ/CSLL	250.000,00

Quadro 19 – Exemplo de Cálculo pelo Método PCI

Fonte: Elaborado pela Autora

Com base no Quadro 19, é possível verificar que a entidade comprou a saca de soja por um preço superior a cotação deste produto no dia, o que refletiu uma diferença de R\$ 2,50 por unidade. Como a operação fechada neste dia resultou numa aquisição de 100.000 unidades, logo há um ajuste na base de cálculo dos tributos de R\$ 250.000,00 (R\$ 2,50 x 100.000 sacas).

3.3.5 Comparativos dos Métodos de Importação

No Quadro 20 faz-se um comparativo entre os quatro métodos de apuração dos preços de transferência para a importação. O contribuinte pode escolher o método que mais lhe convier e ainda utilizar mais de um método no mesmo período de apuração para produtos diferentes, ou seja, a opção pelo melhor método pode

ser feita para cada item diferente importado. A única exceção é para os comerciantes de *commodities* os quais são obrigados a utilizar o PCI.

	PIC	PRL (Revenda)	PRL (Produção)	CPL	PCI
Preço por unidade dos produtos importados	R\$ 6.000.000/100.000	60,00	60,00	12,00	N/A
- Empresa Beta	70.000	4.000.000,00			
- Empresa Gama	90.000	5.500.000,00			
Total	160.000	9.500.000,00	N/A	N/A	N/A
Média Aritmética dos preços de venda			100,00	100,00	
Tributos s/ vendas			-21,65	-20,00	
Tributos s/ Exportação				6,00	
Comissões e corretagens			-3,00		
Margem de lucro 20%			-20,00	9,70	
Preço líquido			55,35	80,00	N/A
Material importado	17%			12,00	
Doutros Materiais	83%			58,00	
- Matéria-prima				30,00	
- Produtos intermediários				2,00	
- Embalagem				1,50	
- Mão-de-obra e encargos				11,00	
- Depreciação				4,00	
Custo Total			70,00	48,50	N/A
Percentual de participação do produto importado (R\$ 80,00 x 17%)				13,71	
Margem de lucro do produto importado (20%)				-2,74	
Preço parâmetro		59,38	55,35	10,97	64,20
- Margem de divergência (5%)		62,34	58,12	11,52	67,41
Cálculo do ajuste					
- Preço parâmetro		59,38	55,35	10,97	64,20
- Preço praticado		60,00	60,00	12,00	68,00
Ajuste a ser considerado na BC do IRPJ/CSLL		N/A	4,65	1,03	3,80
Ajuste a ser considerado na BC do IRPJ/CSLL (Total)	100.000 unid	N/A	465.000,00	103.000,00	380.000,00

Quadro 20 – Quadro Resumo dos Métodos de Cálculo para Importação

Fonte: Elaborado pela Autora

O método PIC é o mais simples, pois, nele se compara o custo do produto importado de R\$ 60,00 com o preço parâmetro das vendas a não vinculadas de R\$ 59,38 (R\$ 9.500.000,00/ 160.000 unid.). Neste exemplo, nenhum ajuste é necessário porque o preço parâmetro está menor que o preço praticado. No entanto, está dentro da margem de divergência (5%), ou seja, menor que R\$ 62,34.

Já pelo método PRL (revenda) um ajuste de R\$ 4,65 por unidade comercializada se faz necessário, uma vez que o preço parâmetro é de R\$ 55,35 e o preço praticado do produto importado é de R\$ 60,00. Mesmo considerando a margem de divergência de 5% (R\$ 58,12) o preço praticado é maior que o preço parâmetro.

O PRL produção é indicado para as empresas industriais, pois estas devem segregar seus custos em importados e nacionais, calcular a participação do custo do bem importado no preço de venda, diminuir a margem de lucro para, então, encontrar o preço parâmetro. Neste caso, para um produto importado que custa R\$

12,00, o percentual deste bem no preço líquido de venda (R\$ 80,00) fica em R\$ 13,71. Subtraindo a margem de lucro de 20% é definido o preço parâmetro de R\$ 10,97, o qual é R\$ 1,03 menor que o preço praticado. Este, multiplicado pelas 100.000 unidades comercializadas gera um ajuste de R\$ 103.000,00 na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste exemplo, o preço parâmetro pelo método CPL é calculado sobre uma margem de lucro de 20% sobre o custo do bem produzido mais os tributos sobre exportação (R\$ 64,20). Se o preço praticado for maior, e neste caso o é (R\$ 68,00), um ajuste de R\$ 3,80 por unidade comercializada é necessário.

Para o PCI não há muito que se discutir uma vez que é o método obrigatório para as empresas que comercializam *commodities*. Sua comparação é muito simples; deve-se comparar o preço parâmetro divulgado pelas entidades competentes com o preço praticado. No Quadro 20, o preço parâmetro é de R\$ 27,50 enquanto o preço praticado é de R\$ 30,00, o que gerou um ajuste de R\$ 2,50 por unidade importada.

Para as empresas importadoras é relevante observar se estão efetuando operações comerciais ou industriais; isto porque, para as primeiras, os métodos mais indicados são o PIC e o PRL (revenda), enquanto para as empresas industriais os mais indicados são o PIC, o PRL (produção) ou o CPL. É recomendado que as empresas apurem seus preços de transferência em todos os métodos possíveis, para descobrirem qual é o mais adequado à sua realidade econômica.

Seguindo o exemplo mencionado, se uma empresa é comercial ela pode optar pelo cálculo de ajuste de preços de transferência pelos métodos PIC e PRL (revenda), sendo o PIC o mais vantajoso, pois, nenhum ajuste é necessário e os documentos suportes de comprovação do cálculo são mais fáceis de serem apresentados. A demonstração do cálculo mais as notas fiscais de vendas emitidas são documentos eletrônicos de fácil acesso, tanto para a empresa quanto para o Fisco, porque com a tecnologia atual as Notas Fiscais ficam armazenadas no próprio site do governo. Caso a empresa adote o método PRL o ajuste de R\$ 625.000,00 se faz necessário. Este é mais oneroso e o cálculo é um pouco mais trabalhoso de ser feito, uma vez que, a empresa deve abrir seus custos de comercialização, além de apresentar mais documentos ao Fisco, como comprovante de comissões pagas, descontos incondicionais entre outros, além de ter que calcular o valor da comissão

mercadoria a mercadoria, pois, dificilmente um vendedor vende somente um produto.

Se a empresa é uma indústria, o PIC, o PRL (produção) e o CPL são aplicáveis. Novamente, no caso estudado, o método PIC é o mais vantajoso, seja pela fórmula simples de cálculo do ajuste, seja pela fácil apresentação da documentação suporte. Os métodos PRL e CPL exigem a abertura dos custos de produção; o método PRL apresenta um ajuste intermediário e o CPL apresenta o maior ajuste. Abrir os custos por unidade do produto vendido requer um trabalho muito especializado pelas empresas e exige muito esforço para apresentar e explicar ao Fisco, pois, assim como na exportação, pode-se considerar que alguns gastos não fazem parte do custo de produção, invalidando todo o cálculo efetuado pela empresa.

Nem sempre as empresas podem optar por todos estes métodos, principalmente as empresas industriais que produzem partes e peças de um produto exclusivo ou patenteado pela vinculada. Se isto acontecer, o método PIC é inválido.

Dentre os métodos de importação o PCI não pode ser comparado aos outros métodos, pois, apenas é aplicado aos importadores de *commodities*. Assim como na exportação, é bem simples de ser calculado: a comparação é o preço de venda praticado entre a vinculada e o preço de cotação da bolsa de mercadorias e futuros.

3.3.6 Discussões Judiciais sobre a Divergência entre a Lei e a IN

Dentre os processos sobre o tema traz-se, neste trabalho, quatro deles que questionam a ilegalidade da IN 243/02.

Um destes é o Acórdão da LG Eletronics do Brasil Ltda., em que as principais alegações do contribuinte contra a autuação feita pelo Fisco são:

Processo: 16561.720068/2011-54 (CARF)
Recorrente: LG Eletronics do Brasil Ltda.
Recorrida: Fazenda Nacional
Acórdão nº: 1302-001.162

d) que esse é o resultado da aplicação da IN SRF nº 243/02 nos seus moldes atuais, os quais não apenas são absurdos, como também não possuem qualquer fundamento na Lei nº 9430/96;

(...)

i) que, no entanto, a IN SRF nº 243/02, sem base legal, modificou a estrutura do PRL no caso de bens aplicados à produção introduzindo um procedimento adicional, pois, nos seus termos, é necessário efetuar um cálculo proporcional sobre o preço líquido de venda, para somente depois determinar o valor da margem de lucro e o preço parâmetro aplicável;

j) que a IN 243/02 não apenas majora os ajustes de preços de transferência, como também inverte a lógica prevista na Lei 9959/00, pois, diferentemente da lei, que prestigia o valor agregado no país como elemento de distinção entre os métodos do PRL 20% e PRL 60%, a IN 243/02 exclui o valor agregado da fórmula de cálculo dos ajustes, tentando reduzir a operação a uma simples revenda;

l) que a IN 243/02 fere ao princípio da estrita legalidade ao modificar a base tributável do IRPJ e da CSLL. (CARF, 2013).

De acordo com a defesa deste contribuinte, o auditor efetuou os cálculos dos preços de transferência de acordo com a IN 243/02 e alegou que este cálculo não possui fundamento na Lei.9430/96; que a mesma IN mudou o cálculo do PRL 60% e que além de modificar majorou o tributo e alterou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Outro Acórdão a ser citado é o movido pela Robert Bosch Ltda., a qual alega:

Processo: 16561.720116/2012-95
Recorrente: Robert Bosch Ltda
Recorrida: Fazenda Nacional
Acórdão nº: 1101-001.079

ii) que a Instrução Normativa n. 243 seria ilegal, tendo em vista que estabeleceu critério jurídico diverso daquele inserto na Lei n. 9.430/96 para fins de cálculo do preço parâmetro mensurado através do método PRL 60%. Tece bastantes argumentos com vistas à demonstração de sua tese, inclusive quanto ao reconhecimento dessa ilegalidade que se deu por meio da edição da Medida Provisória n.478/2009. (CARF, 2014).

É possível verificar que, novamente, a empresa fez os cálculos do PRL 60% com base na Lei 9.430/96, alterada pela 9.959/00 e, no momento da fiscalização, o auditor fiscal fez os cálculos com base na IN 243/02 e autuou o contribuinte.

Por outro lado, o julgamento do processo que segue, e feito pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, afirma que a IN 243/02 em nada alterou a Lei 9.430:

Processo: 2003.61.00.006125-8/SP
Apelante: União Federal (Fazenda Nacional)
Apelado: Janssen Cilag Farmacêutica Ltda.

A lei fixa o método ou técnica de apuração do preço de referência, cabendo à Instrução Normativa sua especificação ou minudenciamento. Neste passo, ao fazê-lo, não pode fugir dos princípios e critérios econômicos e jurídicos que a lei fixou, no caso o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), ao mesmo tempo em que não se pode exigir que a Instrução Normativa restrinja-se a repetir os termos da lei, pois deste modo não estaria atendendo à sua finalidade regulamentar, qual seja a de sistematizar o cálculo do preço de referência, sem que como isso possa ser considerada 'norma interpretativa'.

(...)

Outrossim, impõe-se frisar não ter a Instrução Normativa nº 243/2002, expedida pela então Secretaria da Receita Federal, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior fidelidade, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00, de molde a coibir a elisão fiscal. (TRF, 2011).

Assim, de acordo com o julgamento da desembargadora federal deste processo, a IN cumpriu seu objetivo, que não é ser apenas uma cópia da Lei na qual está fundamentada, mas sim descrever os métodos de apuração dos preços de transferência. Finaliza-se, de acordo com a desembargadora, com a afirmação de que apenas aperfeiçoou o ajuste da apuração da base de cálculo do lucro real.

Por fim, o processo movido pela Delphi resultou no seguinte julgamento:

Processo: 2007.61.00.034048-7
Apelante: União Federal (Fazenda Nacional)
Apelado: Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda.

Trata-se de apelo da impetrante em ação mandamental ajuizada para garantir o cumprimento do art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 sem os excessos ilegais impostos pelo art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 na metodologia de cálculo do preço parâmetro para fins de ajuste do preço de transferência e, ainda, determinar a imediata suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário de IRPJ e CSLL resultante da diferença do cálculo dos preços parâmetro dos bens importados pela impetrante de empresas vinculadas estrangeiras e aplicados na produção local de bens através do método Preço de Revenda menos Lucro de 60% previsto no citado artigo de lei e aquele contido no regulamento.

A r. sentença denegou a segurança, por entender que a Instrução Normativa questionada não ofende o princípio da legalidade, já que apenas regulamentou o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu o art. 2º, da Lei nº 9.959/2000, o qual implementou uma sistemática que aplicou a margem de lucro sobre o valor de venda proporcional ao valor do bem importado. Ou seja, separou o preço de venda do bem importado; aplicando a margem de venda sobre esse segundo preço. (TRF, 2010).

Novamente, de acordo com julgamento do juiz federal, a IN 243/02 não alterou a Lei 9.430/96 apenas segregou o preço de venda do bem importado e do preço de venda do bem produzido no país, proporcionalmente.

Para todos os casos citados cabem recursos. No entanto, segundo a notícia publicada pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET, 2011):

A desembargadora Consuelo Yoshida reconheceu a complexidade do tema. 'A lei não é clara, daí a dificuldade, mas não podemos ficar com os critérios econômicos em detrimento do preço de mercado', disse. 'A média aritmética trouxe distorções'.

Para o procurador federal Leonardo Curty, que fez sustentação oral no julgamento, embora tenha sido apenas a terceira vez que a corte decide sobre o tema, dificilmente o caso será julgado pela 2ª Seção do tribunal em uma possível uniformização de entendimento. 'A solução virá dos tribunais superiores', afirmou, referindo-se ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal.

Logo, as discussões sobre o tema tendem a levar alguns anos para que se chegue à solução. Sendo assim, de 2012 em diante, o problema está pacificado. No entanto, para os processos em andamento muito ainda há de ser discutido pelas empresas, pelo Fisco e pela interpretação dos juízes.

4. OS EFEITOS DAS MUDANÇAS DA LEGISLAÇÃO NO MÉTODO PRL

Após 10 anos de discussão entre contribuintes e Receita Federal sobre o conflito das normas sobre Preços de Transferência, em 17 de setembro de 2012 foi publicada a Lei 12.715 que disciplinou novas regras sobre as metodologias de cálculo dos ajustes. Esta lei determinou, também, que para o próprio ano de 2012 a adoção destas novas regras seria opcional. Logo, o contribuinte ficou com três opções de cálculo de ajuste.

A empresa em 2012 poderia optar pela norma que trouxesse o menor ajuste fiscal nas suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entanto, vale ressaltar que algumas empresas em anos anteriores a 2012 optaram pelas regras da Lei 9.959/00, ao invés da IN 243/02. As alegações destas empresas é que a IN 243/02 alterou as regras de cálculo do método PRL e ainda aumentou a carga tributária. Levando em consideração que a norma inferior não pode alterar norma superior, as empresas seguiram a Lei 9.959/00 e os auditores da Receita Federal seguem as instruções da IN 243/02 alegando que não houve inovação. Assim, quando há um processo de fiscalização as empresas são autuadas e a argumentação sobre a validade da IN 243/02 segue para discussão no judiciário, conforme discussão no tópico 4.4. deste capítulo.

O método PRL é o mais utilizado pelas empresas industriais, pois este depende apenas de informações internas. Barbosa (2012, p. 70) confirma esta afirmativa: “O método PRL passou a ser o método mais utilizado pelas empresas brasileiras, pois além da facilidade de operacionalização dos cálculos, somente são requeridas informações imediatamente disponíveis na empresa brasileira”. O PRL tem como base de comparação, as receitas de vendas subtraídos os tributos incidentes sobre as vendas, os descontos incondicionais, as comissões, as corretagens e os possíveis juros sobre as vendas a prazo e, por fim, a diminuição da margem de lucro. Este percentual de margem de lucro varia de acordo com a lei a ser seguida ou do bem produzido. A Lei 9.959/00 e a IN 243/02 determinam margem de lucro de 60% para as empresas industriais e a Lei 12.715/12 determina que a margem de lucro que varia de acordo com o bem produzido pode ser de 20%, 30% ou 40%. Ressalta-se que a maioria das indústrias está enquadrada no percentual de 20%.

Para todas as normas citadas saber qual o custo do material importado e o valor agregado no país é um fator muito importante, pois, é a partir dele que se encontra o preço parâmetro a ser comparado com o custo real.

Considerando que o objetivo desta dissertação é verificar qual dos resultados dos ajustes de preços de transferência das três normas aplicáveis ao ano de 2012, foi mais economicamente viável para o contribuinte, são apresentados dois fatores importantes: a) o preço líquido de venda; e b) o custo do material importado. Segue a definição desses dois fatores para este trabalho.

a) Preço Líquido de Venda

O preço líquido de venda é a média aritmética ponderada dos preços de venda dos produtos durante o ano fiscal, menos os descontos incondicionais, os tributos sobre as vendas, as comissões e as corretagens pagas.

b) Custo do Material Importado

O custo do material importado é aquele calculado de acordo com a planilha de custo da empresa.

Estas duas variáveis são partes fundamentais para determinação do ajuste dos preços de transferências, pois, em todos os casos foi proporcionalizado o preço líquido de venda ao custo do material importado e ao valor adicionado no país. Logo, é possível saber qual o lucro proporcional da parte referente aos custos nacionais e qual o lucro referente aos custos dos materiais importados do produto. Ao saber qual o lucro da parte importada do produto também pode-se efetuar os cálculos de ajuste dos preços de transferência.

Além destas duas variáveis, este estudo parte do princípio que estes dois fatores são calculados com base em um percentual do custo total de produção. Desta forma, torna-se possível construir uma matriz em que o custo do bem importado varie entre 10% e 90% em múltiplos de 10 pontos percentuais em relação ao custo, enquanto, o preço líquido de venda pode variar entre 10% e 150% em múltiplos de 10 pontos percentuais em relação ao custo. O custo de produção utilizado é de R\$ 1.000,00 e fixo para todas as simulações efetuadas neste trabalho.

Como o estudo trabalha em múltiplos de 10 pontos percentuais, o valor máximo do custo do material importado é de 90%, uma vez que, se atingir 100% caracteriza uma revenda e se encaixa em outro método de ajuste de preços de transferência.

De acordo com estas informações é possível construir o Quadro 21 como segue.

% de lucro em relação ao custo total	Preço Líquido	Material importado
10%	1.100,00	100,00
20%	1.200,00	200,00
30%	1.300,00	300,00
40%	1.400,00	400,00
50%	1.500,00	500,00
60%	1.600,00	600,00
70%	1.700,00	700,00
80%	1.800,00	800,00
90%	1.900,00	900,00
100%	2.000,00	-
110%	2.100,00	-
120%	2.200,00	-
130%	2.300,00	-
140%	2.400,00	-
150%	2.500,00	-

OBS: Custo total assumido de \$ 1.000

Quadro 21 – Variáveis Percentuais da Pesquisa

Fonte: Elaborado pela Autora

Como mencionado anteriormente, partindo de um custo de R\$ 1.000,00 e aplicando a margem de lucro de 10% tem-se um preço líquido de vendas de R\$ 1.100,00 (R\$ 1.000,00 x 110%), ou seja, 10% de margem de lucro em relação ao custo total do bem produzido. Como o cálculo varia de 10 em 10 pontos percentuais o preço líquido aumenta para R\$ 1.200,00 (20%), R\$ 1.300,00 (30%), e assim por diante.

O mesmo raciocínio é aplicado na determinação do percentual variável do custo. O valor do custo de bem é R\$ 1.000,00 e o percentual de participação do produto importado no valor total do custo é de 10%, então, o custo do material importado é de R\$ 100,00 (R\$ 1.000,00 x 10%); se a participação for de 20%, o custo do material importado será de R\$ 200,00, e assim sucessivamente.

Após descobrir todas as variáveis dentro deste universo pesquisado é possível construir os dados contidos no Quadro 22, que demonstra todas as possibilidades de combinação dos números obtidos.

Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Material importado	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900

Quadro 22 – Variáveis Numéricas da Pesquisa

Fonte: Elaborado pela Autora

Observa-se que partindo de um custo de material importado de R\$ 100,00, este valor foi combinado com todos os preços líquidos de venda do universo desta pesquisa, ou seja, desde R\$ 1.100,00 até R\$ 2.500,00. Depois utilizou-se o custo de material importado de R\$ 200,00 e este foi combinado com todos os preços líquidos de vendas, que vão desde os R\$ 1.100,00 até R\$ 2.500,00. Logo, todas as variáveis do Quadro 22 foram combinadas entre si.

Esta metodologia foi escolhida porque a legislação de preço de transferência é genérica, ou seja, é aplicável a qualquer empresa no território brasileiro que importe bens de sua vinculada. Todas estas entidades estão sujeitas aos ajustes de preços de transferência e, somente será dedutível do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o montante que não ultrapassar o valor determinado pelos métodos de importação já citados.

Embora não demonstre o valor exato do ajuste, é possível identificar se o produto comercializado sofrerá ou não ajuste, quais legislações poderá optar e qual delas proporá o menor ajuste de preços de transferência. Este estudo não abrange todas as possibilidades de combinações, mas, a maioria das empresas poderá

utilizar este estudo como base combinando o seu percentual do preço líquido e o percentual do custo do material importado, em relação ao custo total de produção, seja ele qual for.

Partindo das combinações já citadas, estes valores utilizados para o cálculo do ajuste dos preços de transferência de acordo com os três métodos possíveis e uma matriz com os resultados do ajuste foi construída para servir de base de comparação.

4.1. Cálculo Conforme a Lei 9.959/00

Começando pela ordem cronológica, a Lei 9.959/00 determina que o cálculo do ajuste dos preços de transferência seja efetuado da seguinte forma:

Descrição	Lei 9.959/00	
(+) Custo do bem importado	A	100
(+) Valor Agregado no país	B	900
(=) CPV	$C = A + B$	1.000
Preço de Venda (líquido)	D	1.100
Base se cálculo da margem (60%)	$E = D - B$	200
Margem de lucro (PRL 60%)	$G = E * 60\%$	120
Preço parâmetro	$H = D - G$	980
Valor a ser considerado	$I = H - A$	880

Quadro 23 – Exemplo de Cálculo

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste quadro utilizou-se a hipótese de 10% de custo de material importado (R\$ 1.000,00 x 10% = R\$100,00) e 10% de preço líquido de venda (R\$ 1.000,00 x 110% = \$ 1.100). Logo, tem-se uma base de cálculo do PRL 60% de R\$ 200,00, que é o preço líquido de venda de R\$ 1.100,00 menos o valor agregado no país (R\$ 900,00). A margem de lucro do PRL é de R\$ 120,00 (R\$ 200,00 x 60%). Então, chegou-se a um preço parâmetro de R\$ 980,00, que é o preço de venda menos a margem de lucro. É possível concluir que, nenhum ajuste deve ser considerado, pois, o valor de R\$ 880,00, que nada mais é que o valor de R\$ 980,00 (preço parâmetro) menos R\$ 100,00 do preço praticado. Como o preço parâmetro é maior

que o preço praticado, nenhum ajuste é requerido. Partindo deste princípio, cada vez que aparecerem valores positivos no quadro nenhum ajuste é necessário.

Aplicando a fórmula em todas as combinações é possível obter os resultados mostrados no Quadro 24.

		Preço líquido (já descontados os impostos e descontos incondicionais)														
		10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
% Custo material importado	10%	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280	1.320	1.360	1.400	1.440
	20%	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280
	30%	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120
	40%	400	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960
	50%	240	280	320	360	400	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800
	60%	80	120	160	200	240	280	320	360	400	440	480	520	560	600	640
	70%	-80	-40	0	40	80	120	160	200	240	280	320	360	400	440	480
	80%	-240	-200	-160	-120	-80	-40	0	40	80	120	160	200	240	280	320
	90%	-400	-360	-320	-280	-240	-200	-160	-120	-80	-40	0	40	80	120	160

Quadro 24 – Resultados obtidos com a Lei 9.959/00

Fonte: Elaborado pela Autora

Os números que apresentam valores negativos no Quadro 24 determinam a área em que deve-se fazer os ajustes de preços de transferência. Assim, por exemplo, se uma empresa vende um produto com 10% de preço líquido com 70% de custo de material importado, um ajuste de R\$ 80,00 por unidade vendida deve ser feito na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Da mesma forma, se uma empresa vende um produto com 80% de preço líquido e 30% de custo do material importado nenhum ajuste é requerido, uma vez que o cálculo efetuado pela Lei 9.959/00 apresenta um valor positivo (R\$ 840,00).

O Quadro 24 indica que esta lei onera mais as empresas que possuem uma alta porcentagem de custo de material importado e um baixo preço líquido de venda.

4.2. Cálculo Conforme a IN SRF 243/02

Em 2002 foi publicada a IN 243, que modificou a interpretação da Lei 9.959/00 e, conseqüentemente, o entendimento do cálculo do método PRL 60%. Este novo cálculo é assim demonstrado:

Descrição	IN 243/02	
(+) Custo do bem importado	A	100
(+) Valor Agregado no país	B	900
(-) CPV	$C = A + B$	1.000
Preço de Venda (líquido)	D	1.100
Percentual do produto importado no CPV	$E = A/C$	10%
Participação do bem importado no preço de venda	$F = D * E$	110
Margem de lucro (PRL 60%)	$G = F * 60\%$	66
Preço parâmetro	$H = F - G$	44
Valor a ser considerado	$I = H - A$	-56

Quadro 25 – Exemplo de Cálculo

Fonte: Elaborado pela Autora

Utilizando as mesmas variáveis do exemplo anterior, ou seja, R\$ 100,00 de custo de material importado e R\$ 1.100,00 de preço líquido de venda, tem-se o seguinte resultado: R\$ 100,00 corresponde a 10% do custo total. Este custo representa proporcionalmente do preço total de venda, um valor de R\$ 110,00 (R\$ 1.100,00 x 10%). Aplicando o PRL 60% neste valor obtêm-se R\$ 66,00. Então, o preço parâmetro é de R\$ 44,00 (R\$ 110,00 - R\$ 66,00). O ajuste a ser considerado será o custo do bem importado (R\$ 100,00) menos o preço parâmetro (R\$ 44,00) o que resulta num ajuste de R\$ 56,00 ($\$ 100 - \$ 44$) por unidade comercializada. Nota-se que se o valor do ajuste de preços de transferência for de R\$ 56,00, vai gerar um adicional a mais de tributos de R\$ 19,04 (25% IRPJ e 9% de CSLL) por unidade produzida. Logo, a margem real de lucro da empresa não é mais os 10% e sim 8%. Cabe à empresa saber se uma margem de lucro de 8% é viável ou não para o seu negócio.

Aplicando a fórmula em todas as combinações já mencionadas tem-se os dados apresentados no Quadro 26.

		Preço líquido (já descontados os impostos e descontos incondicionais)														
		10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
% Custo material importado	10%	-56	-52	-48	-44	-40	-36	-32	-28	-24	-20	-16	-12	-8	-4	0
	20%	-112	-104	-96	-88	-80	-72	-64	-56	-48	-40	-32	-24	-16	-8	0
	30%	-168	-156	-144	-132	-120	-108	-96	-84	-72	-60	-48	-36	-24	-12	0
	40%	-224	-208	-192	-176	-160	-144	-128	-112	-96	-80	-64	-48	-32	-16	0
	50%	-280	-260	-240	-220	-200	-180	-160	-140	-120	-100	-80	-60	-40	-20	0
	60%	-336	-312	-288	-264	-240	-216	-192	-168	-144	-120	-96	-72	-48	-24	0
	70%	-392	-364	-336	-308	-280	-252	-224	-196	-168	-140	-112	-84	-56	-28	0
	80%	-448	-416	-384	-352	-320	-288	-256	-224	-192	-160	-128	-96	-64	-32	0
	90%	-504	-468	-432	-396	-360	-324	-288	-252	-216	-180	-144	-108	-72	-36	0

Quadro 26 – Resultados Obtidos com a IN 243/02

Fonte: Elaborado pela Autora

Sempre que aparecem números negativos no Quadro, significa que há ajuste de preço de transferência, pois, o preço parâmetro ficou menor que o preço praticado. Se a empresa seguir esta norma, para que não haja nenhum ajuste a título de preços de transferência, esta empresa deve ter um preço líquido de venda igual ou superior a 150% em relação ao custo total e, independente da porcentagem do material importado, sempre haverá ajuste à diferença; quanto maior a participação do material importado no custo total de produção maior o ajuste a ser considerado.

Barbosa compartilha desta opinião, quando afirma:

A questão apresentada mostra-se ainda mais relevante quando analisada a margem de lucro efetiva exigida pela metodologia de cálculo prevista na IN SRF 243/02: partindo de números hipotéticos, para a operação não resultar em ajuste fiscal a margem bruta de lucro deve ser de 150%! (BARBOSA, 2012, p.75).

Então, quase que a totalidade das empresas que importam algum tipo de material de sua vinculada está sujeita aos ajustes de preços de transferência, já que são pouquíssimas as empresas que praticam uma margem de lucro maior ou igual a 150%.

O Gráfico 5 demonstra a margem de lucro das empresas por setor de atividade no período de 2000 a 2002, mesma época em que a IN 243/02 foi publicada. É possível verificar que o setor com a maior margem de lucro média neste intervalo de tempo foi a indústria de cigarros, a qual possuía quase 60% de margem. Levando em consideração que a IN 243 entrou em vigor em 2002, e os dados são

de 2000 a 2002, é possível notar que o Fisco não se atentou à realidade das indústrias brasileiras ao escrever o texto da IN.

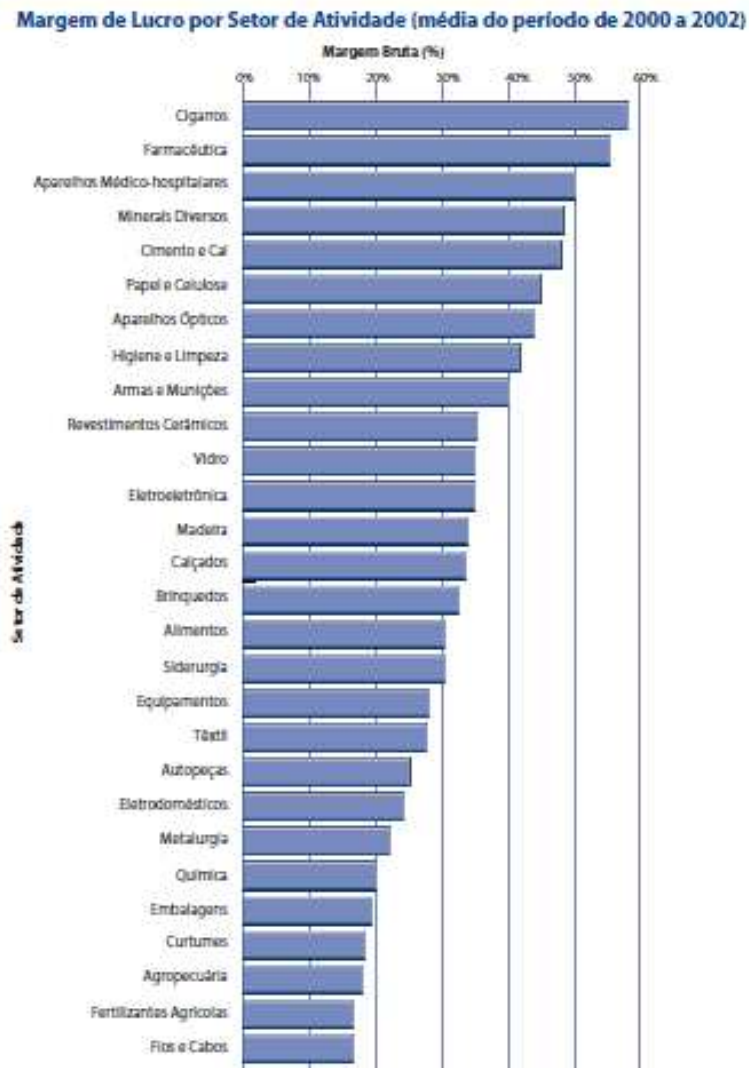


Gráfico 6 – Margem de Lucro por Atividade

Fonte: Deloitte (2005)

Observa-se que num extremo inferior do Gráfico 5 estão as indústrias de fios e cabos, as quais possuem uma margem de lucro entre 25% e 30%, sendo que a IN simplesmente impõe para todas as empresas que se não praticarem uma margem de lucro de igual ou superior a 150% terão que pagar um adicional de IRPJ e CSLL.

A IN 243/02 desconsiderou totalmente as condições de mercado. Supondo que uma empresa aumente seu lucro para 150% para não ter que pagar mais tributos, é difícil afirmar que seus clientes continuassem comprando este produto. Certamente, passariam a comprar um similar do concorrente. Ou pior, se todas as

empresas resolvessem ajustar sua margem de lucro a este percentual haveria um aumento significativo nos índices de inflação. Por este e outros motivos já citados, algumas empresas até 2012 faziam seus cálculos conforme a Lei 9.959/00.

4.3. Cálculo Conforme a Lei 12.715/12

Finalmente, aplicando as variáveis de acordo com as regras da Lei 12.715/12 o cálculo pode ser demonstrado no Quadro 27.

Descrição	IN 12.715/12	
(+) Custo do bem importado	A	100
(+) Valor Agregado no país	B	900
(=) CPV	$C = A + B$	1.000
Preço de Venda (líquido)	D	1.100
Percentual do produto importado no CPV	$E = A/C$	10%
Participação do bem importado no preço de venda	$F = D * E$	110
Margem de lucro (PRL 20%)	$G = F * 20\%$	22
Preço parâmetro	$H = F - G$	88
Valor a ser considerado	$I = H - A$	-12

Quadro 27 – Exemplo de Cálculo

Fonte: Elaborado pela Autora

O método PRL atual possui mais de uma margem de lucro possível, pois, varia de acordo com o bem produzido. Neste estudo utiliza-se o PRL 20%, uma vez que atinge um maior número de contribuintes.

Fazendo uso dos mesmos números dos exemplos anteriores e aplicando as regras da Lei 12.715/12 tem-se um custo do material importado de R\$ 100,00, o que corresponde, proporcionalmente, a R\$ 110,00 (R\$ 1.100,00 x 10%) do preço líquido de venda. Aplicando o PRL 20% tem-se uma margem de lucro de R\$ 22,00 (R\$ 110,00 x 20%), o qual subtraído do preço de venda apresenta um preço parâmetro de R\$ 88,00 (R\$ 110,00 - R\$ 22,00). Levando em consideração que o custo do material importado foi de R\$ 100,00 e o preço parâmetro é de R\$ 88,00, isso leva a um ajuste de R\$ 12,00 por unidade comercializada.

Com o mesmo raciocínio das combinações anteriores foi elaborado o Quadro 28.

		Preço líquido (já descontados os impostos e descontos incondicionais)														
		10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
% Custo material importado	10%	-12	-4	4	12	20	28	36	44	52	60	68	76	84	92	100
	20%	-24	-8	8	24	40	56	72	88	104	120	136	152	168	184	200
	30%	-36	-12	12	36	60	84	108	132	156	180	204	228	252	276	300
	40%	-48	-16	16	48	80	112	144	176	208	240	272	304	336	368	400
	50%	-60	-20	20	60	100	140	180	220	260	300	340	380	420	460	500
	60%	-72	-24	24	72	120	168	216	264	312	360	408	456	504	552	600
	70%	-84	-28	28	84	140	196	252	308	364	420	476	532	588	644	700
	80%	-96	-32	32	96	160	224	288	352	416	480	544	608	672	736	800
	90%	-108	-36	36	108	180	252	324	396	468	540	612	684	756	828	900

Quadro 28 – Resultados Obtidos com a Lei 12.715/12

Fonte: Elaborado pela Autora

Neste Quadro, os resultados parecem mais sensatos, pois, efetivamente demonstram que os ajustes são baseados em uma margem de lucro de 20%, porque O Quadro 28 indica que apenas quando a margem de lucro ultrapassar 20% do preço de custo é que será necessário o ajuste de preços de transferência (preço praticado maior que o preço parâmetro). O custo do material importado influencia no valor do ajuste, ou seja, quanto maior a participação do bem importado no custo do produto, maior o valor do ajuste necessário.

Tanto este cálculo é mais racional que Schoueri menciona em seu livro:

Tendo em vista que a IN nº 243/02 introduziu uma forma de cálculo contestada pelos contribuintes, por não corresponder ao texto da antiga lei, a Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei nº 12.715/12, modificou a Lei nº 9.430/96 para incorporar a sistemática da proporcionalização. Embora não tenha aberto mão de margens pré-determinadas, afastou a antiga margem de 60%, adotando margens que julgou mais condizentes com as necessidades das empresas. (SCHOUERI, 2013, p.294).

Com a modificação da lei, é possível verificar que o Fisco percebeu que a IN 243/02 era muito onerosa ao contribuinte e resolveu adotar uma postura mais condizente com a realidade das empresas industriais. No entanto, ainda paira no ar como ficarão os processos já instaurados pelas empresas.

4.4. Comparativo entre as Três Opções

Após a análise individual de cada método, este tópico apresenta uma comparação entre os três métodos. Assim, torna-se mais fácil identificar as variações trazidas por cada uma das normas. Unindo os resultados dos três cálculos tem-se a Figura 3.

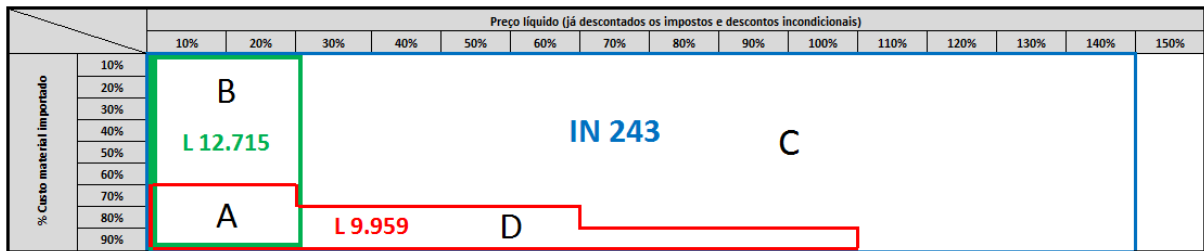


Figura 3 – Áreas de Atuação das Normas de Preços de Transferência

Fonte: Elaborado pela Autora

Observa-se na Figura 3 que cada cor de linha delimita a área em que cada norma requer ajuste. O que está em vermelho demonstra o campo de ajuste da Lei 9.959/00, o polígono em azul delimita a área de ajuste da IN 243/02 e o retângulo em verde delimita o campo de ajuste dos preços de transferência da Lei 12.715/12.

Estas quatro figuras demonstram quais normas exigirão ajuste de preços de transferência a partir do percentual do custo e do preço líquido de venda praticado.

Começando pela Área A, se uma empresa pratica o preço líquido de venda em até 20% e possui um custo de material importado maior que 70%, está sujeita ao ajuste dos preços de transferência das três normas jurídicas, ou seja, a Lei 9.959, a IN 243 e a Lei 12.715. De acordo com a Figura 3, o polígono A está dentro da área das 3 normas. Cabe ao contribuinte optar por aquele que tiver o menor ajuste. Vale lembrar que antes de 2012 apenas a Lei 9.959/00 e a IN 243/02 estavam em vigor e que de 2012 em diante a Lei 12.715 passou a vigorar revogando as duas normas anteriores. No entanto, no ano de 2012, o contribuinte ficou livre para optar por qualquer uma das três normas.

O produto que está localizado na Área B, está sujeito aos ajustes propostos pela Lei 12.715/12 e IN 243/02, e nenhum ajuste será requerido se seguir as

instruções da Lei 9.959/00. O item que está na Área D está sujeito aos ajustes da Lei 9.959/00, da IN 243/02 e nenhum ajuste será feito caso escolha a Lei 12.715/12.

Por fim, o produto está na Área C, está sujeito apenas aos ajustes, se optar pela IN 243. As outras 2 normas não requerem ajustes de preços de transferência.

Como se pode observar, o contribuinte fica aquém de duas normas se estiver calculando preços de transferência em períodos anteriores a 2012. Em 2012, três normas jurídicas diferentes passaram a existir e puderam ser aplicadas neste período em específico; a partir de 2013 o contribuinte passou a estar sujeito a apenas uma norma. Qual dos métodos deve ser utilizado para determinado período? Deve o contribuinte adotar uma opção pró-fisco e utilizar as regras trazidas pela IN 243/02 e seguida pela RFB utilizar a Lei 9.959/00 que traz um ajuste menor, mas sujeito a autos de infração emitidos pelas autoridades fiscais, discutir a ilegalidade da IN no judiciário ou adotar a nova lei?

A resposta para estas perguntas depende do volume comercializado, da margem de lucro adotada e do percentual do produto importado no custo total do bem. Mas, de acordo com a Figura 3 é possível distinguir que as leis são as opções mais econômicas, pois, ocupam uma área menor da figura.

Para se evitar problemas com o Fisco, a opção pela Lei 12.715/12 é a que tem uma maior segurança jurídica. No entanto, para os períodos anteriores a 2012 a Lei 9.959/00 é a mais economicamente adequada para os contribuintes. A IN 243/02 não é recomendada em nenhum caso, pois, praticamente exigem ajustes para todas as empresas.

4.5. Comparações Numéricas dos Resultados Demonstrados

Em 2014, a Receita Federal publicou o Resultado da Fiscalização do ano de 2013, neste documento ela declara que:

“A tributação de lucros no exterior de controladas e coligadas e de preços de transferência foi objeto de 133 procedimentos fiscais executados, resultando em crédito tributário lançado no valor de R\$ 8.549.986.220,00.”

Calculando uma média simples, pode-se afirmar que o valor do crédito tributário, gerado por cada fiscalização, ficou em R\$ 64.285.610,68.

Nota-se que a receita gerada por estes procedimentos é maior do que a receita orçamentária de 2013 de municípios como Porto Alegre, Fortaleza, Salvador, Recife entre outros, conforme estudos realizados por Bremaeker (2013).

Dado o significativo valor arrecadado, uma análise dos resultados mais aprofundada se faz necessária. Para melhor visualização segue demonstrado um comparativo de valores em cada uma das quatro áreas apresentadas na Figura 3.

Para que se possa ter uma visão mais segura dos resultados obtidos, em cada um dos polígonos os exemplos extraídos seguem alguns critérios que originam cinco diferentes possibilidades:

- ✓ Menor preço líquido e maior custo;
- ✓ Maior preço líquido e menor custo;
- ✓ Custo e preço líquido médios;
- ✓ Maior custo e maior preço líquido e;
- ✓ Menor custo e menor preço líquido.

Área A

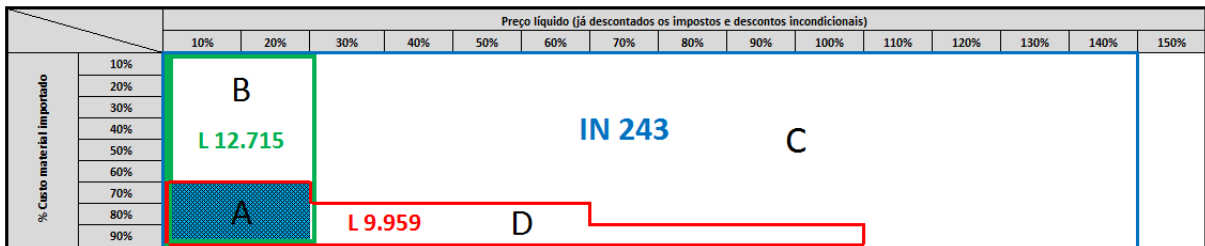


Figura 4 – Área A
 Fonte: Elaborado pela Autora

Supondo que uma empresa fabrique um produto e está situada dentro da Área A (preenchida em azul), isso significa que está abrangida pelas três normas. O Quadro 29 mostra um comparativo dos cinco cenários: (1) menor preço líquido e maior custo; (2) maior preço líquido e menor custo; (3) custo e preço líquido médios (4) maior custo e maior preço líquido e; (5) menor custo e menor preço líquido.

Cenários	Lei 9.959	IN 243	Lei 12.715
Cenário 1 (10% P X 90% C)	-400	-504	-108
Cenário 2 (20% P X 70% C)	-40	-364	-28
Cenário 3 (20% P X 80% C)	-200	-416	-32
Cenário 4 (20% P X 90% C)	-360	-468	-36
Cenário 5 (10% P X 70% C)	-80	-392	-84

Quadro 29 – Área A

Fonte: Elaborado pela Autora

De acordo com o Quadro 29 é possível identificar que em 4 das cinco opções a Lei 12.715/12 é a que apresentou o menor ajuste de preços de transferência. A Lei 9.959/00 teve uma pequena vantagem no caso de menor preço líquido e menor custo de material (Cenário 5). A IN 243 é a opção mais onerosa ao contribuinte em todos os cenários. Nota-se que nos cenários 2, 3 e 4, o valor do ajuste da IN 243/02 é 13 vezes maior em comparação com o ajuste proposto pela Lei 12.715/12. Uma diferença de valor de ajuste de 13 vezes é um número bem significativo, principalmente se a empresa vendeu muitas unidades, pois, este valor demonstra o ajuste de preços de transferência por unidade vendida. Este valor de ajuste é tributado diretamente pelo Imposto de Renda à alíquota de 25% e pela Contribuição Social à alíquota de 9%. Por exemplo, no Cenário 1 o maior ajuste é de R\$ 504,00 por unidade. Isso encarece o produto em R\$ 171,36 ($R\$ 504,00 \times 34\%$); isso significa que o custo real do bem produzido não é R\$ 1.000,00 e sim R\$ 1.171,36. Levando em conta que o preço líquido de venda foi de R\$ 1.100,00 a produção deste bem se tornou inviável. Este é o argumento que as empresas apresentam no judiciário, pois se realmente a IN 243/02 for julgada procedente, muitas empresas terão que arcar com este prejuízo. É possível admitir que a Lei 12.715/12 veio trazer um meio-termo entre as duas legislações.

Área B

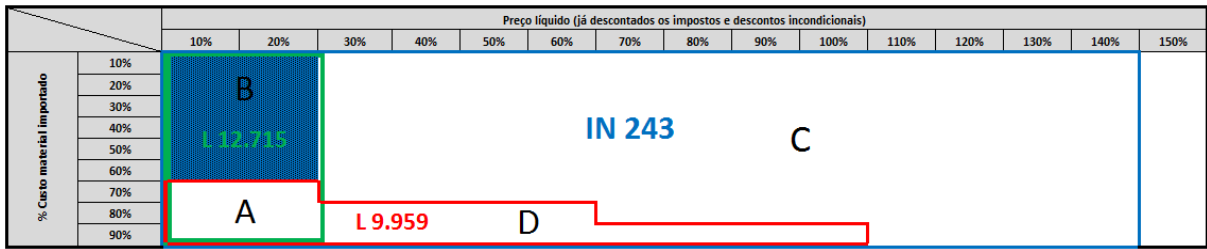


Figura 5 – Área B
 Fonte: Elaborado pela Autora

Para a Área B foi utilizado o mesmo procedimento adotado na Área A, ou seja, os cinco cenários anteriores.

Cenários	Lei 9.959	IN 243	Lei 12.715
Cenário 1 (10% P X 60% C)	80	-336	-72
Cenário 2 (20% P X 10% C)	920	-52	-4
Cenário 3 (20% P X 40% C)	440	-208	-16
Cenário 4 (20% P X 60% C)	120	-312	-24
Cenário 5 (10% P X 10% C)	880	-56	-12

Quadro 30 – Área B
 Fonte: Elaborado pela Autora

Nota-se que neste intervalo, a adoção do cálculo conforme a Lei 9.959/00 não apresenta nenhum ajuste de preços de transferência, pois os cálculos apresentaram números positivos. Novamente, a utilização da IN 243/02 se tornou a opção mais onerosa para o contribuinte. Como pode ser observado no Cenário 1, enquanto a IN 243/02 propõe um ajuste de R\$ 336,00, a Lei 12.715/12 propõe um ajuste de R\$ 72,00 e a Lei 9.959/00 de zero ajuste. Ainda é possível observar que nos Cenários 2, 3 e 5 o ajuste entre a IN 243/02 e a Lei 12.715/12 ficou 13 vezes maior. Como é possível a Receita Federal afirmar que a IN 243/02 não alterou a Lei 9.959/00, se a empresa passou de ajuste zero para R\$ 336,00 (Cenário 1) ou mesmo os R\$ 56,00 (Cenário 4)? É possível verificar que, novamente, a Lei 12.715/12 é a opção intermediária entre as outras duas legislações.

Área C

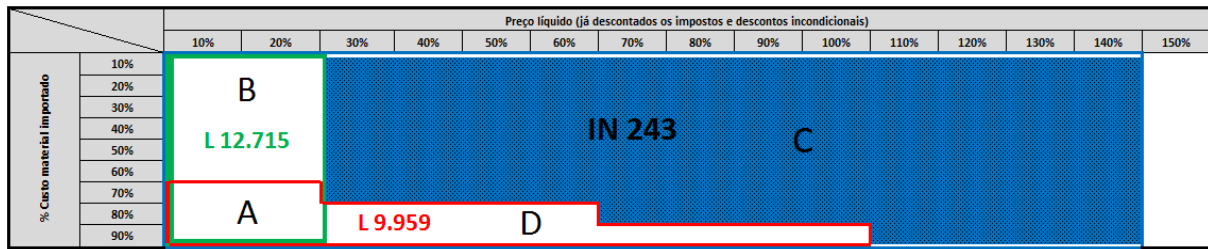


Figura 6 – Área C

Fonte: Elaborado pela Autora

Se um produto estiver dentro do polígono C, apenas sofrerá os ajustes determinados pela IN 243/02, assim, caso opte por quaisquer uma das outras normas nenhum ajuste será devido.

Utilizando os critérios anteriores o Quadro 31 demonstra a Área C.

Cenários	Lei 9.959	IN 243	Lei 12.715
Cenário 1 (30% P X 70% C)	0	-336	28
Cenário 2 (140% P X 10% C)	1.400	-4	92
Cenário 3 (80% P X 50% C)	520	-140	220
Cenário 4 (140% P X 90% C)	120	-36	828
Cenário 5 (30% P X 10% C)	960	-48	4

Quadro 31 – Área C

Fonte: Elaborado pela Autora

É possível observar que em todos os cenários escolhidos, somente a IN apresenta ajustes de preço de transferência. No Cenário 2, a IN propõe um ajuste de base de R\$ 336,00, o que resulta em um adicional de tributos de R\$ 114,24 a ser pago. Se for observado que, neste caso, o preço líquido de venda do bem é de R\$ 1.300,00 (R\$ 1.000,00 x 130%), o custo do bem é de R\$ 1.000,00, e o ajuste de preços de transferência é de R\$ 114,24; isto significa que o lucro da empresa é de R\$ 185,76 (R\$ 1.300,00 - R\$ 1.000,00 - R\$ 114,24) por unidade produzida, ou seja, o que poderia inviabilizar a produção deste bem dependendo do planejamento da empresa. No entanto, se a opção for pelas Leis 9.959/00 e 12.715/12 nenhum ajuste

é requerido e a empresa pode dar continuidade à produção do bem. Existe, igualmente, o custo de oportunidade e, uma vez que os ajustes de preço de transferência venham a absorver boa parte da margem de lucro, a empresa pode descontinuar a fabricação de produtos e investir os recursos em outro projeto, ou, até mesmo, transferi-lo para o mercado financeiro, pois, ao fabricar um produto a empresa assume muitos riscos como trabalhistas, cíveis, entre outros. Além disso, existem os possíveis impactos na economia como desemprego e inflação, caso muitas empresas tomem este tipo de decisão.

É importante lembrar que antes de 2012 se a empresa estivesse inserida neste contexto e optasse pela Lei 9.959/00 ao invés da IN 243/02, não teria que fazer nenhum ajuste, porém, se passasse por um processo de fiscalização seria autuada.

Área D

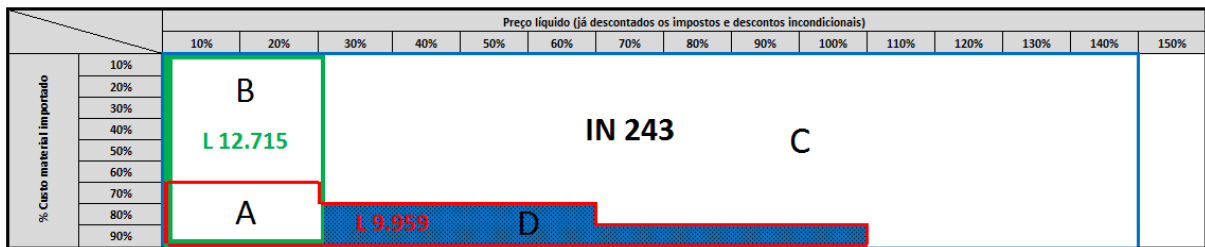


Figura 7 – Área D
 Fonte: Elaborado pela Autora

Por fim, a Área D é uma área que pode gerar um ponto de atenção para os contribuintes, pois, a empresa pode optar pelo ajuste da Lei 9.959/00 e ser a favor da irregularidade da IN 243/02. Com isso pode adotar uma postura pró-fisco e seguir os ajustes propostos pela segunda e ter um gasto maior com tributos ou, ainda, optar pela Lei 12.715/12 e não ajustar nada. Seguindo os mesmos critérios anteriores, tem-se os cenários demonstrados no Quadro 32.

Cenários	Lei 9.959	IN 243	Lei 12.715
Cenário 1 (30% P X 90% C)	-320	-432	36
Cenário 2 (60% P X 80% C)	-40	-288	224
Cenário 3 (70% P X 90% C)	-160	-288	324
Cenário 4 (100% P X 90% C)	-40	-180	540
Cenário 5 (30% P X 80% C)	-160	-384	32

Quadro 32 – Área D

Fonte: Elaborado pela Autora

Dentre as diferenças, a mais discrepante é a refletida no Cenário 2. O ajuste da IN 243/02 é 7 vezes maior que o proposto pela Lei 9.959/00 e novamente nenhum ajuste se faz necessário quando se opta pela Lei 12.715/12. A opção pela IN 243/02 é a que propõe o maior ajuste, assim como nas demonstrações anteriores.

Resultado das Áreas

Para melhor visualização dos resultados obtidos de cada área foi elaborado um comparativo no Quadro 33.

Área	Cenários	Lei 9.959	IN 243	Lei 12.715
A	Cenário 1 (10% P X 90% C)	-400	-504	-108
	Cenário 2 (20% P X 70% C)	-40	-364	-28
	Cenário 3 (20% P X 80% C)	-200	-416	-32
	Cenário 4 (20% P X 90% C)	-360	-468	-36
	Cenário 5 (10% P X 70% C)	-80	-392	-84
B	Cenário 1 (10% P X 60% C)	80	-336	-72
	Cenário 2 (20% P X 10% C)	920	-52	-4
	Cenário 3 (20% P X 40% C)	440	-208	-16
	Cenário 4 (20% P X 60% C)	120	-312	-24
	Cenário 5 (10% P X 10% C)	880	-56	-12

C	Cenário 1 (30% P X 70% C)	0	-336	28
	Cenário 2 (140% P X 10% C)	1.400	-4	92
	Cenário 3 (80% P X 50% C)	520	-140	220
	Cenário 4 (140% P X 90% C)	120	-36	828
	Cenário 5 (30% P X 10% C)	960	-48	4
D	Cenário 1 (30% P X 90% C)	-320	-432	36
	Cenário 2 (60% P X 80% C)	-40	-288	224
	Cenário 3 (70% P X 90% C)	-160	-288	324
	Cenário 4 (100% P X 90% C)	-40	-180	540
	Cenário 5 (30% P X 80% C)	-160	-384	32

Quadro 33 – Comparação dos Resultados

Fonte: Elaborado pela Autora

Ao analisar as quatro áreas, dentre as três normas em vigor em 2012 a IN 243/02 se tornou a opção mais cara para os contribuintes, muitas das vezes, como demonstrada, inviabilizando a produção do bem. A Lei 9.959/00 é uma opção intermediária nas Áreas A e D e a Lei 12.715/12 a opção intermediária na Área B. Ao analisar o valor dos ajustes a Lei 12.715/12 foi a que apresentou coerência nos valores ajustáveis.

Para a melhor aplicação dos resultados, cada empresa deveria ter analisado em qual área da figura seus bens deveriam estar inseridos, porque na maioria das vezes a empresa não produziu apenas um bem e a opção pela norma é uma só para o período. Coube a cada empresa decidir quais riscos queriam correr, pois, se a opção fosse pela Lei 9.959/00 ainda pode sofrer uma autuação das autoridades fiscais; se optou pela IN 243/02 diminuiu seu fluxo de caixa ou até inviabilizou a produção de determinado bem. No entanto, a opção intermediária foi a Lei 12.715/12, que trouxe uma segurança jurídica para o contribuinte e o valor do ajuste não afetou muito as margens de lucro do produto.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o advento da globalização e o aumento do comércio mundial, o tema preços de transferência ganhou destaque nas organizações mundiais, pois, os governos querem coibir a distribuição disfarçada de lucros e evitar a bitributação. A OCDE é o órgão responsável pela divulgação das normas de preços de transferência para seus países membros. No entanto, mesmo países não membros desta organização formulam suas leis de acordo com o guia da OCDE. O princípio *arm's length* é a base para qualquer norma sobre preços de transferência.

Com a abertura do mercado brasileiro para as grandes indústrias multinacionais o governo brasileiro percebeu a necessidade de legislar sobre este tema. Foi então que, em 1996, foi publicada a Lei 9.430 que divulgou as primeiras regras de aplicação dos métodos de preços de transferência para importação e exportação. Na elaboração desta lei houve uma forte influência das regras de preços de transferência publicadas pela OCDE, muito embora o Brasil não faça parte desta organização.

Os contribuintes passaram a seguir esta norma e no ano 2000, uma atualização sobre o tema foi publicada pela Lei 9.959/00, a qual alterou a margem de lucro das empresas que optassem pelo método PRL. Este método foi subdividido em duas diferentes alíquotas de margem de lucro: 20% para as empresas que importavam e revendiam sem nenhuma alteração do bem importado e 60% para as indústrias que importavam partes e peças que, posteriormente, se transformariam em outro produto final.

Cabe à Receita Federal do Brasil publicar instruções normativas, que sirvam para orientar tanto seus próprios funcionários quanto os contribuintes, especificando melhor a lei a qual foi embasada. No entanto, as instruções normativas não têm o poder de inovar a lei a qual está fundamentada. Porém, em 2002, ao publicar a IN 243/02 a Receita Federal alterou a fórmula do cálculo do método PRL 60%.

Este conflito normativo desencadeou muitas discussões entre a RFB e os contribuintes, pois a Receita Federal afirma que a IN 243/02 não alterou a Lei 9.430/96 e os contribuintes, por sua vez, afirmam o contrário, que a Receita Federal alterou a lei. Como os auditores fiscais se baseiam na IN 243/02 no processo de

fiscalização, muitas empresas foram autuadas e um crescente número de processos judiciais foi instaurado.

Dez anos após a publicação da IN 243/02, a RFB publicou em 2012 a Lei 12.715, para divulgar as novas regras sobre preços de transferência e, ainda, publicou uma nova Instrução Normativa (IN RFB 1.312) revogando a IN 243/02. Deixou, assim, a critério do contribuinte a adoção desta nova norma para o ano calendário de 2012.

Por meio de cálculos apresentados neste trabalho foi possível demonstrar qual o impacto financeiro destas normas para as empresas e quais riscos elas assumem ao optar por uma norma em detrimento das outras.

Com esses cálculos, considerando as questões formuladas na Introdução foram obtidas as seguintes respostas:

Resposta à questão “a”

a) É significativa a diferença de valor entre as regras estabelecidas pela Lei 9.959/00 e a IN 243/02?

Foi possível verificar que a aplicação da fórmula constante na Lei 9.959/00 apresentou resultado diferente da metodologia de cálculo constante na IN 243/02. Esta última apresentou um ajuste maior do que a lei em todos os exemplos.

O valor do ajuste feito pela IN 243/02 chegou a ser treze vezes maior do que o proposto pela Lei 9.959/00. Igualmente, observou-se que para uma empresa não ter ajuste de preços de transferência ao optar pela IN, esta deveria ter um preço líquido de venda de 150% em relação ao custo. Esta porcentagem é muito acima da realidade das indústrias brasileiras, assim, pode-se afirmar que a IN 243/02 ainda majorou o valor do tributo a ser recolhido aos cofres públicos.

Com o valor do ajuste bem maior, muitas vezes, este ajuste proposto absorveu toda margem de lucro do bem produzido ou diminuiu muito a margem de lucro final do bem. Com isso, as empresas poderiam avaliar o custo de oportunidade e tomado algumas decisões, nem sempre interessantes à economia brasileira, como, por exemplo, descontinuar a fabricação do produto, aplicar este montante em uma aplicação financeira ou aumentar o preço do produto. No entanto, uma empresa isoladamente não afeta a economia do país, contudo, se muitas empresas

resolvessem tomar este tipo de decisão, certamente elevaria o índice de desemprego, no caso de descontinuidade da produção, ou acresceria os índices de inflação, no caso de se aumentar o valor do bem vendido.

Coube às empresas decidirem qual o tamanho do risco que queriam correr, pois, se optaram pela Lei 9.959/00 e forem fiscalizadas, seguramente serão autuadas (considerando o prazo de decadência e prescrição) e terão que se defender em um processo judicial, cuja interpretação ficará a cargo do juiz que decidirá quem está utilizando o procedimento correto. Caso a empresa tenha optado pela IN 243/02 e adotou uma postura pró-fisco e conservadora, teve que arcar com um grande desembolso financeiro para o qual, muitas vezes, poderia não estar preparada. Como ainda nenhum dos processos sobre preços de transferência chegou aos seus trâmites finais, não é possível afirmar quem está correto.

Resposta à questão “b”

b) Qual das três regulamentações (Lei 9.959 - IN 243 - Lei 12.715) abordadas neste estudo foi a mais economicamente viável para o contribuinte considerando o ano de 2012?

Foi possível verificar que, em alguns casos, a Lei 9.959/00 foi a mais economicamente viável para a empresa e, em outros casos, a Lei 12.715/12 foi a que trouxe uma melhor economia tributária para a empresa. Em nenhuma das simulações a IN 243/02 apareceu com um melhor resultado.

A Lei 12.715/12 estabeleceu como metodologia de cálculo as regras da IN 243/02, no entanto, com uma margem de lucro mais racional com variação entre 20%, 30% ou 40%, de acordo com a atividade econômica da empresa.

Em análise, percebeu-se que a Lei 12.715/12 foi uma opção intermediária entre as normas, pois trouxe ajustes reais para quem pratica uma margem inferior a 20%. O conceito de margens fixas não é a melhor opção, uma vez que nem todas as empresas praticam esta margem de lucro, podendo esta ser maior ou menor. Porém, legislar para cada segmento demanda muito trabalho em pesquisa por parte da entidade pública. Portanto, a partir de 2013 os conflitos normativos sobre preços de transferência foram sanados.

Sendo assim, qual foi a melhor opção para a empresa para o ano de 2012?

A melhor opção para o ano de 2012 foi a Lei 12.715. Em termos de segurança jurídica, a empresa não precisou pagar uma quantia significativa por conta das alterações trazidas pela IN 243/02 e nem discutir juridicamente caso seja autuada pelo cálculo conforme a Lei 9.959. Além de esta lei efetivamente tributar os produtos que possuem uma margem de lucro acima de 20%, conforme demonstrado no Quadro 28.

A opção da IN 243/02 foi a mais onerosa delas do ponto de vista financeiro para as empresas, no entanto, do ponto de vista da segurança tributária foi uma opção razoável, uma vez que, se a empresa passar por um processo de fiscalização dificilmente o fiscal irá descaracterizar o cálculo do ajuste de preços de transferência.

No caso de decisão entre as duas leis, a escolha dependeu de qual o preço líquido de venda praticado em seus produtos e qual a participação do custo do material importado no preço líquido de venda do bem. Isto porque, muitas vezes, a empresa não fabricou um só bem, portanto, uma análise conjunta de toda a sua gama de produtos que continham partes e peças importadas de sua vinculada foi necessária. Após esta análise seria possível decidir qual foi a melhor opção, pois não era possível escolher a Lei 9.959/00 para alguns itens produzidos e a Lei 12.715/12 para outros. O contribuinte teve que optar pelas regras antigas ou pelas novas regras.

A Lei 9.959/00 se mostrou como uma opção intermediária, no entanto, vale ressaltar que ela pode trazer problemas de ordem tributária por parte das autoridades fiscais que, em caso de fiscalização, podem invalidar o cálculo efetuado. Coube à empresa discutir a validade do cálculo judicialmente.

Limitações do Trabalho

Este trabalho pretendeu demonstrar os resultados possivelmente aplicáveis à maioria das empresas que se enquadram na situação discorrida. Não foi possível a aplicação para todas as empresas, pois, cada uma possui particularidades nas suas operações, tornando mais prudente uma análise individualizada de cada caso e a legislação aplicada a cada uma.

Também, foram utilizados cálculos matemáticos e hipóteses que pretenderam demonstrar uma tendência na variação dos ajustes de preços de transferência. No

entanto, não foi possível fazer simulações de todas as hipóteses existentes uma vez que estas podem ser infinitas.

Sugestões para Novas Pesquisas

Devido à complexidade do tema não foi possível fazer uma pesquisa aprofundada sobre todos os métodos de apuração de preços de transferência existentes no Brasil. Estes outros tópicos mencionados neste trabalho poderiam merecer uma atenção mais específica:

- ✓ Efeitos da mudança da legislação de preços de transferência para as empresas importadoras e exportadoras de *commodities*.

- ✓ Aplicação de preços de transferência para comercialização de serviços e direitos.

- ✓ As variáveis que afetam a média aritmética ponderada dos preços de venda.

- ✓ O impacto da opção pela IN 243/02 no lucro final das empresas.

- Empréstimos adquiridos de vinculada no exterior.

- ✓ Margem de lucro das empresas que adquirem produtos de suas vinculadas no exterior.

- ✓ Motivos das divergências entre o preço praticado e o preço parâmetro.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMCHAM. **Recentes decisões jurídicas e administrativas sobre preços de transferência revelam instabilidade de regras**. Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/impactos-legislativos-e-juridicos/noticias/recentes-decisoes-juridicas-e-administrativas-sobre-precos-de-transferencia-revelam-instabilidade-de-regras>> Acesso em: 10 nov. 2014.

AZEVEDO, André F. Z. de; PORTUGAL, Marcelo S. **Abertura Comercial Brasileira e Instabilidade da Demanda de Importações**. 1997. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/ppge/pcientifica/1997_05.pdf> Acesso em: 12 fev. 2014

BARBOSA, Demétrio G., **Preços de Transferência no Brasil – Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Fiscosoft, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Lei nº 9.959**, de 27 de janeiro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9959.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Lei nº 11.727**, de 23 de junho de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm>. Acesso em: 18 out. 2014.

_____. **Lei nº 12.715**, de 17 de setembro de 2012a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.

_____. **Medida Provisória nº 563**, de 3 de abril de 2012b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2012/mp563.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

BREMAEKER, François E. J. de. **Os Municípios Bilionários em 2013**. Disponível em: <http://www.oim.tnmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/590F8C3E-F49D-5538-3D1F5E9EE85D24429042013091149.pdf&i=2345>. Acesso em: 27 abr. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Processo 16561.720068/2011-54**. 2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. **Processo 16561.720116/2012-95**. 2014. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acesso em: 10 nov. 2014.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Margem Bruta de Lucro das Empresas Brasileiras**. 2005. Disponível em: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Pesquisa%20margem%20bruta%20de%20Lucros%20port\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Pesquisa%20margem%20bruta%20de%20Lucros%20port(2).pdf)>. Acesso em: 27 abr. 2014.

DIMOULIS, Dimitri. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

ERNST & YOUNG TERCO – **Tax View - Preços de transferência ganham o topo da agenda tributária das multinacionais**. 2011. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_34/\\$FILE/tax_view_mar_34_2011_final.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_34/$FILE/tax_view_mar_34_2011_final.pdf)> Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. E&Y. **Boletim Taxalert - MP 563, convertida na Lei 12.715, altera as regras de Preços de Transferência no Brasil**. 2012. Disponível em: <http://www.ey.com/BR/pt/Issues/Tax_Alert_ultimas_edicoes_recentes> Acesso em: 27 abr. 2014.

GREGORIO, Ricardo M. **Preços de Transferência Arm's Length e Praticabilidade**. São Paulo: Quarter Latin, 2011.

GRIECO, Francisco de Assis. **O Brasil e a nova economia global**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. **Cálculo de preço de transferência é legal, decide TRF-3** Disponível em: <http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=6602:calculo-de-preco-de-transferencia-e-legal-decide-trf-3&catid=1:noticias&Itemid=3> Acesso em: 11 nov. 2014.

IGNÁCIO, Laura. **Conselho adota cálculo maior de IR**. 2008. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/arquivo/865313/conselho-adota-calculo-maior-de-ir>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

MARTINS, Ives G.; PASSOS, Fernando (Coord.). **Manual de Iniciação ao Direito**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR – MDIC. **Balança Comercial Brasileira – Dados consolidados**. 2012. Disponível em: <www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1365787109.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2013.

MODEL TAX CONVENTION – MTC. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2010**. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page49>. Acesso em: 10 nov. 2013.

NEIGHBOUR, John. **Transfer pricing: Keeping it at arm's length**. 2008. In. **OECD Observer**. Disponível em: <www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html> Acesso em: 10 nov. 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. Do original: *ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT* – OECD. **Dados Históricos e Informações Gerais**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/history/>> Acesso em: 3 nov. 2013.

_____. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010**. 2010a. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1>. Acesso em: 10 nov. 2013.

_____. **Transfer Pricing Methods – July 2010**. 2010b. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2013.

OWENS, Jeffrey; BENNETT, Mary. **Can the OECD Model Tax Convention, which is 50 years old this year, continue to fulfill its role of helping to make international taxation fairer and more manageable? Probably yes, though there are challenges**. 2008. Disponível em: <http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html#sthash.Am37NLPX.dpu>. Acesso em: 13 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 243**, de 11 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2432002.htm>> Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.037**, de 4 de junho de 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10372010.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.312**, de 28 de dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in13122012.htm>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.322**, de 16 de janeiro de 2013a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2013/in13222013.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.395**, de 13 de setembro de 2013b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2013/in13952013.htm>> Acesso em: 27 abr. 2014.

_____. **Perguntas e Respostas**. 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr672a733.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2014.

SANTOS, José Cláudio dos. **Preços de transferência – uma contribuição à eficácia do gerenciamento dos negócios em empresas internacionais**. 2005. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUCSP, 2005.

SCHOUERI, Luís E. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013.

SILVA, Lourivaldo L. da. **Preços de transferência no Brasil e os impactos nas demonstrações financeiras**. 2008. . Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUCSP, 2008.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **Processo 2007.61.00.034048-7**. 2010 (Acórdão). Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1066987>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. **Processo 2003.61.00.006125-8**. 2011 (Acórdão). Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1120234>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

VITA, Jonathan B. **Valoração aduaneira e preços de transferência: pontos de conexão e distinções sistêmico aplicativas**. 2010. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUCSP, 2010.

WORLD TRADE ORGANIZATION – WTO. **Economies by size of merchandise trade 2012. International Trade Statistics 2013**. Disponível em: <http://www.wto.org/english/res_e/statis_e/its2013_e/its2013_e.pdf> Acesso em: 12 fev. 2014.

APENDICES

APÊNDICE 1

Cálculo PLR conforme Lei 9.959/00

	Preço líquido (já descontados os impostos e descontos incondicionais)														
	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
material	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280	1.320	1.360	1.400	1.440
	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280
	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120
	400	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960
Custo	240	280	320	360	400	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800
importado	80	120	160	200	240	280	320	360	400	440	480	520	560	600	640
%	-80	-40	0	40	80	120	160	200	240	280	320	360	400	440	480
	-240	-200	-160	-120	-80	-40	0	40	80	120	160	200	240	280	320
	-400	-360	-320	-280	-240	-200	-160	-120	-80	-40	0	40	80	120	160

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (10%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- Valor agregado no país	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900
% participação no preço de venda	200	300	400	500	600	700	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600
Margem de Lucros 60%	120	180	240	300	360	420	480	540	600	660	720	780	840	900	960
PRL 60%	980	1.020	1.060	1.100	1.140	1.180	1.220	1.260	1.300	1.340	1.380	1.420	1.460	1.500	1.540
Margem de divergência (5%)	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95
Valor do ajuste	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280	1.320	1.360	1.400	1.440

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (20%)	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
- Valor agregado no país	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
% participação no preço de venda	300	400	500	600	700	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700
Margem de Lucros 60%	180	240	300	360	420	480	540	600	660	720	780	840	900	960	1.020
PRL 60%	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280	1.320	1.360	1.400	1.440	1.480
Margem de divergência (5%)	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190
Valor do ajuste	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (30%)	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
- Valor agregado no país	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
% participação no preço de venda	400	500	600	700	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800
Margem de Lucros 60%	240	300	360	420	480	540	600	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080
PRL 60%	860	900	940	980	1.020	1.060	1.100	1.140	1.180	1.220	1.260	1.300	1.340	1.380	1.420
Margem de divergência (5%)	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285
Valor do ajuste	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (40%)	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
- Valor agregado no país	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600
% participação no preço de venda	500	600	700	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900
Margem de Lucros 60%	300	360	420	480	540	600	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140
PRL 60%	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240	1.280	1.320	1.360
Margem de divergência (5%)	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380
Valor do ajuste	400	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (50%)	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
- Valor agregado no país	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
% participação no preço de venda	600	700	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000
Margem de Lucros 60%	360	420	480	540	600	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140	1.200
PRL 60%	740	780	820	860	900	940	980	1.020	1.060	1.100	1.140	1.180	1.220	1.260	1.300
Margem de divergência (5%)	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475
Valor do ajuste	240	280	320	360	400	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (60%)	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600
- Valor agregado no país	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
% participação no preço de venda	700	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100
Margem de Lucros 60%	420	480	540	600	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140	1.200	1.260
PRL 60%	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120	1.160	1.200	1.240
Margem de divergência (5%)	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570
Valor do ajuste	80	120	160	200	240	280	320	360	400	440	480	520	560	600	640

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (70%)	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
- Valor agregado no país	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
% participação no preço de venda	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200
Margem de Lucros 60%	480	540	600	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140	1.200	1.260	1.320
PRL 60%	620	660	700	740	780	820	860	900	940	980	1.020	1.060	1.100	1.140	1.180
Margem de divergência (5%)	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665
Valor do ajuste	-80	-40	0	40	80	120	160	200	240	280	320	360	400	440	480

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (80%)	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
- Valor agregado no país	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
% participação no preço de venda	900	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300
Margem de Lucros 60%	540	600	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140	1.200	1.260	1.320	1.380
PRL 60%	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000	1.040	1.080	1.120
Margem de divergência (5%)	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760
Valor do ajuste	-240	-200	-160	-120	-80	-40	0	40	80	120	160	200	240	280	320

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (90%)	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900
- Valor agregado no país	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
% participação no preço de venda	1.000	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400
Margem de Lucros 60%	600	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140	1.200	1.260	1.320	1.380	1.440
PRL 60%	500	540	580	620	660	700	740	780	820	860	900	940	980	1.020	1.060
Margem de divergência (5%)	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855
Valor do ajuste	-400	-360	-320	-280	-240	-200	-160	-120	-80	-40	0	40	80	120	160

APÊNDICE 2

Cálculo PLR conforme IN 243/02

		Preço líquido (já descontados os impostos e descontos incondicionais)														
		10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
material	10%	-56	-52	-48	-44	-40	-36	-32	-28	-24	-20	-16	-12	-8	-4	0
	20%	-112	-104	-96	-88	-80	-72	-64	-56	-48	-40	-32	-24	-16	-8	0
	30%	-168	-156	-144	-132	-120	-108	-96	-84	-72	-60	-48	-36	-24	-12	0
	40%	-224	-208	-192	-176	-160	-144	-128	-112	-96	-80	-64	-48	-32	-16	0
	50%	-280	-260	-240	-220	-200	-180	-160	-140	-120	-100	-80	-60	-40	-20	0
Custo	60%	-336	-312	-288	-264	-240	-216	-192	-168	-144	-120	-96	-72	-48	-24	0
	70%	-392	-364	-336	-308	-280	-252	-224	-196	-168	-140	-112	-84	-56	-28	0
	80%	-448	-416	-384	-352	-320	-288	-256	-224	-192	-160	-128	-96	-64	-32	0
%	90%	-504	-468	-432	-396	-360	-324	-288	-252	-216	-180	-144	-108	-72	-36	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (10%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
% participação no preço de venda	110	120	130	140	150	160	170	180	190	200	210	220	230	240	250
Margem de Lucros 60%	66	72	78	84	90	96	102	108	114	120	126	132	138	144	150
PRL 60%	44	48	52	56	60	64	68	72	76	80	84	88	92	96	100
Margem de divergência (5%)	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95
Valor do ajuste	-56	-52	-48	-44	-40	-36	-32	-28	-24	-20	-16	-12	-8	-4	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (20%)	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
% participação no preço de venda	220	240	260	280	300	320	340	360	380	400	420	440	460	480	500
Margem de Lucros 60%	132	144	156	168	180	192	204	216	228	240	252	264	276	288	300
PRL 60%	88	96	104	112	120	128	136	144	152	160	168	176	184	192	200
Margem de divergência (5%)	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190
Valor do ajuste	-112	-104	-96	-88	-80	-72	-64	-56	-48	-40	-32	-24	-16	-8	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (30%)	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
% participação no preço de venda	330	360	390	420	450	480	510	540	570	600	630	660	690	720	750
Margem de Lucros 60%	198	216	234	252	270	288	306	324	342	360	378	396	414	432	450
PRL 60%	132	144	156	168	180	192	204	216	228	240	252	264	276	288	300
Margem de divergência (5%)	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285
Valor do ajuste	-168	-156	-144	-132	-120	-108	-96	-84	-72	-60	-48	-36	-24	-12	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (40%)	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
% participação no preço de venda	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000
Margem de Lucros 60%	264	288	312	336	360	384	408	432	456	480	504	528	552	576	600
PRL 60%	176	192	208	224	240	256	272	288	304	320	336	352	368	384	400
Margem de divergência (5%)	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380
Valor do ajuste	-224	-208	-192	-176	-160	-144	-128	-112	-96	-80	-64	-48	-32	-16	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (50%)	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
% participação no preço de venda	550	600	650	700	750	800	850	900	950	1.000	1.050	1.100	1.150	1.200	1.250
Margem de Lucros 60%	330	360	390	420	450	480	510	540	570	600	630	660	690	720	750
PRL 60%	220	240	260	280	300	320	340	360	380	400	420	440	460	480	500
Margem de divergência (5%)	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475
Valor do ajuste	-280	-260	-240	-220	-200	-180	-160	-140	-120	-100	-80	-60	-40	-20	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (60%)	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600
% participação no preço de venda	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140	1.200	1.260	1.320	1.380	1.440	1.500
Margem de Lucros 60%	396	432	468	504	540	576	612	648	684	720	756	792	828	864	900
PRL 60%	264	288	312	336	360	384	408	432	456	480	504	528	552	576	600
Margem de divergência (5%)	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570
Valor do ajuste	-336	-312	-288	-264	-240	-216	-192	-168	-144	-120	-96	-72	-48	-24	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (70%)	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
% participação no preço de venda	770	840	910	980	1.050	1.120	1.190	1.260	1.330	1.400	1.470	1.540	1.610	1.680	1.750
Margem de Lucros 60%	462	504	546	588	630	672	714	756	798	840	882	924	966	1.008	1.050
PRL 60%	308	336	364	392	420	448	476	504	532	560	588	616	644	672	700
Margem de divergência (5%)	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665
Valor do ajuste	-392	-364	-336	-308	-280	-252	-224	-196	-168	-140	-112	-84	-56	-28	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (80%)	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
% participação no preço de venda	880	960	1.040	1.120	1.200	1.280	1.360	1.440	1.520	1.600	1.680	1.760	1.840	1.920	2.000
Margem de Lucros 60%	528	576	624	672	720	768	816	864	912	960	1.008	1.056	1.104	1.152	1.200
PRL 60%	352	384	416	448	480	512	544	576	608	640	672	704	736	768	800
Margem de divergência (5%)	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760
Valor do ajuste	-448	-416	-384	-352	-320	-288	-256	-224	-192	-160	-128	-96	-64	-32	0

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (90%)	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900
% participação no preço de venda	990	1.080	1.170	1.260	1.350	1.440	1.530	1.620	1.710	1.800	1.890	1.980	2.070	2.160	2.250
Margem de Lucros 60%	594	648	702	756	810	864	918	972	1.026	1.080	1.134	1.188	1.242	1.296	1.350
PRL 60%	396	432	468	504	540	576	612	648	684	720	756	792	828	864	900
Margem de divergência (5%)	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855
Valor do ajuste	-504	-468	-432	-396	-360	-324	-288	-252	-216	-180	-144	-108	-72	-36	0

APÊNDICE 3

Cálculo PLR conforme Lei 12.715/12

	Preço líquido (já descontados os impostos e descontos incondicionais)														
	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
material	10%	-12	-4	4	12	20	28	36	44	52	60	68	76	84	100
	20%	-24	-8	8	24	40	56	72	88	104	120	136	152	168	200
	30%	-36	-12	12	36	60	84	108	132	156	180	204	228	252	300
	40%	-48	-16	16	48	80	112	144	176	208	240	272	304	336	400
	50%	-60	-20	20	60	100	140	180	220	260	300	340	380	420	500
	60%	-72	-24	24	72	120	168	216	264	312	360	408	456	504	600
Custo	70%	-84	-28	28	84	140	196	252	308	364	420	476	532	588	700
%	80%	-96	-32	32	96	160	224	288	352	416	480	544	608	672	800
importado	90%	-108	-36	36	108	180	252	324	396	468	540	612	684	756	900

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (10%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
% participação no preço de venda	110	120	130	140	150	160	170	180	190	200	210	220	230	240	250
Margem de Lucros 20%	22	24	26	28	30	32	34	36	38	40	42	44	46	48	50
PRL 20%	88	96	104	112	120	128	136	144	152	160	168	176	184	192	200
Margem de divergência (5%)	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95
Valor do ajuste	-12	-4	4	12	20	28	36	44	52	60	68	76	84	92	100

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (20%)	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
% participação no preço de venda	220	240	260	280	300	320	340	360	380	400	420	440	460	480	500
Margem de Lucros 20%	44	48	52	56	60	64	68	72	76	80	84	88	92	96	100
PRL 20%	176	192	208	224	240	256	272	288	304	320	336	352	368	384	400
Margem de divergência (5%)	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190	190
Valor do ajuste	-24	-8	8	24	40	56	72	88	104	120	136	152	168	184	200

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (30%)	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
% participação no preço de venda	330	360	390	420	450	480	510	540	570	600	630	660	690	720	750
Margem de Lucros 20%	66	72	78	84	90	96	102	108	114	120	126	132	138	144	150
PRL 20%	264	288	312	336	360	384	408	432	456	480	504	528	552	576	600
Margem de divergência (5%)	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285	285
Valor do ajuste	-36	-12	12	36	60	84	108	132	156	180	204	228	252	276	300

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (40%)	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
% participação no preço de venda	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000
Margem de Lucros 20%	88	96	104	112	120	128	136	144	152	160	168	176	184	192	200
PRL 20%	352	384	416	448	480	512	544	576	608	640	672	704	736	768	800
Margem de divergência (5%)	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380	380
Valor do ajuste	-48	-16	16	48	80	112	144	176	208	240	272	304	336	368	400

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (50%)	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
% participação no preço de venda	550	600	650	700	750	800	850	900	950	1.000	1.050	1.100	1.150	1.200	1.250
Margem de Lucros 20%	110	120	130	140	150	160	170	180	190	200	210	220	230	240	250
PRL 20%	440	480	520	560	600	640	680	720	760	800	840	880	920	960	1.000
Margem de divergência (5%)	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475	475
Valor do ajuste	-60	-20	20	60	100	140	180	220	260	300	340	380	420	460	500

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (60%)	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600
% participação no preço de venda	660	720	780	840	900	960	1.020	1.080	1.140	1.200	1.260	1.320	1.380	1.440	1.500
Margem de Lucros 20%	132	144	156	168	180	192	204	216	228	240	252	264	276	288	300
PRL 20%	528	576	624	672	720	768	816	864	912	960	1.008	1.056	1.104	1.152	1.200
Margem de divergência (5%)	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570	570
Valor do ajuste	-72	-24	24	72	120	168	216	264	312	360	408	456	504	552	600

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (70%)	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
% participação no preço de venda	770	840	910	980	1.050	1.120	1.190	1.260	1.330	1.400	1.470	1.540	1.610	1.680	1.750
Margem de Lucros 20%	154	168	182	196	210	224	238	252	266	280	294	308	322	336	350
PRL 20%	616	672	728	784	840	896	952	1.008	1.064	1.120	1.176	1.232	1.288	1.344	1.400
Margem de divergência (5%)	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665	665
Valor do ajuste	-84	-28	28	84	140	196	252	308	364	420	476	532	588	644	700

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (80%)	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
% participação no preço de venda	880	960	1.040	1.120	1.200	1.280	1.360	1.440	1.520	1.600	1.680	1.760	1.840	1.920	2.000
Margem de Lucros 20%	176	192	208	224	240	256	272	288	304	320	336	352	368	384	400
PRL 20%	704	768	832	896	960	1.024	1.088	1.152	1.216	1.280	1.344	1.408	1.472	1.536	1.600
Margem de divergência (5%)	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760	760
Valor do ajuste	-96	-32	32	96	160	224	288	352	416	480	544	608	672	736	800

	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	110%	120%	130%	140%	150%
Preço Líquido	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
Custo Total	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
- Material importado (90%)	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900
% participação no preço de venda	990	1.080	1.170	1.260	1.350	1.440	1.530	1.620	1.710	1.800	1.890	1.980	2.070	2.160	2.250
Margem de Lucros 20%	198	216	234	252	270	288	306	324	342	360	378	396	414	432	450
PRL 20%	792	864	936	1.008	1.080	1.152	1.224	1.296	1.368	1.440	1.512	1.584	1.656	1.728	1.800
Margem de divergência (5%)	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855
Valor do ajuste	-108	-36	36	108	180	252	324	396	468	540	612	684	756	828	900