

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**PAULO HENRIQUE ECCEL DE ARAUJO**

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:  
OS EFEITOS FISCAIS E FINANCEIROS DE PRODUTOS IMPORTADOS DE UMA  
EMPRESA VINCULADA**

**Porto Alegre**

**2013**

**PAULO HENRIQUE ECCEL DE ARAUJO**

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:  
OS EFEITOS FISCAIS E FINANCEIROS DE PRODUTOS IMPORTADOS DE UMA  
EMPRESA VINCULADA**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

**Porto Alegre**

**2013**

## CIP - Catalogação na Publicação

Araújo, Paulo Henrique Eccel de  
Preço de transferência: os efeitos fiscais e  
financeiros de produtos importados de uma empresa  
vinculada / Paulo Henrique Eccel de Araújo. -- 2013.  
58 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do  
Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,  
Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre,  
BR-RS, 2013.

1. Preço de transferência. 2. Imposto de Renda. 3.  
Importações. 4. Custo. 5. Margem de contribuição. I.  
Schmidt, Paulo, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os  
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

**PAULO HENRIQUE ECCEL DE ARAUJO**

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:  
OS EFEITOS FISCAIS E FINANCEIROS DE PRODUTOS IMPORTADOS DE UMA  
EMPRESA VINCULADA**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

**Aprovada em: Porto Alegre, 22 de abril de 2013.**

**Banca Examinadora:**

---

Professor Dr. Paulo Schmidt – Orientador  
UFRGS

---

Professor Dr. José Luiz dos Santos  
UNIFIN

---

Professor Dr. Paulo Roberto Pinheiro  
UNIFIN

---

Professora Dra. Luciane Alves Fernandes  
UNIFIN

À minha esposa Verônica e ao meu filho Pedro  
Henrique.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço inicialmente a Deus pela oportunidade dada de eu poder cursar esse mestrado, ao apoio sempre oferecido pela minha mãe, minha irmã, meu pai e pela minha esposa Verônica que nunca se queixou dos momentos que necessitei estar ausente para conclusão desse meu objetivo. Agradeço também a secretária do NECON e do PPGE sempre me receberam e prestaram informações de forma muito cordial. Agradeço aos professores do mestrado pelos ensinamentos trazidos. Agradeço aos colegas do mestrado pelo coleguismo e camaradagem conquistada durante os dois anos de curso das disciplinas. Agradeço por fim, ao meu orientador Professor Doutor Paulo Schmidt, pelos ensinamentos trazidos durante o curso e pela cordialidade na orientação para a confecção dessa dissertação.

## RESUMO

Em decorrência das regras de preço de transferência adotadas no Brasil, os produtos ou mercadorias importados de empresas do mesmo grupo econômico ou que possuem controle comum, faz-se necessário um método de controle para que essas operações sejam lucrativas ou ao menos deem o retorno almejado para as empresas. Esse trabalho tem como objetivo demonstrar o que é o preço de transferência no Brasil, quais são os métodos a serem utilizados, a confecção de um controle dessas operações e a comparação da margem de contribuição de um produto que tenha ajuste de preço de transferência. O desenvolvimento do trabalho foi elaborado através de publicações, livros e as leis pertinentes ao assunto. A correta interpretação e utilização dessas regras são importantes para que as empresas estejam em conformidade com o fisco brasileiro e mensurem o custo correto da operação.

**Palavras-chave:** Preço de transferência. Imposto de Renda. Importações. Custo. Margem de contribuição.

## **ABSTRACT**

As a result of transfer pricing rules adopted in Brazil, products or goods imported from companies in the same group or have common control, it is necessary a method to control such operations are profitable or at least give the desired return for businesses. This paper aims to demonstrate that the transfer price is in Brazil, which are the methods to be used, making the control of these operations and the comparison of the contribution margin of a product that has set the transfer price. The development work was done through publications, books and laws relevant to the subject. The correct use and interpretation of these rules are important for companies to comply with the Brazilian tax authorities and measure the correct cost of the operation.

**Keywords:** Transfer Pricing. Income Tax. Import. Cost. Contribution Margin.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Ficha12A – DIPJ 2012.....	43
Quadro 1	Demonstrativo do cálculo do PRL 60, conforme IN-SRF 243 de 2002.....	31
Quadro 2	Demonstrativo do cálculo do PRL 60, conforme a Lei nº 9.430 de 1996.....	31
Quadro 3	Novo cálculo do PRL, conforme Lei nº 12.715 de 2012.....	37
Quadro 4	Valores das notas fiscais de importação.....	45
Quadro 5	Preço praticado.....	46
Quadro 6	Preço líquido de venda.....	46
Quadro 7	Preço parâmetro.....	47
Quadro 8	Ajustes de preço de transferência.....	47
Quadro 9	Efeito do IRPJ e da CSLL.....	48
Quadro 10	Comparativo da margem de contribuição.....	49

## LISTA DE SIGLAS

<b>CSLL</b>	- Contribuição social sobre o lucro líquido.
<b>DIPJ</b>	- Declaração de Informações da Pessoa Jurídica.
<b>IN</b>	- Instrução normativa.
<b>IRPJ</b>	- Imposto de renda das pessoas jurídicas.
<b>OCDE</b>	- Organização para a cooperação e desenvolvimento econômico.
<b>OECD</b>	- Organisation for economic co-operation and development.
<b>PRL</b>	- Preço de revenda menos lucro.
<b>RFB</b>	- Receita Federal do Brasil.
<b>SRF</b>	- Secretária da Receita Federal.
<b>TP</b>	- Transfer Pricing, traduzindo preço de transferência.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
1.1 OBJETIVOS .....	15
1.1.1 Objetivo Geral .....	15
1.1.2 Objetivos Específicos .....	15
<b>2 MÉTODO DE PESQUISA</b> .....	16
<b>3 OECD ou OCDE</b> .....	17
3.1 <i>TRANSFER PRICING</i> OU PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NA OECD .....	19
3.1.1 Preço de Transferência no Brasil .....	25
3.2 IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO ...	40
3.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO .....	43
<b>4 CASO PRÁTICO</b> .....	45
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	50
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	52

## 1 INTRODUÇÃO

Com a globalização os negócios ficaram cada vez mais velozes. Empresas que estavam situadas em apenas um País foram expandindo o seu território de atuação e começaram a instalar-se em outros países, criando assim as chamadas empresas multinacionais.

Essa busca incessante de aumento de *market shared* de seus produtos faz com que essas empresas tenham que estudar minuciosamente os diversos tipos de mercados, culturas e legislações vigentes de cada região, para que os objetivos das companhias sejam atingidos e mantenham a empresa em conformidade com as exigências tributárias.

Conforme Franco (1999, p.25), a competição entre as empresas ficou acirrada devido à globalização, fazendo com que as empresas inovem e criem não apenas produtos e serviços de valores baixos, mas também em *marketing* e finanças. Fazendo que a competitividade esteja presente em todos os departamentos da empresa.

Para que exista a inovação e criação de produtos, serviços e métodos lucrativos nesse mundo globalizado é necessário que a empresa viabilize um plano de negócio no intuito de saber a viabilidade de expandir seus negócios. Conforme Bangs Júnior (2006, p. 38), o plano de negócio deve contemplar os seguintes passos:

- a) descrição do negócio;
- b) produto/serviço;
- c) mercado;
- d) localização do negócio;
- e) concorrência;
- f) gerenciamento;
- g) pessoal;
- h) aplicação e resultados esperados do empréstimo (se necessário);
- i) síntese.

Conforme Ferreira (2008, p.189), para a abertura de uma empresa é necessário um plano de negócios e para uma organização das etapas desse plano ele sugere os seguintes passos:

- a) consulta do endereço;
- b) pesquisa do nome empresarial;

- c) consulta da situação fiscal e cadastral dos sócios;
- d) elaboração do contrato social em quatro vias;
- e) registro do contrato social no cartório de registro civil de pessoa jurídica;
- f) secretária da receita federal;
- g) custos para a abertura;
- h) controles internos e fluxograma de documentos;
- i) estrutura de capital;

Os passos de abertura da empresa orientam o que é necessário para constituir uma empresa no Brasil. No último passo que é a estrutura de capital está à divisão do capital social da empresa e o momento em que a entidade verifica quais impostos vão incidir sobre a sua operação e confecciona um planejamento tributário que seja mais benéfico para o seu negócio.

Entre os impostos abordados por esse planejamento tributário o imposto de renda é um dos assuntos relevantes para as empresas multinacionais que visam à abertura de uma nova unidade no Brasil e um item que está inserido nesse tema é o Preço de Transferência, que trata das operações de empresas situadas em países distintos, porém com algum vínculo societário (BERTOLUCCI, 2000<sup>1</sup>).

Segundo a Deloitte (2013<sup>2</sup>), preço de transferência é o preço praticado na compra e venda de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas. Nas quais por razões peculiares esses preços podem ser artificialmente estipulados e com isso divergir de valores de mercado com empresas que não tem relação alguma.

Fonseca (2006, p. 8) disserta que a política dos preços de transferência e as práticas adotadas na transferência de bens (insumos, produtos, serviços ou intangíveis) entre empresas vinculadas localizadas em jurisdições diferentes têm maior impacto tributário sobre as rendas geradas internacionalmente do que qualquer outro aspecto da legislação tributária.

Jacinto (2010, p. 12) vai além do aspecto tributário e trata o assunto preço de transferência como uma necessidade fundamental para o controle e gestão dos custos e do resultado da entidade, visto que é possível avaliar o desempenho dos intervenientes na operação de compra e venda de uma forma conjunta.

---

<sup>1</sup>Não paginado.

<sup>2</sup>Não paginado.

Como se pode observar, as expressões, empresas relacionadas e vinculadas são referidas com certa frequência pelos autores supracitados, para melhor entendimento do assunto em tela, segue o conceito de empresas relacionadas e vinculadas:

Conforme Rosseto (1998, p.79), parte relacionada é quando uma empresa participa de forma direta ou indireta na administração, controle ou capital de outra empresa ou ainda que as mesmas pessoas jurídicas possuam relacionamento com ambas as empresas.

Brasil (2001), expressa que partes relacionadas e pessoas vinculadas são sinônimas quando esta tratando de preço de transferência, dessa forma segue alguns exemplos que se deve tratar como pessoas vinculadas:

Será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil [...]

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, na forma definida em lei expressa [...];

IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controladora ou coligada, na forma definida em lei expressa [...];

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.

Utilizando os conceitos previamente esclarecidos, pode-se dizer que para uma empresa ser considerada como pessoa vinculada na legislação brasileira é necessária no mínimo que exista participação de 10% no capital social de uma em outra, ficando dessa forma quantificável esse atrelamento para as regras de preço de transferência.

Segue a partir de quando houve interesse na regulação ou fiscalização por parte do Estado no assunto preço de transferência, conforme Rosseto (1999, p. 73):

As primeiras iniciativas governamentais relativas à *transfer pricing*, ou seja, aos preços praticados na compra e venda de produtos e serviços entre companhias relacionadas datam de 1929, quando as autoridades fiscais dos Estados Unidos passaram a regular a manipulação de preços nas transações intercompanhias, provavelmente como uma ‘resposta’ às práticas empresariais que tivessem por objetivo a redução da renda tributável.

Nesse contexto a *Organization for Economic Cooperation and Development* – OECD (2012<sup>3</sup>) publicou, em 1979, um relatório denominado *Transfer Pricing and multinational enterprises*, sendo revisado e publicado em 1995, que a partir dessa data ficou com a seguinte denominação “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” sendo que sofreu alterações em 1996, 1997, 1998 e 1999. Atualmente esse

---

<sup>3</sup>Não paginado.

guia é adotado por diversos países no mundo para elaboração ou esboço de suas normas de preço de transferência.

O objetivo da criação dessas normas de preço de transferência foi para que as operações entre empresas com vínculo societário ou partes relacionadas sigam os mesmos costumes que essa companhia teria caso essa transação ocorresse com uma parte independente. Para a *OECD*, isso é chamado princípio de *Arm's Length*, traduzindo para o nosso português o princípio de plena concorrência.

Para maior esclarecimento segue outros significados para o princípio do *Arm's Length*, conforme os dicionários abaixo descritos:

Conforme Mello (1985<sup>4</sup>) tem-se: “Arm's Length (AT). Imparcial (sem favoritismo).

E em Noronha's (1994<sup>5</sup>), confere-se: “arm's length transaction – negociação que nada prejudica a independência das partes; que procura determinar o valor real da coisa: negócio correto”.

Tavolaro (1999<sup>6</sup>) apoia o conceito extraído de Noronha's, dizendo “[...] que consiste em aceitar as condições de negociação entre empresas associadas sempre que essa negociação se haja processado nas mesmas condições em que negociaram empresas independentes, vale dizer, sem que condições especiais tenham sido estipuladas ou impostas”.

Segundo a *OECD* (2012<sup>7</sup>), as empresas possuem autonomia para a adoção de outros métodos, contanto que os valores obtidos satisfaçam ao princípio *Arm's Length*.

Ainda nesse sentido Gregório (2010, p. 8) expõe que a própria *OECD*:

Reconhece que essa comparação só pode ser validada se as situações que se examinam são suficientemente comparáveis ou se, pelo menos, for possível efetuar ajustes para eliminar as discrepâncias que possam ocorrer. Não há, portanto, um rigor na aplicação dos métodos. Sempre o que se buscará é a realização do princípio *arm's length*.

No Brasil, foi criada legislação específica para o assunto de preço de transferência em 1996 através da Lei nº 9.430, artigos 18 a 24, tendo os seus efeitos a partir de 1997. A partir desse período as empresas tiveram que adaptar-se para conseguir obter o custo de compra de empresas intercompanhias o mais próximo de preços comuns de mercado ou aceitar os valores vindos de suas vinculadas e agregar valor na venda para que não estejam sujeitas a

---

<sup>4</sup>Não paginado.

<sup>5</sup>Não paginado.

<sup>6</sup>Não paginado.

<sup>7</sup>Não paginado.

ajuste de preço de transferência no final do exercício, nesse caso, em 31 de dezembro de cada ano corrente, exceto se a operação no País for encerrada antes desse período. (BRASIL, 1996)

O Brasil ao criar as suas regras de preço de transferência, não adotou o princípio de *Arm's Length*, conforme se pode constatar na citação de Lionel Pimentel Nobre no estudo de Ribeiro (2013, p. 10):

[...] considera-se a lei de preços de transferência uma das mais importantes e, ao mesmo tempo, um dos desenvolvimentos mais ameaçadores do Brasil no momento presente, pois embora os métodos mencionados pareçam ser inspirados pelas diretrizes da OECD, eles não são compatíveis com os parâmetros internacionais para a aplicação do princípio *arm's length* e, ainda conclui que as novas regras de preço de transferência, de fato, parecem ser uma tentativa das autoridades brasileiras de estabelecer preços mínimos de exportação e preços máximos de importação, baseado na média aritmética de preços praticados no mercado brasileiro. O melhor método, na prática, é o método que resulta na maior tributação. Do ponto de vista internacional, tais margens pré-fixadas não são aceitáveis e a realidade econômica não é levada em consideração.

Nesse sentido Barreto (2001, p. 102), esclarece:

Nos termos em que plasmadas estão as normas que regulam os preços de transferência, da comparação entre os preços pactuados e aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtém-se não o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, mas um outro preço influenciado pelos critérios definidos na própria lei, os quais, longe de identificar um preço sem interferência, levam a um outro valor, que pode ser significativamente superior ou inferior ao de mercado, dando ensejo a ajustes que distorcem a base calculada do imposto sobre a renda, infirmando a materialidade do fato jurídico previsto no antecedente da norma geral e abstrata.

O motivo pelo qual os autores supram mencionados diverge quanto às regras de preço de transferência no Brasil frente às regras trazidas pelo OECD, é que na legislação brasileira os métodos aplicáveis para apuração do preço parâmetro preveem percentuais mínimos de lucratividade, sendo que numa transação entre empresas independentes não há como garantir essa lucratividade mínima, dessa forma afrontando o princípio de *arm's length*.

No Brasil após adoção da Lei 9.430 de 1996, foram editadas alterações na legislação que trata do assunto preço de transferência, instruções normativas que tem por finalidade esclarecer os critérios e formas de seguir o que a legislador quis alcançar com a referida Lei e também o que a Fazenda Nacional entende sobre o assunto. Segue algumas das alterações que esse tema sofreu até então (BRASIL, 2013):

- a) Lei 9.959/2000;
- b) Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 32/2001;
- c) Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 243/2002;
- d) Lei 12.715/2012;



e) Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.312/2012.

Agora que já foi visto um pouco da evolução do preço de transferência, segue justificativa do tema:

Quanto ao tema preço de transferência e seus efeitos a escolha é pela importância que o assunto tem para empresas que necessitam do conhecimento dessa legislação e para os profissionais da área tributária de grandes grupos econômicos, pois é visto como um assunto de complexidade alta entre os profissionais da área e com a utilização desse trabalho pode-se ter um esboço de como implementar um controle das importações que estão sujeitas a esse regramento e apurar a margem de contribuição.

O problema de pesquisa é:

Como aferir os efeitos fiscais do preço de transferência de produtos importados de empresas vinculadas e os efeitos na margem de contribuição no momento da venda dessas mercadorias?

## 1.1 OBJETIVOS

A seguir os objetivos que são necessários para solucionar o problema supramencionado.

### 1.1.1 Objetivo Geral

Aferir os efeitos fiscais e financeiros de preço de transferência nos produtos importados por uma empresa situada no Brasil que adquire os produtos de uma empresa vinculada situada na China.

### 1.1.2 Objetivos Específicos

- a) calcular o preço praticado na importação;
- b) calcular o preço parâmetro baseado no valor de venda da companhia brasileira;
- c) calcular o ajuste de preço de transferência;
- d) demonstrar através do método de custeio direto o valor da margem de contribuição do produto com ajuste de preço de transferência.

## 2 MÉTODO DE PESQUISA

Para solucionar o problema de pesquisa, bem como alcançar os objetivos traçados será utilizado como método de pesquisa, o estudo de caso, segue o conceito:

Steiner (2010, p. 142) ao citar Yin contempla o que é um estudo de caso:

[...] o estudo de caso seria o método mais apropriado para perguntas do tipo ‘como?’ e ‘por quê?’, com temas sobre os quais o pesquisador tem pouco controle e com enfoque em algum fenômeno contemporâneo. Assim, traz o seguinte conceito: Um estudo de caso é uma investigação empírica que pesquisa um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto real, principalmente quando os limites do fenômeno e do seu contexto não estão claramente evidentes [...]. A pergunta do estudo de caso lida com uma situação tecnicamente distinta, na qual haverá mais variáveis de interesse que pontos de dados e que, conseqüentemente, conta com fontes múltiplas de evidências e dados que precisam convergir de maneira triangular, além de se beneficiar do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para guiar a coleta e análise dos dados.

Conforme o método de estudo de caso se faz eficaz para o escopo dessa dissertação, uma vez que, o assunto será desmistificado através de um estudo aprofundado da legislação do tema preço de transferência e assim abranger um modelo que seja capaz de aferir o ajuste fiscal de preço de transferência numa importação de uma empresa vinculada demonstrando o efeito na margem de contribuição.

### 3 *OECD* ou OCDE

A primeira organização criada para promover uma cooperação econômica entre países diversos foi a *Organization for European Economic Cooperation (OEEC)* ou a OECE – Organização Europeia de Cooperação Econômica, que foi criada em 1947 com o intuito de reconstruir a Europa no pós-guerra e supervisionar a distribuição das contribuições advindas do Plano Marshall, os países integrantes dessa organização eram: Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido, Alemanha Ocidental e a zona anglo-americana do Território de Trieste. (OECD, 2012<sup>8</sup>)

Em 1960 o Estados Unidos e o Canadá juntaram-se a organização devido o sucesso na cooperação entre os países, criando-se então a *Organization for Economics Co-operation and Development (OECD)* ou OCDE – Organização para cooperação e desenvolvimento econômico, sendo que o nascimento oficial deu-se em 30 de setembro de 1961, que foi quando a convenção entrou em vigor. A partir de 1964 outros países aderiram sendo o primeiro o Japão. (OECD, 2012<sup>9</sup>)

Hoje a OECD tem um total de 34 países membros, quais sejam: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Tcheca, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos. (OECD, 2012<sup>10</sup>)

A OECD mantém relacionamento com outros países que não são membros os quais participam como observadores ou participam das comissões, sendo que alguns estão envolvidos em grupos de trabalho, regimes ou programas, dos quais segue:

- a) Rússia;
- b) Brasil;
- c) China;
- d) Índia;
- e) Indonésia;

---

<sup>8</sup>Não paginado.

<sup>9</sup>Não paginado.

<sup>10</sup>Não paginado.

f) África do Sul. (OECD, 2012<sup>11</sup>)

A OECD tem o seu *headquarter* situado atualmente na cidade de Paris na França e é representada fora da França através de centros, que tem como objetivo servirem de contatos regionais para as mais diversas atividades da organização. Abaixo as cidades e países que esses centros estão localizados atualmente:

- a) Berlim, Alemanha;
- b) Cidade do México, México;
- c) Tóquio, Japão;
- d) Washington, Estados Unidos. (OECD, 2012<sup>12</sup>)

A OECD possui departamentos que tratam dos mais diversos assuntos de uma economia, entre eles o “*Centre for Tax Policy and administration*” - Centro de Administração e Política Tributária, que reúne especialistas e funcionários dos países membros que exercem um papel ativo na formulação e implementação de políticas fiscais, fazendo um intercâmbio de opiniões sobre questões administrativas e fiscais. Os trabalhos podem ser feitos através de pessoas dos países não membros e por vezes pode ser elaboradas consultas aos órgãos dos países e empresas especializadas, para elucidar alguma questão. (OECD, 2012<sup>13</sup>)

Esse grupo possui subgrupos que discute os temas mais recorrentes na área tributária, que são:

- a) *Consumption Tax*: trata dos impostos incidentes sobre a venda de produtos e serviços;
- b) *Dispute Resolution*: trata de disputas fiscais entre os países, tentando evitar a dupla tributação;
- c) *Exchange Information*: trata de troca de informações, atualmente a OECD está trabalhando para que seja mais fácil essa prática tanto de assuntos jurídicos como a prática;
- d) *Fiscal Federalism Network*: trata das relações orçamentais entre os governos;
- e) *Harmful Tax Practices*: trata das melhorias na transparência dos sistemas fiscais, fazendo que os países não utilizem de práticas fiscais anti-competitivas;

---

<sup>11</sup>Não paginado.

<sup>12</sup>Não paginado.

<sup>13</sup>Não paginado.

- f) *Tax Administration*: trata dos assuntos que um administrador tributário deve deter para que sua companhia faça bons negócios;
- g) *Tax Policy Analysis*: fornece banco de dados de políticas fiscais para formulação de novas políticas que sejam adequadas aos objetivos de cada país;
- h) *Tax Treaties*: trata dos tratados de bi-tributação;
- i) *Tax and Crime*: trata de crimes fiscais, lavagem de dinheiro, suborno e outros;
- j) *Transfer Pricing*: trata das práticas de preço de transferência. (OECD, 2012<sup>14</sup>)

É nesse subgrupo o *Transfer Pricing* que se conhece um pouco da história de preço de transferência conforme a OECD.

### 3.1 TRANSFER PRICING OU PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NA OECD

Antes de abancar a tratar especificamente da evolução do preço de transferência pela ótica da OECD, segue o entendimento do tema preço de transferência.

Tôrres (2001, p. 37) entende que a “expressão ‘preços de transferência’ deve continuar a ser usada para definir a prática de alocação de receitas ou despesas, nas operações com vendas de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos, e outros, entre pessoas vinculadas, de qualquer modo relacionadas, situadas em diferentes jurisdições”.

Ainda sobre o conceito de preço de transferência Horngren (2000, p. 45), defini como “[...] o preço que uma subunidade (segmento, departamento, divisão, etc.) de uma organização cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra da mesma organização”.

Conforme se constata após as explanações dos autores supramencionados, os mesmos definem como preço de transferência o valor no qual uma empresa fatura para outra unidade da mesma empresa por um serviço ou produto, ou seja, as empresas têm que ter vínculo entre elas para se verificar as práticas de preço de transferência.

Sobre partes relacionadas à OECD (2012<sup>15</sup>) dissemina o entendimento exposto no artigo 9º da convenção modelo:

---

<sup>14</sup>Não paginado.

<sup>15</sup>Não paginado.

Artigo 9º - Empresas Associadas

1. Quando:

- (a) Uma empresa de um Estado contratante participar direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado contratante, ou
- (b) As mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em um e outro caso as duas empresas estejam, em suas relações comerciais ou financeiras, unidas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam pactuadas por empresas independentes, os lucros que teriam sido obtidos por uma das empresas se não existissem essas condições, e que de fato não se produziram por causa das mesmas, podem ser incluídos nos lucros desta empresa e conseqüentemente submetidos à tributação.

Conforme se pode observar no item 1, do artigo 9º da convenção modelo, a OECD entende que empresas vinculadas são aquelas que têm participação direta ou indireta em outra empresa na qual se tem relações comerciais ou quando houver vínculo direto ou indiretamente de duas empresas em outra empresa que essas mantenham relações de compra e venda.

Segundo Grunow (2006, p. 7), a OECD elaborou o seu primeiro modelo de preço de transferência em 1979, sendo que houve alterações em 1995, 1997 e 1998, além de publicações com revisões periódicas chamadas de *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, traduzindo, “Diretrizes das Regras de Preço de Transferência para Multinacionais e Administrações Fiscais”.

Esse guia elaborado pela OECD (2012<sup>16</sup>) tem como objetivo, estabelecer regras que as autoridades e as empresas devem acatar para cumprir os preços mínimos numa operação de compra e venda de empresas coligadas. O cerne dessas regras é o princípio de *arm’s length*, que prevê uma transação entre partes relacionadas nos mesmos moldes de uma operação entre empresas sem vínculo.

Segundo Gilioli (2010, p. 7), o princípio do *arm’s length*, conduz a legislação do preço de transferência instituído pela OECD em 1995. Esse princípio chamado *arm’s length*, preconiza que o preço de uma transação entre empresas ligadas, deve ser o mesmo acordado entre partes não relacionadas, com condições semelhantes no mercado aberto.

Ainda sobre o princípio do *arm’s length*, Tôrres (2001, p. 46) afirma que esse princípio obedece ao preço de mercado ou de livre concorrência, preço parâmetro ou ainda preço de referência, como aquele praticado normalmente entre empresas independentes, em condições equivalentes, denominando-o de princípio da livre concorrência.

---

<sup>16</sup>Não paginado.

Nesse sentido a OECD (2012<sup>17</sup>) publicou através da sua convenção modelo o seu entendimento sobre como os países deve proceder quando não houver sido utilizado o princípio de *arm's length*, no item 2, artigo 9º da convenção modelo:

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e, conseqüentemente, tributá-los – os lucros de uma empresa de outro Estado contratante, os quais já tenham sido tributados neste outro Estado, e os lucros assim incluídos são lucros que deveriam ter sido obtidos pela empresa do primeiro Estado se as condições pactuadas entre as duas empresas tivessem sido as mesmas que teriam sido pactuadas entre duas empresas independentes, o primeiro Estado procederá ao ajuste correspondente do montante do imposto que arrecadou sobre esses lucros. Para determinar este ajuste serão consideradas as demais disposições do presente Convênio, consultando-se as autoridades competentes dos Estados caso seja necessário.

Conforme se pode analisar no texto acima reproduzido, a OECD já vislumbrou que quando houver operações entre empresas vinculadas e as condições pactuadas não forem como se fossem empresas independentes, deve ser determinado o valor do montante que deve ser tributado, conforme prevê as métricas da OECD ou no caso que o Estado tenha regras próprias, que as utilize para aferir esses valores.

No capítulo II do *Transfer Pricing Guidelines* (2010, p. 63) elaborado pela OECD pode-se observar que a organização criou cinco métodos para apuração dos preços de transferência, que verificam se as transações entre grupos de empresas são condizentes com o princípio *arm's length*. A seguir os métodos, que estão divididos por dois grupos, o dos métodos tradicionais e o dos métodos transacionais baseados nos lucros das operações:

Métodos Tradicionais:

- a) *CUP – Comparable uncontrolled price*, (comparação de preços não controlados);
- b) *Resale Price Method*, (preço da revenda minorado);
- c) *Cost-Plus Method*, (custo mais margem);

Métodos Transacionais:

- a) *Transactional Net Margin Method*, (método transacional da margem líquida do lucro);
- b) *Transactional Profit Split Method*, (método transacional da divisão do lucro).

---

<sup>17</sup>Não paginado.

Vicente (2007, p. 53) diz que os métodos tradicionais são preferenciais em relação aqueles transacionais baseados no lucro das operações, não deixando de reconhecer, entretanto, que há casos em que, quando em última alternativa os métodos tradicionais não puderem ser aplicados de forma consistente ou excelente, os métodos transacionais sobre o lucro deverão ser aplicados. Conclui, por outro lado, que de um modo geral seu uso é desencorajado.

Para ter mais esclarecimento sobre cada método, segue abaixo o detalhamento, conforme o *Transfer Pricing Guidelines* (2010, p. 64) da OECD:

*CUP – Comparable Uncontrolled Price*: é o método de controle de preços de transferência que consiste em comparar o preço de bens ou de serviços transferidos numa operação vinculada (“operação controlada”) com o preço faturado em relação a bens ou serviços transferidos no âmbito de uma operação entre empresas independentes, em circunstâncias comparáveis.

O método supracitado visa comparar uma operação entre empresas vinculadas com uma operação entre uma empresa não vinculada, Tôres (2003, página 217) trata esse método como o único que pode alcançar o princípio de *arm’s length* conforme se pode constatar abaixo:

O que permitem os métodos de comparação direta é confrontar os preços dos produtos ou serviços transferidos em uma transação controlada com o preço cobrado em transações com sujeitos independentes, em condições semelhantes de pagamento. Por essa razão, usa a doutrina dizer que esse método de ‘confronto de preços’ constitui a expressão mais típica de determinação de preços *arm’s length*, o que é bem distinto de dizer que seja a única forma de alcançar um preço *arm’s length*, porque consente uma comparação direta com os preços praticados com empresas independentes e reflete as condições do mercado de livre concorrência.

*Resale Price Method (RPM)*: o método de preço de revenda é o método de preço de transferência que toma por base o preço pelo qual um produto comprado de uma empresa associada é revendido a uma empresa independente, sendo deduzida do preço de revenda uma margem bruta e, o resultado obtido pode ser considerado, após o ajustamento relativo a outros custos conexos com a compra do produto (por exemplo, tributos alfandegários), um preço *arm’s length*. (TPG, 2010, p. 65)

Esse método conforme se pode observar é necessário uma compra de uma empresa vinculada e após o recebimento da mercadoria seja revendido a outra empresa na qual não pode ter vínculo com a empresa que comprou o produto inicialmente, ensejando então, outra



operação para a verificação do princípio de *arm's length*. Sendo necessária uma margem para comprovar que a operação foi como se fosse entre empresas independentes.

Ainda nesse contexto segue o que Schoueri (1999, p. 158) entende quanto ao assunto margem no preço de revenda:

Uma margem apropriada de preço de revenda é mais fácil de ser determinada onde o revendedor não acrescenta nada substancial ao valor do produto. Diferentemente, pode ser mais difícil de usar o método do preço de revenda para alcançar um preço *arm's length* quando, antes da revenda, os bens são reprocessados ou incorporados em um produto mais complicado, de tal modo que sua identidade se perde ou se transforma (por exemplo quando componentes se agregam a produtos acabados ou semi-acabados). Outro exemplo no qual a margem do preço de revenda requer um cuidado particular é quando o revendedor contribui substancialmente à criação ou manutenção de propriedade intangível, associada ao produto (por exemplo, marcas ou nomes comerciais), que pertençam à empresa associada. Em tais casos, não é fácil avaliar a contribuição ao valor final do produto, dada pelos bens transferidos originalmente.

O autor acima referido entende que quando for comprado um produto e logo revendido sem nenhuma alteração no produto a utilização do método *RPM* será mais fácil de ser conduzida, porém quando esse produto sofrer alterações, agregando esse em outro produto e a combinação dos dois gerar um novo produto e ainda associar valores nesse último produto de marcas, por exemplo, o trabalho para aferir a margem no preço de revenda será mais árduo.

*Cost Plus Method (CPM)*: o método do custo majorado é o método de preço de transferência que toma por base os custos suportados pelo fornecedor de bens ou de serviços no âmbito de uma operação vinculada. A estes custos é acrescida uma margem de modo a obter um lucro adequado *markup* tendo em atenção as funções exercidas, os ativos utilizados, os riscos assumidos e as condições de mercado. O resultado obtido após o adicionamento da margem de ganho acrescido aos custos mencionados pode ser considerado um preço *arm's length* da operação original entre empresas associadas. (TPG, 2010, p. 70)

O método *COM* prevê que o produto adquirido de uma empresa vinculada para obter a condição de preço *arm's length* é necessário que seja acrescido sobre o seu valor de compra os custos intrínsecos a operação e mais uma margem de lucro apropriada para a continuidade das operações da empresa.

Sobre os métodos tradicionais, como, *CUP*, *CPM* e *RPM*, Campos (2013, p. 4) esclarece de forma sucinta as definições de cada método:

O primeiro é aquele em que se compara o preço de uma transação controlada a transações não controladas. O valor da operação é determinado pelo preço de venda entre duas corporações não relacionadas, não obstante algumas situações da venda devam ser consideradas como período de pagamento, quantidade e marca. O

segundo método é aquele em que se adiciona uma apropriada margem de lucro aos custos suportados pela parte que vende, na manufaturização, compra de mercadorias e prestação de serviços. Como último método, o *Resale Price Method* é aquele determinado subtraindo-se uma apropriada margem de lucro do preço de venda a um terceiro, parte não relacionada.

Antes de iniciar a tratar especificamente dos métodos transacionais, segue o que Barreto (2001, p. 105) diz quanto à utilização desses, pois ao seu entender, os métodos transacionais são o quarto método.

Três requisitos, desde logo, se põem para que a utilização do quarto método se dê:

I - Inaplicabilidade dos três métodos referidos anteriormente;

II - A necessária identificação do lucro auferido por transação;

III - A adequação do método baseado no lucro da transação com o artigo 9º da convenção modelo da OCDE vale dizer, a regra do não favoritismo (denominação que o autor dá ao princípio *arm's length*). Relativamente a este último requisito, é de se frisar o enfoque transacional adotado pelo relatório da OCDE. Nenhum relevo se dá ao lucro, globalmente considerado, que as partes relacionadas venham a auferir. Insta examinar o lucro imputável a cada transação levada a efeito.

Conforme se pode observar no texto acima reproduzido, para que se possam utilizar os métodos transacionais é necessário esgotar as possibilidades de utilização dos métodos tradicionais. Segue o esclarecimento dos métodos transacionais, iniciando pelo *Transactional Net Margin Method* e a seguir pelo *Profit Split Method*, conforme o *Transfer Pricing Guidelines* (2010, p. 77):

*Transactional Net Margin Method (TNMM)*: é o método de controle dos preços de transferência baseado no lucro da operação e que consiste em verificar a margem de lucro líquida em relação a uma base adequada (por exemplo, os custos, as vendas, ou os ativos) que um contribuinte obtém a partir de uma ou várias operações controladas. (TPG, 2010, p.77)

*Transactional Profit Split Method (TPSM)*: é o método de controle dos preços de transferência com base nos lucros da operação, que consiste em identificar o lucro combinado a dividir entre as empresas associadas na sequência de uma operação controlada (ou de operações controladas que podem ser englobadas) e em proceder à posterior repartição desses lucros entre as empresas associadas, assente numa base economicamente válida, idêntica à repartição dos lucros que teria sido combinada e refletindo um acordo baseado no princípio *arm's length*. (TPG, 2010, p. 93)

Sobre os métodos transacionais Vicente (2007, p. 166) afirma que:

Atualmente, a OCDE aceita qualquer método baseado no lucro, desde que estes partam do critério transacional, ou seja, apurem os lucros gerados em cada transação controlada específica, rejeitando-se métodos baseados no lucro global, entendidos como contrários ao princípio *arm's length*, sem prejuízo, nada obstante de permanecerem os métodos “tradicionais” como preferenciais.

Ainda sobre os métodos transacionais Vicente (2007, p. 48), diz que esses métodos consistem em apurar os lucros auferidos pelas operações controladas entre uma ou mais empresas vinculadas e afirma que são aceitáveis apenas os métodos *TPSM* e *TNMM* ou outros que sejam paralelos.

Bastos (2012, p. 2) anota que a OCDE após a elaboração desses princípios e regras para apuração do preço de transferência faz revisões periódicas para verificar se à eficácia do *Transfer Price Guidelines* continua e ainda complementa que a análise das operações das empresas vinculadas e das empresas independentes, “[...] pressupõe a formulação de premissas de verificação, muitas vezes incertas, tal como a comparabilidade efetiva das transações” (BASTOS, 2012, p. 2).

### **3.1.1 Preço de Transferência no Brasil**

No Brasil o preço de transferência foi introduzido pela Lei nº 9.430/1996, com o intuito de controlar possíveis evasões fiscais. Sobre esse aspecto Vicente M. (2012<sup>18</sup>) entende que a combinação de preços de transferência entre empresas do mesmo grupo econômico é de interesse das partes, pois possibilita a maximização de lucros para as empresas e é de certa forma uma maneira de desviar lucros. Já para as administrações tributárias esse super ou subfaturamento pode acarretar numa evasão tributária, no momento em que essas operações diminuir os lucros tributáveis e distribuir de forma disfarçada os lucros da operação do Brasil para o exterior.

Devido os motivos acima mencionados a criação da Lei que regulamenta as transações entre empresas vinculadas pode ser visto como um marco na legislação tributária brasileira, pois veio inibir possíveis planejamentos tributários que ferem o conceito da evasão tributária no Brasil. Sobre o conceito de evasão tributária Souza (2005<sup>19</sup>) conceitua como a prática que tem como finalidade infringir a lei com a intenção de reduzir a carga tributária sobre a operação da empresa. Sendo essa prática listada na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária.

Após a sanção da Lei nº 9.430 de 1996 (BRASIL, 1996), as empresas ficaram obrigadas a partir do ano calendário de 1997 a fazer os cálculos de ajuste de preço de transferência e caso o cálculo demonstrasse ajuste esse valor deveria ser oferecido como base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social como é possível verificar na

---

<sup>18</sup>Não paginado.

<sup>19</sup>Não paginado.

legislação em tela. Como o assunto preço de transferência é abordado nessa lei a partir do artigo 18 até o artigo 24, o estudo da lei será elaborado artigo por artigo para melhor compreensão do assunto.

No artigo 18 da Lei nº 9.430 de 1996 (BRASIL, 1996), se tem as premissas de cada regra a serem aplicadas nas operações de importação, quais sejam:

- a) PIC;
- b) PRL 20% e 60%;
- c) CPL.

Descrição de cada regra:

O método PIC – Preços Independentes Comparados são definidos através da média dos preços de bens e serviços, idênticos ou similares, apurados no Brasil ou no exterior, nas operações de compra e venda, em condições de pagamentos semelhantes. (BRASIL, 1996)

O método PRL – Preço de Revenda menos Lucro, é definido através da média dos preços de revenda dos bens ou direitos, menos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as corretagens, as comissões pagas e a margem conforme segue:

- a) Margem de lucro de 20% é para produtos que foram importados e serão revendidos (BRASIL, 1996);
- b) Margem de lucro de 60% é para produtos que foram importados e farão parte de outro produto, ou seja, serão manufaturados. Nesse caso diminuindo do valor de venda os valores já referidos anteriormente e os produtos agregados no país para cálculo da margem de lucro. Essa margem foi advinda com a Lei nº 9.959 de 2000. (BRASIL, 2000)

O método CPL – Custo de Produção mais Lucro, é definido através da média dos custos de produção do vendedor vinculado acrescido dos impostos de exportação caso exista à incidência e de uma margem de lucro de 20% calculada sobre o custo apurado. (BRASIL, 1996)

Para os métodos PIC, PRL e CPL devem ser considerados os preços praticados e os custos incorridos durante todo o ano calendário para apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. E nos métodos PIC e PRL os compradores e

vendedores não podem ser vinculados com a empresa, quando compararmos os preços praticados e parâmetros.

A empresa pode optar pelo método que for mais benéfico para a sua operação, porém a diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado deve ser adicionada na base de cálculo do imposto de renda e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. O artigo 18 ainda introduz que é parte integrante do custo de importação o frete e o seguro nos casos que forem pagos pelo importador e os impostos incidentes na importação. (Brasil, 1996)

Esses métodos de aplicação de preço de transferência não podem ser submetidos para apuração de valores pagos a título de *royalties*, assistência técnica e científica, administrativa ou assemelhada, devido esses valores terem as suas formas próprias de dedutibilidade conforme legislação vigente. (BRASIL, 1996)

O artigo 19 trata das regras de preço de transferência para as exportações e como esse trabalho prevê a análise apenas do impacto nas importações não será alvo de estudo. (BRASIL, 1996)

O artigo 20 menciona que o ministro da fazenda poderá alterar os percentuais de lucratividade mencionados no artigo 18, quando for considerado necessário. (BRASIL, 1996)

O artigo 21 trata da apuração dos preços médios e os documentos que vão ser prova de preços praticados e preços parâmetros entre eles são citados publicações técnicas e pesquisas efetuadas por empresas de notório conhecimento técnico por exemplo. (BRASIL, 1996)

O artigo 22 trata de juros, ou seja, insere nessa legislação qual o índice de juros que será aceitável quando uma empresa instalada no Brasil estiver pagando juros para uma coligada no exterior, que no caso concreto é a taxa libor. (BRASIL, 1996)

E no artigo 23 temos o conceito de pessoas vinculadas, que reproduzo abaixo:

**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, na forma definida nos parágrafos 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976;

**IV** - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos parágrafos 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976;

**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, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as

caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos parágrafos 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976;

**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)

E por fim o artigo 24 que trata dos países com tributação favorecida, que aos olhos do fisco são todos os países que tributam a sua renda em valor inferior a 20% (vinte por cento). (BRASIL, 1996)

Em abril de 1997 foi publicada a instrução normativa nº 38 para esclarecimento da legislação do preço de transferência e após essa publicação houve a instrução normativa nº 113 de 2000 que alterou parte do conteúdo dessa instrução normativa e após essa alteração foi publicada a instrução normativa nº 32 de 2001 que revogou a instrução normativa de nº 38, vigorando até o ano de 2002, quando foi instituída a instrução normativa nº 243 de 2002 que revogou os efeitos da instrução normativa nº 38. (BRASIL, 2013)

Segue as observações anotadas que houve nas instruções normativas da Secretária da Receita Federal quando essas foram revogadas, no conceito de pessoas vinculadas, nos métodos de preços de transferência para importação e observe também se as instruções normativas alteraram de alguma forma o teor da Lei nº 9.430/1996.

Na comparação do conceito de pessoas vinculadas nas instruções normativas 38 de 1997, 32 de 2001 e a 243 de 2002, não tiveram acréscimo de informações nas suas respectivas publicações.

Na checagem da instrução normativa SRF 243 de 2002 com a Lei nº 9.430 de 1996, no conceito de pessoas vinculadas. A instrução normativa reproduziu na íntegra o que a Lei introduzia, porém incluiu alguns esclarecimentos para que o contribuinte possa analisar as suas operações com empresas estrangeiras e consiga a partir dessa instrução normativa informar quais empresas estão ligadas ao seu negócio.

Na elaboração do comparativo das instruções normativas SRF 38 de 1997, 32 de 2001 e 243 de 2002 para os métodos de preços de transferência, foi identificada alteração na

instrução normativa SRF nº 243 de 2002 no método PRL 60, mas nos métodos PIC e CPL não houve alterações nas divulgações da Secretária da Receita Federal.

Segue a alteração produzida na instrução normativa SRF 243 de 2002 frente às duas outras instruções normativas da Secretária da Receita Federal:

- 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. (BRASIL, 2002c)

Devido à constatação da mudança no método preço de revenda menos lucro de 60% na exposição da instrução normativa SRF nº 243 de 2002, a dúvida está se a instrução normativa SRF nº 32 de 2001, está em linha com a instrução normativa ou está em linha com o texto da Lei nº 9.430 de 1996. Na comparação da instrução normativa SRF nº 32 de 2001 com a Lei nº 9.430 de 1996, não foi constatado nenhuma alteração no teor da Lei. Portanto está em linha com o texto da Lei nº 9.430 de 1996.

Segundo a comparação do método PRL 60 transcritos da Lei 9.430 de 1996 e a instrução normativa SRF 243 de 2001, houve um acréscimo no texto da instrução normativa como já constatado na comparação das instruções normativas, alias o acréscimo no texto é o mesmo já demonstrado. No caso específico a IN SRF 243 de 2001, incluiu no seu escrito um novo método de apuração do lucro de 60% que prevê o método de preços de transferência.

Conforme Júnior (2003<sup>20</sup>), a edição da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - SRF nº 32 (BRASIL, 2001b), não feriu o que a Lei nº 9.959/00, determinou, no parágrafo 11 do seu artigo 12, ou seja, manteve o texto original que pronuncia que a margem de lucro seria o resultado da aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre a média dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e do valor agregado ao bem produzido no País.

---

<sup>20</sup>Não paginado.

Porém, a publicação da Instrução Normativa - SRF nº 243 de 2002 (BRASIL, 2002c), no parágrafo 11 do seu artigo 12, apresentou uma metodologia de apuração do preço parâmetro de acordo com a qual a margem de lucro seria o resultado da aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre a "participação do bem [...] importado no preço de venda do bem produzido". Cujos esta participação, por sua vez, seria calculada de acordo com o percentual correspondente ao custo do bem importado em relação ao custo total do produto "o qual poderia comportar, além do bem importado, outros bens ou custos de produção havidos no Brasil".

Como se pode observar, enquanto a aplicação da instrução normativa – SRF 32 de 2001 resulta em procedimento idêntico ao prescrito na Lei, a aplicação da instrução normativa – SRF 243 de 2002 prevê um procedimento diverso. Como consequência, o preço parâmetro aqui obtido seria diverso daquele baseado nos dispositivos da Lei, resultando ao contribuinte na maioria dos casos majoração na sua carga tributária.

Conforme Barbosa (2011<sup>21</sup>), a instrução normativa – SRF 243 de 2002 prevê que a margem de lucro de sessenta por cento deve ser calculada sobre a parcela do preço líquido de venda do produto acabado proporcional à participação do custo importado no custo total de produção do produto acabado, enquanto a Lei nº 9.430 de 1996 estabelece que a margem de lucro de sessenta por cento deve ser calculada sobre o valor do preço líquido de venda do produto acabado diminuído do valor agregado no Brasil. Para que a empresa afaste a possibilidade de um ajuste fiscal de preço de transferência aplicando o método instituído pela IN-SRF 243 de 2002, será necessária a utilização de uma margem de lucro superior a 150% na operação de venda.

Segue a mudança no cálculo, conforme Barbosa (2011<sup>22</sup>):

---

<sup>21</sup>Não paginado.

<sup>22</sup>Não paginado.



Quadro 1 - Demonstrativo do cálculo do PRL 60, conforme IN-SRF 243 de 2002

<b>Referência</b>	<b>Descrição</b>	<b>Valores</b>
(A)	Custo da Importação	3.800
(B)	Valor Agregado no País (custo de produção e outros valores agregados)	1.840
(C) = (A+B)	Custo de Produção do Acabado	5.640
(D)	Preço Médio de Venda	8.000
(E)	Descontos, tributos sobre vendas, comissões e corretagens	1.000
(F) = (A / C)	Participação do produto importado no custo do acabado	1
(G) = (F) x (D - E)	Participação do produto importado no preço líquido de venda do acabado	4.716
(H) = (G x 60%)	Margem de Lucro de 60%	2.830
(I) = (G - H)	PRL 60%	1.887
(J) = (I - A)	Ajuste Fiscal	- 1.913

Fonte: Barbosa (2011)

Segue o cálculo do PRL 60 conforme a Lein° 9.430 de 1996.

Quadro 2 - Demonstrativo do cálculo do PRL 60, conforme a Lei n° 9.430 de 1996

<b>Referência</b>	<b>Descrição</b>	<b>Valores</b>
(A)	Custo da Importação	3.800
(B)	Valor Agregado no País (custo de produção e outros valores agregados)	1.840
(C) = (A+B)	Custo de Produção do Acabado	5.640
(D)	Preço Médio de Venda	8.000
(E)	Descontos, tributos sobre vendas, comissões e corretagens	1.000
(F) = (D - E - B)	Base de cálculo da margem de lucro de 60%	5.160
(G) = (F x 60%)	Margem de Lucro de 60%	3.096
(H) = (D - E - G)	PRL 60%	3.904
(I) = (H - A)	Ajuste Fiscal	104

Fonte: Barbosa (2011)

Conforme é possível observar, analisando os dois quadros recém expostos, existe uma mudança significativa na apuração da margem de lucro, fazendo com que o cálculo da instrução normativa 243 de 2002 gere ajuste fiscal, já nos moldes da Lein° 9.430 de 1996, o ajuste não seria necessário.

Este assunto faz parte da pauta dos doutrinadores do assunto, devido à disparidade entre os resultados obtidos quando observadas as disposições da instrução normativa 243 de 2002 e a Lei nº 9.430 de 1.996. (Barbosa, 2013<sup>23</sup>)

Barbosa (2011<sup>24</sup>) comenta que a discussão entre a IN 243 e a Lei poderia ter sido evitada se a instrução normativa pronunciasse que a margem de lucro de 60% não tivesse como base os produtos agregados no país, conforme a Lei prevê. Mas nota que a IN foi assertiva quando busca a parcela do preço de venda do item importado via proporcionalidade entre custo do item importado e o custo total do bem produzido.

As discussões desse impasse estão chegando ao judiciário e ao CARF, abaixo segue decisões dessas entidades sobre esse assunto:

Em julgamento de 25/05/2010 (2007.61.00.034048-7/SP) a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região deu provimento à Apelação impetrada por um contribuinte paulista, contra sentença que denegou a garantia de aplicação do método PRL 60%, de acordo com a Lei nº 9.959/00, afastando os efeitos pretendidos pela IN 243/02. Contudo, o mesmo Tribunal mudou seu entendimento em julgamento posterior (ApC 0017381-30.2003.4.03.6100/SP), decidindo por unanimidade pela aplicação da IN SRF 243/02 (JUSBRASIL, 2010).

No início de 2011, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) - órgão que analisa os recursos dos contribuintes contra autos de infração da Receita Federal - também apreciou a questão e pelo voto de qualidade o presidente da sessão definiu o julgamento também pela aplicação da IN SRF 243/02 (CARF, 2013).

Barbosa (2011<sup>25</sup>) afirma que a decisão final está longe de ser alcançada, uma vez que os tribunais superiores não apreciarão a matéria e com o desfecho das primeiras decisões em tribunais regionais a dúvida está se alastrando entre os doutrinadores, advogados e consultores tributários, pois o entendimento era visto como unânime no sentido de ilegalidade da IN 243 de 2002.

Conforme Matos (2011<sup>26</sup>), no momento em que a Receita Federal publicou a instrução normativa 243 em 2002 no intuito de regulamentar a lei que regulou os preços de transferência, foi lançado a partir dessa publicação uma nova fórmula para o cálculo do PRL. E destaca-se que a Receita Federal com essa modificação aumentou o tributo.

Matos (2011<sup>27</sup>) afirma que a alteração não é de pequeno impacto na apuração dos tributos para os contribuintes, mas sim um reajuste absurdo que impactará as demonstrações financeiras e em alguns casos até inviabilizando as operações no Brasil.

---

<sup>23</sup>Não paginado.

<sup>24</sup>Não paginado.

<sup>25</sup>Não paginado.

<sup>26</sup>Não paginado.

<sup>27</sup>Não paginado.

Algumas empresas questionaram a aplicação da fórmula instituída na IN 243 de 2002, das seguintes formas: discutindo a legalidade da instrução normativa no judiciário ou utilizando o PRL mencionado na Lei nº 9.430 de 1996, alterada pela Lei nº 9.959 de 2000, que por ocasião de uma fiscalização estaria sujeito a multas e juros decorrentes do não cumprimento do entendimento dos agentes fiscais.

Matos (2011<sup>28</sup>) cita dois julgamentos adversos na Justiça, sendo que num deles “o juiz relator de um dos casos analisou com profundidade o tema da legalidade da instrução normativa da Receita e deu ganho de causa para a empresa requerente, portanto considerando a norma ilegal.”E no segundo julgamento “o relator admitiu que a instrução normativa poderia mudar a fórmula do PLR prevista na lei.”

Conforme se pode verificar o judiciário não tem um entendimento pacífico sobre o assunto, pois num momento é a favor do contribuinte e em outros casos é contra o contribuinte, causando alvoroço nas empresas.

Já no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF, 2013<sup>29</sup>), o entendimento é favorável para os contribuintes, pelo menos em dois casos citados por Matos a votação teve empate. Cabe lembrar que a composição dos julgadores é de três autoridades fiscais e de três contribuintes, mas o voto de minerva é de membros nomeados pela Receita Federal, com isso as empresas perderam devidos os votos de minerva ser por parte da autoridade fiscalizadora.

Por fim Matos (2011<sup>30</sup>) relata que a atual situação do País no assunto preços de transferência traz insegurança e inibe o empreendedorismo e a competitividade do País. Pois “o ato normativo precisa limitar-se ao que está disposto na lei.” Caso o fisco continue redigindo o que lhe bem vier, sem uma resposta eficaz do poder judiciário, quando solicitado pelos contribuintes vai gerar um ambiente de receio e desconforto para as companhias no momento de auferir os seus impostos. A alternativa é que seja revisto a legislação dos preços de transferência e assim elimineo ambiente de caos instalado para as grandes companhias que necessitam utilizar essas regras.

Com esse cenário de discussões no país acerca do tema preços de transferência o governo editou a medida provisória 478 em 29 de dezembro de 2009, modificando o método preço de revenda menos lucro o PRL para PVL preço de venda menos lucro. A alteração foi dada no percentual de lucratividade mínima que era de 20% para as empresas que compram de coligadas do exterior mercadorias para revenda e de 60% para as empresas que adquirem

---

<sup>28</sup>Não paginado.

<sup>29</sup>Não paginado.

<sup>30</sup>Não paginado.

de coligadas no exterior produtos para manufaturar, o percentual com essa promulgação ficou de 35% de lucratividade mínima para mercadorias adquiridas para revenda e para insumos utilizados para fabricação de outros produtos. Conforme Ignácio (2013<sup>31</sup>), “a MP 478 acabou com o método de preço de transferência mais usado pelas empresas no Brasil”, pois os demais métodos o PIC e CPL são pouco utilizados por serem de difícil aplicação.

Conforme Martinelli (2012<sup>32</sup>) a medida provisória 478 de 2009 expirou o prazo em 31 de maio de 2010 para conversão em lei, sem que o poder executivo tenha sancionado os efeitos da publicação em pauta. Mas os seus efeitos poderiam ser usufruídos até a data de sua vigência, desde que fosse mais favorável ao contribuinte.

La Guardia (2010, p. 2) comenta sobre a situação das regras de preço de transferência no Brasil:

No direito brasileiro, as regras para o controle dos preços de transferência, a despeito de inspiradas nos métodos tradicionais disponíveis para a aplicação do princípio da plena concorrência, são simplificadas a tal ponto que os métodos envolvendo margens brutas tornaram-se semelhantes aos métodos envolvendo fórmulas predeterminadas. Esta simplificação é desejável, em especial com vistas ao atendimento da praticabilidade, legalidade, eficiência administrativa etc.. Idealmente, a melhor estratégia de política tributária a ser adotada seria aquela baseada na edição de normas que, de um lado, (i) **prevejam margens predeterminadas de lucros por setor de atividade e região**, ou definam outro critério objetivos, razoáveis sob a perspectiva econômica, para o cálculo dos preços parâmetro, mas, de outro, (ii) admitam que estas simplificações representam *safe harbours*, sendo garantido ao contribuinte o direito de apresentar quaisquer argumentos ou provas admitidos em direito para comprovar sua situação peculiar. Grifado.

Conforme exposto pela autora acima, no ano de 2010 já era discutido a possibilidade de alterar o percentual de lucratividade fixo das regras de preço de transferência para uma lucratividade por setor de atividade.

Após a tentativa fracassada do governo de redigir uma nova legislação para o assunto em foco, foi publicada em 04 de abril de 2012 a medida provisória 563 que foi convertida na Lei nº 12.715 em 17 de setembro de 2012 com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2013 para o artigo 48.

A Lei nº 12.715 de 2012 em seu artigo 48 alterou os artigos 12, 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430 de 1997, sendo que do artigo 18 ao 22 o tema é preço de transferência, reproduzo o artigo 18 dessa lei:

---

<sup>31</sup>Não paginado.

<sup>32</sup>Não paginado.

Art. 18. ....

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

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*; e

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.

§ 10. Relativamente ao método previsto no inciso I do caput, as operações utilizadas para fins de cálculo devem:

I - representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço

importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e

II - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

§ 11. Na hipótese do inciso II do § 10, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

§ 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.

§ 13. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 12, deverá ser adotada para fins de cálculo do PRL a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no § 14.

§ 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações.

§ 15. No caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado.

§ 16. Na hipótese de importação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI definido no art. 18-A.

§ 17. Na hipótese do inciso I do § 10, não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período (BRASIL, 2012a).

Conforme se pode observar a Lei supracitada modificou o método PRL entre outras alterações, trazendo percentuais diferentes para os segmentos da economia, sendo de 20% a 40% o índice de lucratividade para os bens importados de empresas coligadas.

Segundo a Ernst & Young (2012, p. 3), as principais alterações para o método de preço de revenda menos lucro o PRL são os índices de lucratividade e a mudança do preço CIF para o preço FOB na importação. Os novos percentuais de lucro serão determinados conforme a atividade que o bem adquirido será direcionado não havendo distinção se o produto será utilizado para fabricação ou para revenda. Mas a determinação do índice não está

clara para os contribuintes, pois a Lei pode estar tratando as atividades de forma ampla ou mais específica, portanto é aguardado um pronunciamento do fisco para esclarecimento dessa definição. O preço CIF utilizado anteriormente na Lei nº 9.430 de 1996 contemplava no custo do produto importado os custos de frete internacional, seguro e os impostos não recuperáveis, já a Lei nº 12.715 de 2012 menciona que pode ser utilizado o preço FOB desde que o frete e o seguro não tenha sido contrato de empresas ligadas ou residentes em países com tributação favorecida.

Segue o cálculo para o novo método do PRL, que conforme a Ernst & Young (2012, p. 4) é muito semelhante ao estabelecido pela instrução normativa 243 de 2002.

**Quadro 3- Novo cálculo do PRL, conforme Lei nº 12.715 de 2012**

REF	Descrição	Valor
(A)	Preço líquido de venda a terceiros	5.000,00
(B)	Produto X (custo FOB)	1.000,00
(C)	Custo Total	3.500,00
(D)=(B)/(C)	Relação Custo FOB x Custo Total	29%
(E)=(A) x (D)	Vendas líquidas proporcionais ao custo FOB	1.429,00
(F)= (E)x20%	Margem de 20%*	- 286,00
(G)=(E)-(F)	Método PRL (preço parâmetro)	1.143,00

**\* Margem de lucro prevista em ato normativo aplicável aos demais setores não listados anteriormente.**

Fonte: Ernst & Young (2012).

Como exposto pela Ernst & Young (2012, p. 4) as empresas estavam no aguardo da normatização da Lei nº 12.715 de 2012, que ocorreu em 28 de dezembro de 2012 através da instrução normativa RFB 1.312 de 2012, revogando todos os efeitos da instrução normativa 243 de 2002 a partir da sua publicação.

Os contribuintes aguardavam que a instrução normativa esclarecesse os segmentos econômicos para a correta aplicação do PRL e seus índices de lucratividade, mas a normatização foi omissa quanto a esse assunto.

Segue os comentários de Ernst & Young (2013, p. 4) sobre esse assunto:

A IN 1.312/12 não fornece orientação sobre como determinar o correto setor de atuação da indústria. Como um exemplo, para a área de atuação da indústria denominada “metalurgia”, não há nenhuma referência se ela está relacionada apenas

com a indústria pesada ou se é uma definição mais ampla que pode incluir uma grande gama de empresas. A Lei nº 12.715/12 e a IN 1.312/12 estabelecem que a margem a ser selecionada deve corresponder à atividade para a qual o bem adquirido foi direcionado em um processo de produção ou destino final.

Já Becomex (2013<sup>33</sup>) sugere que para sanar a dúvida do ramo de atividade da empresa se deve verificar o CNAE – código nacional de atividade econômica, pois através desse registro é possível saber em qual percentual a empresa está enquadrada.

Cabe destacar que a instrução normativa 1.312 de 2012, não alterou a margem de divergência para comprovação de preços de transferência, que conforme prevê no seu artigo 51, “será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com pessoas jurídicas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5% (cinco por cento), para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação”. Esse índice não pode ser utilizado para as commodities. (BRASIL, 2012b)

Quanto aos países com tributação favorecida, tratado no artigo 24 da Lei nº 9.430 de 1996, a Secretária da Receita Federal publicou a instrução normativa nº 188 em 6 de agosto de 2002, que traz os países que tributam a renda à alíquota inferior a 20% ou não tributam ou ainda oponham sigilo relativo à composição societária.

Os países listados na IN-SRF nº 188 de 2002 são: Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Campione D’Italia, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Luxemburgo (no que respeita às sociedades *holding* regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929), Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Malta, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Sultanato de Omã, Panamá, Federação de São Cristóvão e Nevis, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, São Vicente e Granadinas, Santa Lúcia, Seychelles, Tonga, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas, Ilhas Virgens Britânicas. (BRASIL, 2002b)

Essa instrução normativa teve efeito até o início de junho de 2010, quando foi revogado o seu efeito e publicada a instrução normativa RFB nº 1.037, que trouxe uma lista atualizada dos países, bem como a lista dos regimes fiscais privilegiados.

Os países listados na IN-RFB nº 1.037 de 2010 são: Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Ilhas Ascensão, Comunidade das Bahamas, Bahrein,

---

<sup>33</sup>Não paginado.



Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Brunei, Campione D'Italia, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Kiribati, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Ilha Norfolk, Panamá, Ilha Pitcairn, Polinésia Francesa, Ilha Queshm, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, Ilhas de Santa Helena, Santa Lúcia, Federação de São Cristóvão e Nevis, Ilha de São Pedro e Miguelão, São Vicente e Granadinas, Seychelles, Ilhas Solomon, St. Kitts e Nevis, Suazilândia, Suíça, Sultanato de Omã, Tonga, Tristão da Cunha, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas, Ilhas Virgens Britânicas. (BRASIL, 2010)

Sobre a lista dos regimes fiscais privilegiados, foram elencadas as seguintes situações:

- Uruguai, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Sociedades Financeiras de Inversão (SAFIS) até 31 de dezembro de 2010;
- Dinamarca, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva;
- Reino dos Países Baixos, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva;
- Islândia, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company (ITC)*;
- Hungria, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *offshore KFT*;
- Estados Unidos da América, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Limited Liability Company (LLC)* estaduais, com participação composta por não residentes e não sujeitas ao imposto de renda federal;
- Espanha, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es)*;
- Malta, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company (ITC)* e de *International Holding Company (IHC)*. (BRASIL, 2010)

Com a exposição da instrução normativa nº 188 de 2002 e a 1.037 de 2010 os contribuintes tem um informativo dos países nos quais as suas operações devem ser calculadas o preço de transferência, pois conforme prevê a legislação esse cálculo deve ser feito nas operações de empresas coligadas e operações com países de tributação favorecida ou que oponham sigilo quanto à tributação ou exposição do quadro societário.

### 3.2 IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Conforme Higuchi (2012, p. 23), atualmente se tem quatro formas de apuração para o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido:

- Lucro Real;
- Lucro Presumido;
- Lucro Arbitrado; e
- Simples Nacional.

Na modalidade simples nacional a empresa não pode ter relação com empresas no exterior, portanto não será alvo desse estudo.

Mas as demais modalidades podem ser afetadas pelo preço de transferência conforme se pode observar adiante. Segue como será apurado o imposto de renda e a contribuição social para cada forma de apuração, dando início pelo o lucro real.

Segundo Latorraca (2000, p. 57), lucro real quer dizer “verdadeiro no sentido do que é convencional ou no sentido do que é aceito para todos os fins e efeitos de direito”.

Já em Oliveira et al (2005, p. 177), lucro real na sua essência quer dizer lucro apurado pela contabilidade, com a observância de todos os preceitos contábeis e legais que uma correta escrituração contábil deve conter. Mas pode ser conceituado também como “o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda”. Cabe frisar que a apuração lucro real pode ser realizada trimestralmente ou anualmente, isso fica a critério do contribuinte.

Sobre a expressão lucro líquido do período ou lucro líquido do exercício, o Decreto-Lei nº 1.598 de 1977, no seu artigo 6º, parágrafo 1º diz: “O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos das leis comerciais e fiscais”.

Após o esclarecimento da expressão lucro líquido do exercício, segue os ajustes necessários para se alcançar o lucro real.

Os ajustes necessários para obter o lucro real, segundo o regulamento do imposto de renda Decreto-Lei nº 3.000 de 1999, são:

Adições ao lucro real dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações, e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que não sejam dedutíveis

na determinação do lucro real. Mais os resultados, rendimentos, receitas, e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido.

E exclusões no lucro real dos valores que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido e os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não devam fazer parte do lucro real conforme a legislação vigente. Também devem ser excluídos os prejuízos acumulados de anos anteriores até o limite de trinta por cento do lucro real antes da compensação desse prejuízo.

Conforme Pinto (2007, p. 256), a alíquota para o imposto de renda é de 15% sobre a base de cálculo e mais o adicional de 10% sobre a base de cálculo excedente à R\$ 20.000,00 ao mês, ou seja, caso a empresa esteja apurando o seu lucro tributável em dezembro a base de cálculo do adicional do IR será de R\$ 240.000,00.

E a contribuição social sobre o lucro líquido tem como alíquota 9% sobre a sua base de cálculo, conforme prevê a Lei nº 10.637 de 2002 no seu artigo 37, cabe frisar que esse índice é apenas para empresas gerais, pois o ramo de atividade da área financeira detém outro percentual.

Sobre o conceito de lucro presumido, Pêgas (2004, p. 392) diz: “o lucro presumido é uma forma de tributação alternativa, que considera apenas as receitas obtidas pelas empresas, não importando, para fins de tributação, o resultado efetivamente apurado”.

A forma de tributação lucro presumido é conforme Young (2008, p. 13) a modalidade mais utilizada para a tributação do IRPJ e da CSLL, pois é o método mais fácil no momento do cálculo e necessita de escrituração comercial menos complexa, comparando com o lucro real. Essa modalidade de tributação prevê presunções para cada tipo de atividade econômica, sendo a sua apuração de forma trimestral. Existem algumas restrições para a utilização do lucro presumido, entre elas: faturamento máximo no ano imediatamente anterior de no máximo R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), se a empresa tiver atividades que sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento e suas adjacências, as exceções não se elidem pelo o que foi exposto, mas não é matéria desse trabalho essa intenção.

Como já mencionado o lucro presumido tem presunções que são:

1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta mensal auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal proveniente:

- da venda de produtos de fabricação própria;
- da venda de mercadorias adquiridas para revenda;

- da industrialização de produtos em que a matéria-prima, ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;
  - da atividade rural;
  - de serviços hospitalares;
  - do transporte de cargas;
  - de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços;
- 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas;
- 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de:
- prestação de serviços pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
  - intermediação de negócios;
  - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza;
  - construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;
  - prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.
- As atividades de corretagem (seguros, imóveis, etc.) e as de representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios.
- No caso de atividades diversificadas, deve ser aplicado o percentual correspondente sobre a receita proveniente de cada atividade.

**Atenção:**

A partir de 1º de janeiro de 2006, o percentual também passou a ser aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato (Lei nº 11.196, de 2005, art. 34).

As presunções vistas são para o imposto de renda, para a contribuição social sobre o lucro líquido as presunções são: de 12% para as atividades que estão elencadas entre 1,6% e 16% nas presunções do imposto de renda e de 32% para as atividades de prestação de serviços, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, conforme Majur 2012 (2013).

Cabe frisar que serão alvo das presunções mencionadas somente as receitas que são da atividade econômica da empresa, pois aquelas que não são, deverão ser somadas diretamente na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, entre essas adições estão os ajustes de preço de transferência, conforme se pode observar na ficha 14A da DIPJ 2012, linha 14 – ajustes decorrentes de métodos – preços de transferência:

Figura 1 – Ficha 14A DIPJ 2012

Ficha 14A - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido		1º Trimestre
Discriminação		
DISCRIMINAÇÃO DA RECEITA BRUTA		
01.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%		0,00
02.Ajuste Referente ao RTT - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%		0,00
03.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%		0,00
04.Ajuste Referente ao RTT - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%		0,00
05.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%		0,00
06.Ajuste Referente ao RTT - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%		0,00
07.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%		0,00
08.Ajuste Referente ao RTT - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%		0,00
09.RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA AJUSTADO =>		0,00
10.Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável		0,00
11.Juros sobre o Capital Próprio		0,00
12.Realização de Valores cuja Tributação Tenha Sido Diferida		0,00
13.Recuperação de Custos e Despesas		0,00
14.Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências		0,00
15.Multas e Vantagens Decorrentes de Rescisão Contratual		0,00
16.Lucros Disponibilizados no Exterior		
17.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior		
18.Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		0,00
19.Demais Receitas e Ganhos de Capital		0,00
20.Ajuste Referente ao RTT - Demais Receitas		0,00
21.(-)Excedente de Variação Cambial (MP nº 1.858-10/1999, art. 31)		0,00
22.(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		0,00
23.(-)Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas		0,00

Fonte: (DIPJ 2012, 2012)

Sobre o conceito e a forma de apuração do lucro arbitrado, Araújo (2008, p. 38) comenta: que é semelhante à apuração do lucro presumido, a exceção é que os índices de presunção para o imposto de renda serão acrescidos de 20%, para aquelas empresas que tem conhecida a sua receita bruta, para as empresas que não tem ciência do seu faturamento existem outras formas para o fisco arbitrar a base de cálculo para auferir o imposto de renda.

### 3.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Conforme SEBRAE (2013<sup>34</sup>) margem de contribuição é o valor ou o percentual do resultado das vendas, menos os custos variáveis e as despesas variáveis. Em suma é o valor que a empresa tem para cobrir as despesas fixas e gerar lucro.

Ainda sobre o conceito de margem de contribuição, SEBRAE-RJ (2013<sup>35</sup>), diz: “o termo margem de contribuição tem um significado igual ao termo ganho bruto sobre as vendas”.

<sup>34</sup>Não paginado.

<sup>35</sup>Não paginado.

Para melhor entendimento da margem de contribuição, segue o que são custos variáveis e despesas variáveis.

Custos variáveis, conforme Fusco (2013, p. 7) “são aqueles que variam com a venda de produtos e, por consequência, com as receitas”, segue alguns exemplos abaixo:

- mão-de-obra direta;
- matéria-prima;
- CMV (custo da mercadoria vendida);
- embalagens;
- demais custos ocorridos mensalmente de acordo com o volume de vendas.

Despesas variáveis, segundo Borges (2007, p. 1) são aquelas que variam proporcionalmente ao volume de vendas do mês, ou seja, não tem despesa se a empresa não obtiver receita no mês, como exemplo pode-se citar: comissões sobre vendas, impostos sobre vendas, fretes sobre vendas.

Conforme Ribeiro (2009, p. 13), a fórmula para alcançarmos a margem de contribuição é:

$$\text{MCU} = \text{RU} - \text{CDVU}$$

Sendo:

MCU = Margem de contribuição unitária;

RU = Receita unitária; e

CDVU = Custos e despesas variáveis por unidade.

#### 4 CASO PRÁTICO

Para o caso prático será usado dados de uma empresa que importa mercadorias de uma empresa coligada no exterior. Sobre a empresa é necessário informar que a atividade econômica da empresa é de vendas para o atacado, ou seja, vende suas mercadorias para outras empresas revenderem. As mercadorias são adquiridas da China e a participação societária da empresa situada no exterior na empresa brasileira é de 51%, portanto sendo necessário demonstrar o cálculo de preço de transferência para as operações com essa empresa do exterior, pois é considerada uma vinculada.

Quanto aos métodos possíveis de aplicação para essas mercadorias que são adquiridas e posteriormente revendidas no mercado local, não se tem informações que possam balizar um método CPL, pois a empresa situada no exterior não abre os seus custos para a empresa brasileira e o método PIC se faz ineficiente devido à empresa local ser representante exclusiva da marca adquirida no exterior, não podendo diversificar o seu mix de produtos com outras marcas. Restando apenas o método PRL para demonstração do cálculo de preço de transferência, que se passa a observar a partir de agora como deve ser elaborado.

Inicialmente segue o quadro com o nome dos produtos e os valores que estão em sua nota fiscal de importação, sendo esses: impostos, valor FOB, base dos tributos, frete e o valor total da nota fiscal.

**Quadro 4 - Os valores das notas fiscais de importação.**

Nr	Descrição	NCM/SH	Preço FOB	Frete	Base Tributos	% II	% IPI	II	IPI	ICMS	PIS/COF	Valor Total Nota Fiscal
1	Microondas	8516.50.00	100,00	3,33	103,33	20%	35%	20,67	43,40	7,44	11,24	186,08
2	Resfriador	8479.60.00	25,00	4,44	29,44	14%	0%	4,12	-	1,53	3,14	38,23
3	Aquecedor a óleo	8516.29.00	23,00	1,64	24,64	20%	20%	4,93	5,91	1,59	2,66	39,73

Fonte: Própria.

Conforme se pode verificar, as informações que são necessárias para se ter ciência do preço praticado na importação estão todas disponíveis no quadro acima.

Segue o quadro a seguir que demonstra o valor praticado conforme a Lei nº 12.715 de 2012.

**Quadro 5 – Preço praticado**

Nr	Descrição	NCM/SH	Preço FOB	Frete	Base Tributos	II	Impostos Recuperáveis	Valor Total Nota Fiscal	Preço Praticado
1	Microondas	8516.50.00	100,00	3,33	103,33	20,67	62,09	186,08	103,33
2	Resfriador	8479.60.00	25,00	4,44	29,44	4,12	4,67	38,23	29,44
3	Aquecedor a óleo	8516.29.00	23,00	1,64	24,64	4,93	10,17	39,73	24,64

Fonte: Própria.

Verifica-se no quadro acima o valor praticado na importação das mercadorias, esse valor foi alcançado subtraindo do valor total da nota fiscal, os impostos recuperáveis e o II – imposto de importação, pois conforme a legislação vigente o valor a ser utilizado é o FOB, mas como no caso em estudo o frete foi pago pela empresa coligada no exterior esse valor é parte integrante do preço praticado.

Bem agora que já se tem o preço praticado é necessário saber o valor de venda de cada produto, para que seja calculado o preço parâmetro e assim saiba se haverá um ajuste de preço de transferência.

**Quadro 6 - Preço líquido de venda**

Nr	Descrição	NCM/SH	Preço de Venda	ICMS	PIS/COF	IPI	Comissões	Preço líquido de venda
1	Microondas	8516.50.00	290,00	34,80	26,83	101,50	14,50	112,38
2	Resfriador	8479.60.00	80,00	9,60	7,40	-	4,00	59,00
3	Aquecedor a óleo	8516.29.00	55,00	6,60	5,09	11,00	2,75	29,56

Fonte: Própria.

No quadro acima há o preço de venda, os valores dos impostos, o valor da comissão e o preço líquido de venda, que é dado através do preço de venda menos os impostos incidentes sobre a venda e as comissões.

Segundo a legislação do preço de transferência vigente, é necessário enquadrar a empresa em algum dos percentuais aplicados ao PRL para que seja feito o preço parâmetro. Para a empresa utilizada nesse estudo, entende-se que o percentual aplicável é o de 20%.

Segue quadro demonstrando o preço parâmetro:



**Quadro 7 - Preço parâmetro**

Nr	Descrição	NCM/SH	Preço líquido de venda	Margem de Lucro (20%)	Preço Parâmetro
1	Microondas	8516.50.00	112,38	22,48	89,90
2	Resfriador	8479.60.00	59,00	11,80	47,20
3	Aquecedor a óleo	8516.29.00	29,56	5,91	23,65

Fonte: Própria.

No quadro citado é visto o preço parâmetro que é o preço líquido de venda menos a margem de lucro de 20%.

Como já se tem o preço parâmetro e o praticado, segue o quadro comparativo dos preços para verificação de ajustes de preço de transferência.

**Quadro 8 - Ajustes de preço de transferência**

Nr	Descrição	NCM/SH	Preço Praticado	Preço Parâmetro	Ajustes TP	% Ajuste TP
1	Microondas	8516.50.00	103,33	89,90	13,43	13,00%
2	Resfriador	8479.60.00	29,44	47,20	(17,76)	-60,33%
3	Aquecedor a óleo	8516.29.00	24,64	23,65	0,99	4,02%

Fonte: Própria.

Conforme se pode verificar o item 1 e o item 3 apresentaram preços parâmetros inferiores ao preço praticado, ensejando dessa forma ajuste de preço de transferência. Mas o item 3 apresentou um percentual de ajuste de preço de transferência de 4,02% e conforme prevê a legislação vigente é aceita uma margem de divergência de até 5% para os casos de importação, sendo assim esse item não terá que fazer um ajuste de preço de transferência.

Para o item 1 que teve ajuste de preço de transferência, o valor de R\$ 13,43 (treze reais e quarenta e três centavos) deve ser base de cálculo para o imposto de renda e a contribuição social conforme prevê a Lei nº 9.430 de 1996. Sendo dessa forma adicionado ao lucro real e a base de cálculo da CSLL e adicionado diretamente na base de cálculo do

imposto de renda e da contribuição social nos casos de tributação pelo lucro presumido e arbitrado.

Para se calcular o efeito desse ajuste de preço de transferência nas despesas de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, uso a alíquota de 34%, sendo 9% de CSLL, 15% imposto de renda e 10% do adicional do imposto de renda. Segue quadro demonstrativo da despesas de IRPJ e CSLL.

**Quadro 9 - Efeito do IRPJ e da CSLL**

Nr	Descrição	NCM/SH	Ajustes TP	IRPJ + CSLL
1	Microondas	8516.50.00	13,43	4,57

Fonte: Própria.

Vendo o quadro acima, verifica-se que o produto microondas tem como despesa variável R\$ 4,57 (quatro reais e cinquenta e sete centavos) a título de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido. Esse valor é devido à empresa ter adquirido uma mercadoria de uma empresa coligada e no momento da elaboração do preço de venda não ter calibrado o valor para que essa operação não suportasse ajuste de preço de transferência.

Segue o quadro comparativo da margem de contribuição do produto microondas com o ajuste de preço de transferência e sem o ajuste de preço de transferência.

Quadro 10 - Comparativo da margem de contribuição

Microondas	Valor I	Valor II
Valor da Venda	290,00	290,00
Custo	103,33	103,33
ICMS	34,80	34,80
PIS/COF	26,83	26,83
IPI	101,50	101,50
Comissão	14,50	14,50
Ajuste TP (IR+CSLL)	-	4,57
<b>Margem de Contribuição</b>	<b>9,05</b>	<b>4,48</b>
<b>% Margem de Contribuição</b>	<b>3,12%</b>	<b>1,54%</b>

Fonte: Própria.

Segundo o quadro da comparação da margem de contribuição, caso a empresa estivesse importando esse produto de uma empresa que não fosse vinculada o valor da margem de contribuição seria de R\$ 9,05 (nove reais e cinco centavos) a cada produto vendido, já como a empresa importa de uma empresa vinculada a margem de contribuição decresceu R\$ 4,57 (quatro reais e cinquenta e sete centavos), visto que a empresa teve ajuste de preço de transferência e teve que arcar com imposto de renda e contribuição social sobre a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro.

## 5 CONCLUSÃO

Nesse trabalho foram verificadas as normas de preço de transferência na ótica da OCDE que serve como base para os Estados legislarem os seus métodos e também as regras de preço de transferência no Brasil.

No Brasil, foi visto que do ano de 1997 até o ano de 2012 a legislação que trazia os métodos de preço de transferência foi severamente discutida pelas empresas, devido às alterações que a instrução normativa 243 de 2002 trouxe para o artigo 18 da Lei nº 9.430 de 1996, mais especificamente o preço parâmetro do método preço de revenda menos o lucro de 60%. A esperança dos contribuintes está na Lei nº 12.715 de 2012 que começa a ter vigência a partir 2013. Mas como foi comentado nesse escrito, essa nova legislação alterou o método PRL, trazendo novos índices para a lucratividade mínima e sendo necessário entender a atividade da empresa para a escolha correta do percentual de lucratividade. A Lei nº 12.715 de 2012 não foi clara quanto ao enquadramento dos percentuais de lucratividade e a divulgação da instrução normativa 1.312 de 2012 não clarificou o assunto de forma incisiva, sendo esse um provável tópico que os agentes fiscalizadores virão questionar as empresas e consequentemente trarão intimações, autos de infrações e posteriormente novas discussões no poder judiciário.

Para o cálculo do preço de transferência dos produtos importados pela empresa, foi utilizada as normas vigentes da Lei nº 12.715 de 2012, para alcançar o preço praticado na operação de importação, o preço parâmetro na venda e o ajuste de preço de transferência e por fim foi utilizado à fórmula da margem de contribuição para explicar numericamente o efeito que um ajuste de preço de transferência traz para o resultado financeiro da empresa.

A margem de contribuição é normalmente utilizada para calcular o valor que o produto deixa para a empresa subtraindo do preço de venda os custos variáveis e as despesas variáveis. O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido estranhamente não são inseridos nas despesas variáveis, quando utilizado tal métrica. Por isso se fez a utilização da margem de contribuição para expor essa necessidade, pois o imposto de renda e a contribuição sobre o lucro do período realmente não tem como ser repassado para o cálculo da margem de contribuição uma vez que é necessário auferirmos o resultado do período e ajustar o lucro, no caso do lucro real, mas a despesa variável do IRPJ e da CSLL advindas de ajustes de preço de transferência tem como alocar diretamente ao produto vendido e para uma correta administração do negócio sugere-se que seja implementado um controle de preço de

transferência para que seja medido o impacto que o preço de venda trará para a empresa e caso seja conveniente para o negócio o dispêndio desses tributos, que esses valores façam parte da margem de contribuição.

Conclui-se que a correta adoção das práticas de preço de transferência, assim como a utilização da margem de contribuição como ferramenta de gestão é importante para a continuidade da empresa.

## REFERÊNCIAS

ARAUJO, Paulo Henrique Eccel de. **Os impostos diferidos resultantes das diferenças temporárias, prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL**. 2008. 80 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade Inedi, Cachoeirinha, 2008.

BANGS JUNIOR, David H. **Guia prático Planejamento de Negócios**. São Paulo: Nobel, 2006.

BARBOSA, Demétrio Gomes. **Preços de transferência: O dilema do PRL 60%**. 2011. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5c2e/precos-de-transferencia-o-dilema-do-prl-60-demetrio-gomes-barbosa>>. Acesso em: 28 fev. 2013.

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

BASTOS, Mariana Condini. **Apontamentos sobre o preço de transferência no Brasil: método do preço de revenda menos lucro (PRL) e a importação de insumos**. 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11719](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11719)>. Acesso em: 20 fev. 2013

BECOMEX, **Lei 12.715** – Ramo de Atividade. 2013. Disponível em: <<http://www.becomex.com.br/2011/noticias/view/282>>. Acesso em: 08 mar. 2013.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Preços de transferência: aspectos fiscais**. 2000. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92512000000100002&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92512000000100002&script=sci_arttext)>. Acesso em: 02 jan. 2013

BORGES, José Elizaine. **Planejamento Estratégico Empresarial**. 2007. Disponível em: <<http://www.cff.org.br/sistemas/geral/revista/pdf/8/encarte.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 1.598, 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)>. Acesso em: 12 fev. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.637, 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. 2002a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm)>. Acesso em: 12 fev. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 12.715, 17 de setembro de 2012**. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa

Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência; restabelece o Programa Um Computador por Aluno; altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei no 11.484, de 31 de maio de 2007; altera as Leis nos 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.484, de 31 de maio de 2007, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.414, de 9 de junho de 2011, 8.666, de 21 de junho de 1993, 10.925, de 23 de julho de 2004, os Decretos-Leis nos 1.455, de 7 de abril de 1976, 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. 2012a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm)>. Acesso em: 06 mar. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.430, 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. 2000. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei995900.htm>>. Acesso em: 19 mar. 2013.

BRASIL. Receita Federal. **Preço de Transferência**. 2001a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2001/PergResp2001/pr646a708.htm>>. Acesso em: 03 jan. 2013.

BRASIL. Receita Federal. **Preços de transferência**. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PrecosTransf.htm>>. Acesso em: 26 fev. 2013.

BRASIL. Secretária da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB 1.037, 7 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in10372010.htm>>. Acesso em: 02 mar. 2013.

BRASIL. Secretária da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 188, 6 de agosto de 2002**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida ou oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas. 2002b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2002/in1882002.htm>>. Acesso em: 02 mar. 2013.

BRASIL. Secretária da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 243, 11 de novembro de 2002**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas.

2002c. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2002/in2432002.htm>>. Acesso em: 02 jan. 2013.

BRASIL. Secretária da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 32, 30 de março de 2001**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. 2001b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2001/in0322001.htm>>. Acesso em: 03 jan. 2013.

BRASIL. Secretária da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 38, 30 de abril de 1997**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf03897.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2013.

BRASIL. Secretária da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB 1.312, 28 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. 2012b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2012/in13122012.htm>>. Acesso em: 01 mar. 2013.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém; MEDEIROS JÚNIOR, Alfredo Bandeira de. **Preço de transferência no direito tributário brasileiro: a constitucionalidade do princípio “arm’s length”**. 2013. Disponível em: <<http://www.arco.org.br/artigos/preco-de-transferencia-no-direito-tributario-brasileiro-a-constitucionalidade-do-principio-arms-length/dos-metodos-e-fiscalizacao/>>. Acesso em: 19 fev. 2013.

CARF. **Jurisprudência/Acórdãos**. 2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 26 fev. 2013.

DELOITTE. **Preço de Transferência**. 2013. Disponível em: <<https://tpsweb.deloitte.com.br/PrecoTransf.aspx>>. Acesso em: 03 jan. 2013.

DIPJ 2012. **Declaração das Informações da Pessoa Jurídica**. 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2012/progdipj2012umdisco.htm>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

ERNST & YOUNG. **Alterações em preços de transferência: novas regras para dedutibilidade de juros e nova regulamentação pela IN 1.312/12**. 2013. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax\\_Alert\\_15\\_01\\_12\\_IN\\_1312\\_alteracoes\\_pre%C3%A7os\\_de\\_transfer%C3%Aancia/\\$FILE/TaxAlert\\_IN\\_1312\\_Pre%C3%A7os\\_de\\_Transfer%C3%Aancia\\_15.01.12.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_15_01_12_IN_1312_alteracoes_pre%C3%A7os_de_transfer%C3%Aancia/$FILE/TaxAlert_IN_1312_Pre%C3%A7os_de_Transfer%C3%Aancia_15.01.12.pdf)>. Acesso em: 08 mar. 2013.



ERNST & YOUNG.MP 563, convertida na Lei 12.715, altera as regras de Preços de Transferência no Brasil. 2012. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax\\_Alert\\_PDF\\_TP\\_25.09/\\$FILE/TaxAlert\\_PT\\_25.09.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_PDF_TP_25.09/$FILE/TaxAlert_PT_25.09.pdf)>. Acesso em: 07 mar. 2013.

FERREIRA, Alexandre Oliveira; MANHANI, Lourdes P.S. **A importância do plano de negócios para o sucesso empresarial**: algumas considerações. Revista de Ciências Gerenciais, Valinhos - SP, v.12, n. 14, p. 189-196, set. 2008.

FONSECA, Frederico de Almeida. **Tributação da Renda e os Preços de Transferência**: Análise das Presunções e ficções da Lei nº 9.430/96. 2006. 79 f. Dissertação de conclusão de curso (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade de Direito Milton Campos. Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/2011/fredericoalmeidafonsecatributacaorendaprecostransferencia.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2013.

FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização**. São Paulo: Atlas, 1999.

FUSCO, Fábio. **Roteiro Financeiro**. 2013. Disponível em: <[http://www.mackenzie.br/fileadmin/nit/Analise\\_Financeira.pdf](http://www.mackenzie.br/fileadmin/nit/Analise_Financeira.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2013.

GILIOLI, Juliana. **Os Preços de Transferência no Sistema Tributário Brasileiro**. 2010. Disponível em: <[http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010\\_1/juliana\\_gilioli.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_1/juliana_gilioli.pdf)>. Acesso em: 27 fev. 2013.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Arm's Length e Praticabilidade nos Preços de Transferência**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-133745/pt-br.php>>. Acesso em: 04 jan. 2013

GRUNOW, Aloísio; BEUREN, Ilse Maria. **Finalidade da Utilização do Preço de Transferência nas Maiores Indústrias do Brasil**. 2006. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/01/CCG019.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

JACINTO, Olga Maria Marques A. **Preço de transferência**. 2010. Disponível em: <<https://repositorio-iul.iscte.pt/handle/10071/2859>>. Acesso em: 03 jan. 2013.

JUNIOR, Pedro Anan. **Preços de Transferência – Utilização do Método Preço de Revenda Menos Lucro – PRL 60% - Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 243/2002**. 2003. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2bjq/precos-de-transferencia-utilizacao-do-metodo-preco-de-revenda-menos-lucro-prl-60-instrucao-normativa-da-secretaria-da-receita-federal-n-2432002-pedro-anan-jr>>. Acesso em: 27 fev. 2013.

JUSBRASIL. **Apelação em mandado de segurança**. 2010. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19287556/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-34048-sp-20076100034048-7-trf>>. Acesso em: 27 fev. 2013.

LA GUARDIA, Renata Borges. **O controle dos preços de transferência: aplicação em operações financeiras e derivativos**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14092011-085833/pt-br.php>>. Acesso em: 14 mar. 2013.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: Imposto de Renda das empresas**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAJUR 2012. **Manual de preenchimento da declaração de informações da pessoa jurídica 2012**. 2012. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2013.

MARTINELLI. **Efeitos das medidas provisórias nº 472, 476 e 478 esclarecidos para fins de preço de transferência**. 2012. Disponível em: <<http://www.martinelli.adv.br/newsletter2.php?id=462>>. Acesso em: 06 mar. 2013.

MATOS, Fernando. **Recentes decisões jurídicas e administrativas sobre preços de transferência revelam instabilidade de regras**. 2011. Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2011/recentes-decisoes-juridicas-e-administrativas-sobre-precos-de-transferencia-revelam-instabilidade-de-regras>>. Acesso em: 01 mar. 2013.

MELLO, Maria Chaves de. **Dicionário Jurídico**. 2ª edição Rio de Janeiro: Barrister's, 1985.

NORONHA'S, Legal Dictionary – **Dicionário Jurídico**. 2. ed. São Paulo: Observador Legal, 1994.

OECD. **Organisation for Economic Co-operation and Development**. 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/>>. Acesso em: 05 mar. 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária: teoria e prática**. 2 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretária da Receita Federal e Sistema Simples**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Kimmelmeier, Carolina Spack. **Preços de Transferência e Preservação da Base Tributária para o Desenvolvimento Econômico e Social**. 2003. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/Anais/Maria%20de%20Fatima%20Ribeiro%20e%20Carolina%20Spack%20Kimmelmeier.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROSSETO, Vicente. **Caderno de Estudos**. São Paulo: FIECAFI, volume 10, 1998.

ROSSETO, Vicente. **Tendências da sistemática brasileira de transfer pricing**. 1999. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo; HILÚ NETO, Miguel. **Sobre a tributação dos 'lucros disponibilizados' do exterior**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Imposto de renda: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2.

SEBRAE. **Margem de contribuição**. 2009. Disponível em: <<http://www.mundosebrae.com.br/2009/02/o-que-e-margem-de-contribuicao/>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

SEBRAE-RJ. **Margem de contribuição: quanto sobra para sua empresa**. Disponível em: <[http://www.sebraerj.com.br/docs/margem\\_contribuicao.pdf](http://www.sebraerj.com.br/docs/margem_contribuicao.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2013.

SOUZA, Marcus Vinícius Saavedra Guimarães de. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2005. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

STEINER, Andrea. **O uso de estudo de caso em pesquisas sobre política ambiental: vantagens e limitações**. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/v19n38/v19n38a09.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2013.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Tributos e Preços de Transferência**. 1999. Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs113.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. 2003. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001.

TRANSFER PRICING GUIDELINES. **Regras de Preço de Transferência**. 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transferpricingguidelinesformultinationalenterprisesandtaxadministrations.htm>>. Acesso em: 05 fev. 2013.

VICENTE M. Marcelo. **Preços de Transferência no Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://www.cerqueiraleite.com.br/news/5935/26/PREcOS-DE-TRANSFERENCIA-NO-BRASIL.html>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

VICENTE, Marcelo Alvares. **Controle Fiscal dos Preços de Transferência**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp034847.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2013.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro Presumido**. 8ª edição, Curitiba: Juruá, 2008.