

## PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Com a Lei nº. 9.430, de 27-12-96, a legislação do imposto de renda regulou pela primeira vez as questões dos preços de transferências internacionais de bens, serviços, direitos e juros. Foi um grande passo para diminuir o superfaturamento nas exportações, na maioria das vezes não se tratando de elisões lícitas, mas de fraudes até grosseiras. Com a lei que define os preços de transferências, os riscos de as empresas desonestas serem autuadas são grandes.

A legislação dos preços de transferências da Lei nº. 9.430/96 foi alterada pelo art. 2º da Lei nº. 9.956/2000, arts. 3º e 4º da Lei nº. 10.451/2002, art. 45 da Lei nº. 10.637/2002 e art. 87 da MP nº. 2.158-35/01. A Portaria nº. 95 de 30-04-97, dispõe sobre os pedidos de alteração de percentuais de que tratam os arts. 18 e 19 da Lei nº. 9.430/96.

A aplicação dos preços de transferências constantes dos arts. 18 a 24 da Lei nº. 9.430/96 foi disciplinada pela IN nº. 243, de 11-11-02. As regras dos preços de transferências só se aplicam nas operações realizadas entre pessoa jurídica ou física residente no Brasil e pessoa jurídica ou física vinculada residente no exterior, em país não considerado paraíso fiscal ou entre pessoa jurídica ou física residente no Brasil e qualquer pessoa jurídica ou física vinculada ou não, residente em país considerado paraíso fiscal.

A grande maioria das operações de importações ou exportações de bens, serviços, direitos e juros é praticadas com pessoas jurídicas não vinculadas, residentes em países não considerados paraísos fiscais, e por isso operações não abrangidas pela regra. Assim, se uma empresa brasileira importa bem de empresa não vinculada, residente na França ou Alemanha, essa operação não está sujeita às regras dos preços de transferências. Em volume de valores, todavia, as operações de importação ou exportação praticadas com empresas vinculadas, residentes em países não considerados paraísos fiscais, é grande. Isso torna mais fácil a tarefa da fiscalização da Receita Federal que precisa criar corpo pessoal especializado nessa questão.

O art. 24 da Lei nº. 9.430/96 define como paraíso fiscal o país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%. Assim, qualquer operação feita entre residente no Brasil e pessoa jurídica ou física, vinculada ou não, residente em paraíso fiscal, esta sujeita às regras de preços de transferências.

A decisão COSIT nº. 12, de 19-07-00, republicada no DOU de 21-09-00, diz que aplicam-se ajustes previstos na Lei nº. 9.430/96 em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o art. 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferências nas convenções -, e, os arts. 18 a 24 da Lei nº. 9.430/96, que inserem os preços de transferências na legislação fiscal brasileira.

A redação original dizia ainda que não há prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna. Essa afirmação contrariava o disposto no art. 98 do CTN.

O art. 4º da Lei nº. 10.451, de 10-05-02, prescreve que as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22 da Lei nº. 9.430/96 aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoas física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna

**PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

A COSIT decidiu que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido não precisam observar a legislação de preços de transferência nas importações de bens e serviços mas estão sujeitas a essa legislação para as exportações (Solução de Consulta nº. 5 no DOU de 06-06-03).

**PARAÍÇOS FISCAIS**

O art. 24 da Lei nº. 9.430/96 define como paraíso fiscal o país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%. Assim, qualquer operação feita entre pessoa jurídica residente no Brasil e pessoa jurídica ou física, vinculada ou não, residente em paraíso fiscal, está sujeita às regras de preços de transferências.

A IN nº. 188, de 06-08-02, divulgou a liste de 53 países ou localidades consideradas paraísos fiscais, isto é, que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota máxima inferior a 20%. A lista é exaustiva, ou seja, se não estiver não é paraíso fiscal. A instrução relaciona:

I – Andorra;	legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929)
II – Anguilla;	XXIX – Macau;
III – Antígua e Barbuda;	XXX – Ilha da Madeira;
IV – Antilhas Holandesas;	XXXI – Maldivas;
V – Aruba;	XXXII – Malta;
VI – Comunidade das Bahamas;	XXXIII – Ilha de Man;
VII – Bahrein;	XXXIV – Ilhas Marshall;
VIII – Barbados;	XXXV – Ilhas Mauricio
IX – Belize;	XXXVI – Mônaco;
X – Ilhas Bermudas;	XXXVII – Ilhas Montserrat;
XI – Campione D'Itália;	XXXVIII – Nauru;
XII – Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);	XXXIX – Ilha Niue;
XIII – Ilhas Cayman;	XL – Sultanato de Omã;
XIV – Chipre;	XLI – Panamá;
XV – Cingapura;	XLII – Federação de São Cristóvão e Nevis;
XVI – Ilhas Cook;	XLIII – Samoa Americana;
XVII – República da Costa Rica;	XLIV – Samoa Ocidental;
XVIII – Djibouti;	XLV – San Marino;
XIX – Dominica;	XLVI – São Vicente e Guanadinas;
XX – Emirados Árabes Unidos;	XLVII – Santa Lúcia;
XXI – Gibraltar;	XLVIII – Seychelles;
XXII – Granada;	XLIX – Tonga;
XXIII – Hong Kong;	L – Ilhas Turks e Caicos;
XXIV – Lebuán;	LI – Vanuatu;
XXV – Líbano;	LII – Ilhas Virgens Americanas;
XXVI – Libéria;	LIII – Ilhas Virgens Britânicas.
XXVII – Liechtenstein;	
XXVIII – Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na	

## PESSOAS VINCULADAS

O conceito de pessoa vinculada encontra-se no art. 23 da Lei 9.430/96. O art. 2º da IN nº. 243/02 explica, em detalhes, quando a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A vinculação pode ocorrer por estarem sob controle societário comum ou administrativo comum, por ser distribuidor ou concessionário exclusivo etc.

A COSIT definiu que a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito (Solução de Consulta nº. 6 no DOU de 06-06-03).

A vinculação mais comum ocorre entre matriz e filial, controladora e controlada, ou entre coligadas, mas a lei considera como vinculada à pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja associada à pessoa jurídica no Brasil, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento.

A lei elege também vinculação de difícil caracterização, como a da pessoa física residente no exterior que por parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheira de qualquer dos diretores ou de sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta de pessoa jurídica no Brasil.

Presume-se a vinculação entre as partes na transação comercial quando, em razão de legislação do país do vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível (art. 87 da MP nº. 2.158-35/01):

- I – conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes; ou
- II – verificar a existência de fato do vendedor.

## IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR

Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou aquisição, nas operações efetuadas com pessoa física ou jurídica vinculada, residente ou domiciliada em qualquer país, ou com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em paraíso fiscal, ainda que não seja vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e da CSLL até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos (art. 18 da Lei nº. 9.430/96):

- I – Método dos Preços Independentes Comparados – PIC;
- II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL;
- III – método do Custo de produção mais Lucro – CPL.

Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro de comparação, a pessoa jurídica importadora de bens, serviços ou direitos poderá optar por qualquer dos três métodos, independente de prévia comunicação à Receita Federal. Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser adotado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração (art. 4º da IN nº. 243/02).

**PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

A pessoa jurídica, por exemplo, ao importar três matérias-primas diferentes para fabricação de três produtos diferentes, para um produto poderá optar pelo método PIC, para outro o PRL e para o terceiro produto o método CPL. A única condição é a vedação para mudar de método durante o período de apuração do lucro real.

Na importação de bens ou direitos para o ativo permanente da empresa, a dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado pelo método PIC ou CPL, sendo inaplicável o método PRL.

Após apurado, por um dos métodos de importação, o preço a ser utilizado como parâmetro será comparado com o constante do documento de aquisição do exterior. Se o preço de aquisição for superior àquele utilizado como parâmetro, a diferença entre os dois valores constitui excesso de custo, despesa ou encargos, indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, cujo valor será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de resultados acumulados do patrimônio líquido e a crédito de (art. 5º da IN nº. 243/02):

I – conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II – conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa será apurado considerando-se as quantidades e os valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame. No caso de lucro real anual, equivalente a média ponderada anual.

O valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos seguintes fatos (art. 7º da In nº. 243/02, pela nova redação dada pela IN nº. 321/03):

I – do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens;

II – do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.

No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial (art. 88 da MP nº. 2.158-35/01):

I – preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II – preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7, do Acordo para Interpretação do art. VII do GATT/1994, promulgado pelo Decreto nº. 1.355/94, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

## METODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS – PIC

O preço de comparação determinado por esse método corresponde à média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes (art. 8º da IN nº. 243/02):

Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços idênticos ou similares:

I – vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior;

II – adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior;

III – em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior.

No preço apurado como parâmetro, os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação, poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação (art. 4º, da IN nº. 243/02).

Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo, tais como prazo para pagamento, quantidades negociadas, obrigação por garantia, custo de intermediação, acondicionamento, frete e seguro etc. (art. 9º da IN nº. 243/02). Os parágrafos desse artigo definem como serão efetuados os ajustes.

Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação. O ajuste de operação efetuada em país cuja moeda não tenha cotação em moeda nacional, a conversão será feita através do dólar americano. No caso de *commodities*, serão consideradas no ajuste as variações acidentais de preços comprovadas pelas cotações de bolsa de âmbito nacional.

## MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL

O preço de comparação determinado por esse método encontra-se disciplinado pelo inciso II do art. 18 da Lei nº. 9430/96, alterado pelo art. 2º da Lei nº. 9.959/2000 onde dispõe:

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. 60%, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
2. 20%, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

A Receita Federal expediu a IN nº. 243, de 11-11-2002, que altera profundamente os cálculos para determinação do preço de comparação dos bens e serviços importados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com base no método em questão. A maioria das empresas calculam o preço de comparação dos bens importados com base no mérito do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) de que trata o art. 12 da IN nº. 243/02.

Comparada a metodologia de cálculo do preço de comparação por aquele método, constante do art. 12 da revogada IN nº. 32, de 29-03-2001, com a do art. 12 da IN nº. 243, de 11-11-2002, nota-se aumento na carga tributária do IRPJ e da CSLL em decorrência da diminuição do preço de comparação. Se a Receita Federal não provar que a metodologia constante do art. 12 da In nº. 243/02 está em consonância com o art. 18 da Lei nº. 9.430/96, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº. 9.959, de 27-01-2000, o ato administrativo é ilegal.

O art. 146 da Constituição dispõe que cabe à lei complementar estabelecer as bases de cálculo de tributos e o art. 97 do CTN dispõe que somente a lei pode estabelecer a fixação da base de cálculo dos tributos.

No caso de arbitramento de lucros da pessoa jurídica por mais de um período de apuração, houve época em que a portaria do Ministro da fazenda autorizava o agravamento do coeficiente de arbitramento do lucro. O 1º Conselho de Contribuintes decidiu em inúmeros julgados que o agravamento era ilegal por tratar-se de majoração de tributo não instituída por lei.

A ilegalidade do agravamento do coeficiente de arbitramento por ato administrativo é idêntica à da alteração de cálculos na determinação do preço de comparação nos preços de transferência através de instrução normativa. A seguir, será provada a ilegalidade da metodologia adotada pelo art. 12 da In nº. 243/2002, não merecendo ser cumprida pelos contribuintes.

Vamos calcular o preço da comparação pelo Método PRL, seguindo exatamente o que determina a lei, e com os seguintes dados:

10.000,00	preço de venda do produto
- 1.800,00	ICMS
- 165,00	PIS
- 300,00	COFINS
7.735,00	preço líquido de venda
- 3.000,00	valor agregado no País
4.735,00	

2.000,00	custo de matéria-prima importada
5.000,00	custo total do produto
	não há descontos incondicionais concedidos
	não há comissões e corretagens pagas
	margem de lucro de 100% sobre o custo do produto

A lei dispõe que a margem de lucro de 60% será calculada sobre o preço líquido de venda após deduzido o valor agregado no País. Em nosso exemplo será:  
60% de R\$ 4.735,00 resulta em R\$ 2.841,00

7.735,00	preço líquido de venda
<u>2.841,00</u>	margem de lucro de 60%
4.894,00	preço de comparação

O preço de comparação é maior que o custo de matéria-prima importada de 2.000,00. Com isso, não há qualquer valor a ser adicionado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Efetuada os cálculos com base no art. 12 da IN nº. 32, de 29-03-2001, encontraríamos o preço de comparação de R\$ 4.894,00. Isso comprova que a metodologia de cálculo do art. 12 da IN nº. 32/2001 está exatamente de acordo com a lei.

Utilizando exatamente os mesmos dados do exemplo anterior, vamos calcular o preço de comparação com base no art. 12 da IN nº. 243, de 11-11-2002, que no seu § 11 dispõe que o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, conforme metodologia a seguir.

I – preço líquido de venda, a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos de:

- a) descontos incondicionais concedidos;
- b) impostos e contribuições sobre as vendas;
- c) comissões e corretagens pagas.

II – percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem importado e o custo total do bem produzido;

**PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

III – participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual apurado no inciso II sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV – margem de lucro: a participação do percentual de 60% sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, calculado de acordo com o inciso III;

V – preço parâmetro ou de comparação: a diferença entre o valor de participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro (III e IV).

Vamos seguir a metodologia de cálculos dos incisos I a V acima.

	10.000,00	preço de venda do produto
-	1.800,00	ICMS
-	165,00	PIS
-	300,00	COFINS
	7.735,00	preço líquido de venda

O percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido é de 40% porque R\$ 2.000,00 representa 40% de R\$ 5.000,00.

A participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido: 40% de 7.735,00 resulta em 3.094,00.

A margem de lucro do bem importado é de: 60% de 3.094,00 igual a 1.856,40.

Preço de comparação (III – IV): 3.094,00 menos R\$ 1.856,40 igual a 1.237,60.

	2.000,00	custo dos bens importados
-	1.237,60	preço de comparação
	762,60	excedente não dedutível

O preço de comparação calculado com base na metodologia da lei ou do art. 12 da IN nº. 32/2001 é maior que o custo da matéria-prima importada, enquanto que o preço calculado de acordo com a IN nº. 243/2002 é menor que o custo dos bens importados. No cálculo examinado, o custo da matéria-prima importada representou 40% do custo total do produto.

Com os mesmos dados do exemplo anterior, vamos calcular o preço de comparação mudando apenas o custo da matéria-prima importada de R\$ 2.000,00 para R\$ 4.000,00. O valor agregado no País altera de 3.000,00 para 1.000,00. Primeiro vamos calcular com a metodologia da lei que foi reproduzida pelo art. 12 da IN nº. 32/2001.



10.000,00	preço de venda do produto
- 1.800,00	ICMS
- 165,00	PIS
- <u>300,00</u>	COFINS
7.735,00	preço líquido de venda
- <u>1.000,00</u>	valor agregado no País
6.735,00	

4.000,00 custo da matéria-prima importada  
 5.000,00 custo total do produto  
 Não há desconto incondicionais concedidos  
 Não há comissões e corretagens pagas  
 Margem de lucro de 100% sobre o custo do produto  
 60% de R\$ 6.735,00 resulta em R\$ 4.041,00

7.735,00	preço líquido de venda
- <u>4.041,00</u>	marginem de lucro de 60%
3.694,00	preço de comparação
4.000,00	custo dos bens importados
<u>3.694,00</u>	preço de comparação
306,00	custo excedente indedutível

Com os mesmos dados desse exemplo, vamos calcular o preço de comparação com base na metodologia do art. 12 da IN nº. 243/2002.

10.000,00	preço de venda do produto
- 1.800,00	ICMS
- 165,00	PIS
- <u>300,00</u>	COFINS
7.735,00	preço líquido de venda

O percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido é de 80% porque R\$ 4.000,00 representa 80% de R\$ 5.000,00.

A participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido: 80% de R\$ 7.735,00 resulta em R\$ 6.188,00.

A margem de lucro do bem importado é de 60% de R\$ 6.188,00 igual a R\$ 3.712,80.

Preço de comparação (III – IV): R\$ 6.188,00 menos R\$ 3.712,80 igual a R\$ 2.475,20

4.000,00	custo dos bens importados
<u>2.475,20</u>	preço de comparação
1.524,80	custo excedente indedutível

Nos dois exemplos examinados o preço de venda do produto foi de R\$ 10.000,00 enquanto o custo total de produção foi de R\$ 5.000,00 com margem de lucro de 100% sobre o custo de produção. A margem de lucro é elevada mas mesmo assim foram apurados excedentes de custos indedutíveis.

No primeiro exemplo em que o custo da matéria-prima importada representou 40% do custo total, os preços de comparação apurados foram de:

I – R\$ 4.894,00 diante do custo de matéria-prima importada de R\$ 2.000,00 quando utilizada a metodologia da lei e do art. 12 da IN nº 32/2001;

II – R\$ 1.237,60 diante do custo de R\$ 2.000,00 quando calculado com base no art. 12 da IN nº 243/2002, tendo sido apurado excedente de custo indedutível de R\$ 762,60.

No segundo exemplo em que o custo da matéria-prima importada representou 80% do custo total, os preços de comparação apurados foram de:

I – R\$ 3.694,00 diante do custo de matéria-prima importada de R\$ 4.000,00 quando utilizada a metodologia da lei e do art. 12 da IN nº 32/2001, tendo sido apurado excedente de custo indedutível de R\$ 306,00;

II – R\$ 2.475,20 diante do custo de bens importados de R\$ 4.000,00 quando calculado com base no art. 12 da IN nº 243/2002, tendo sido apurado excedente de custo indedutível de R\$ 1.524,80.

O preço de comparação calculado com base na metodologia da lei é idêntico ao daquele calculado com base no art. 12 da IN 32/2001, enquanto o preço de comparação calculado com base no art. 12 da IN nº 243/2002 é menor e decresce na medida que aumenta o percentual de matéria-prima importada em relação ao custo total de produção. Isso prova que a metodologia do art. 12 da IN nº 32/2002 não tem base legal, ou seja, é ilegal.

A lei dispõe que a margem de lucro de 60% será calculada sobre o preço de venda após deduzidos de:

- a) descontos incondicionais concedidos;
- b) impostos e contribuições sobre as vendas;
- c) comissões e corretagens pagas;
- d) margem de lucro de 60% calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

O art. 12 da IN nº 243/2002 não considerou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e nem a totalidade do valor agregado no País como determina a lei. A instrução, sem base legal, apurou o percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e aplicou esse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no País.

#### **PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

O critério adotado pela Instrução de não considerar a totalidade do custo agregado no País é absurdo porque toda indústria aplica o percentual de margem de lucro sobre o custo total do produto, sem indagar o percentual de participação de bens importados na formação do custo de produção. Se a metodologia da lei está incorreta, deve-se alterar a lei mas não é possível alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de ato administrativo, contrariando a lei.

Para efeito de determinação do preço de transferência, a produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito “produção de outro bem”. Impossibilitando a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento. A partir de 1º de janeiro de 2000, pode-se utilizar o Método do PRL, com margem de lucro de sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção (Solução de Consulta COSIT nº 13 no DOU de 24-07-02).

#### **MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL**

O preço de comparação determinado por esse método corresponde ao custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido produzidos, acrescidos de (art. 13 da IN nº 243/02):

- a) impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação;
- b) margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado.

O § 4º do art. 13 enumera a natureza dos gastos e encargos que podem ser imputados na determinação do custo de produção para efeito do método CPL. Os países, geralmente, não exportam tributos, isto é, não cobram impostos na exportação de produtos. Esse método é pouco usado na apuração do preço de comparação, porque as empresas no exterior não abrem os custos de produção de bens.

Na determinação do preço de comparação poderão ser adicionados, ao custo dos bens adquiridos no exterior, os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado para fins de dedutibilidade na tributação do lucro real (§ 5º do art. 4º da IN nº 243/02).

#### **AJUSTE CONTABIL DO EXCESSO**

O art. 45 da Lei nº 10.637, de 30-12-02, determina o ajuste contábil quando for apurado excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas, que seja considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL na forma do art. 18 da Lei nº 9.430 de 27-12-96. O ajuste contábil deveser feito no encerramento do período de apuração com débito da conta de resultados acumulados e a crédito de:

I – conta de ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II – conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso desses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

#### **PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

O § 2º permite a pessoa jurídica optar por adicionar o valor do excesso não dedutível, apurado em cada período de apuração, somente por ocasião da realização por alienação ou baixa do bem, direito ou serviço adquirido. Isso ocorre na importação de bens do ativo imobilizado. A pessoa jurídica que fizer aquela opção deverá excluir, do patrimônio líquido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio. O valor total do excesso do preço de aquisição deverá ser registrado em subconta própria que registra o bem.

A determinação do art. 45 é mais um procedimento burocratizante que prejudica os contribuintes e a fiscalização da Receita Federal. O ajuste extracontábil era o melhor procedimento. A fiscalização da Receita Federal terá dificuldade para conferir a exatidão dos cálculos procedidos pelas empresas. Os custos industriais e os inventários de produtos, mercadorias e matérias-primas serão prejudicados.

O ajuste contábil do valor do excesso não dedutível, mediante transferência da conta de resultados do ano-calendário para a conta de resultados acumulados, beneficia as empresas que têm incentivo fiscal de isenção e redução do imposto de renda calculada com base no lucro da exploração porque aumenta o lucro contábil do período de apuração. A adição no LALUR não compõe a base de cálculo do lucro da exploração.

### **RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR**

As receitas das exportações efetuadas para pessoa vinculada, residente no exterior, ou para qualquer pessoa jurídica ou física, residente no paraíso fiscal, ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos for inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

A comparação é feita pelo preço médio ponderado. Caso a pessoa jurídica não efetua venda no mercado interno, o preço de comparação será obtido com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro entre compradores e vendedores não vinculados.

Para efeito de comparação, o preço de venda corresponderá:

I – no mercado brasileiro – valor líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, de PIS/PASEP, de COFINS, de outros encargos cobrados pelo poder público e de frete e seguro, suportados pela empresa vendedora;

II – nas exportações – valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

Os arts. 15 a 17 da IN nº 243/02 dispõem sobre os ajustes de valores dos bens, serviços ou direitos de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócios, de natureza física e de conteúdo.

A receita de venda de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

I – de embarque, no caso de bens;

**PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

II – da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

Na hipótese de o preço de venda nas exportações ser inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos no mercado brasileiro, na forma do art. 14 da IN nº 243/02, as receitas das exportações serão determinadas com base num dos seguintes métodos:

- I – Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx;
- II – Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA;
- III – Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV;
- IV – Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros – CAP.

Na hipótese da utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

Se o valor apurado por um dos métodos for inferior aos preços de vendas constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida com base nos referidos documentos. Se o menor valor apurado pelos quatro métodos for superior ao preço de exportação constante dos documentos, a empresa deverá adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a diferença entre os dois valores.

A COSIT decidiu que há necessidade de adequação à legislação concernente aos preços de transferência quando a pessoa jurídica realiza operação de exportação a empresa vinculada pelo preço de custo (Solução de Consulta nº 1 no DOU de 03-02-03).

## **MÉTODO PVEX**

A receita de venda nas exportações determinada pelo método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx) corresponderá à média aritmética ponderada dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes e clientes não vinculados à empresa no Brasil.

Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferença nas condições de negócio, de natureza física e de mercado, na forma do arts. 15 a 17 da IN nº 243/02.

## **MÉTODO PVA**

A receita de venda nas exportações determinada pelo método do Preço de Venda por atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA) corresponderá à média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento



## **PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado (art. 24 da IN nº 243/02).

Consideram-se tributos incluídos no preço aqueles que guardem semelhança com o ICMS, o ISS, a COFINS e o PIS/PASEP. A margem de lucro será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado. Nesse método também aplicam-se os ajustes de preços a que se referem os arts. 15 a 17 da IN nº 243/02.

## **MÉTODO DE PVV**

A receita de venda nas exportações determinada pelo método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino Diminuído do Lucro (PVV) corresponderá a média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no varejo.

Consideram-se tributos incluídos no preço aqueles que guardem semelhança com o ICMS, o ISS, a COFINS e o PIS/PASEP. A margem de lucro será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado. Aplicam-se os ajustes de preços a que se referem os arts. 15 a 17 da IN nº 243/02.

## **MÉTODO CAP**

A receita de venda nas exportações determinada pelo método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (CAP) corresponderá a média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Integram o custo de aquisição os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente, relativamente aos bens, serviços e direitos exportados. Será excluído dos custos de aquisição e de produção o valor do crédito presumido pelo IPI, como ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, correspondente aos bens exportados. A margem de lucro será aplicada sobre o valor após excluído o crédito presumido de IPI.

No levantamento dos custos de aquisição ou produção, o contribuinte deverá adicionar todos os impostos e contribuições que incidem na compra dos insumos necessários na produção ou comercialização do bem exportado, com exceção do crédito presumido do IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS. Os impostos e as contribuições incidentes no momento da exportação deverão ser adicionados desde que, para efeito de comparação, o contribuinte faça o mesmo no preço efetivo do bem exportado (Solução de Consulta COSIT nº 3 no DOU de 29-02-00).

## **DESPESAS E RECEITAS DE JUROS**

O art. 22 da Lei nº 9.430/96 fixou limites de dedutibilidade dos juros pagos ou creditados para pessoa jurídica ou física vinculada, residente em país não considerado paraíso fiscal, ou qualquer pessoa jurídica ou física vinculada ou não, residente em país considerado paraíso fiscal, quando decorrentes de contrato não registrado no

**PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

Banco Central do Brasil. O limite é a taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de *spread*.

Os juros serão calculados com base no valor da obrigação expresso na moeda objeto do contrato, convertidos em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros. O valor dos encargos que exceder o limite dedutível será adicionado ao lucro real, presumido ou arbitrado e à base de cálculo da CSLL. Na hipótese de a pessoa jurídica remetente assumir o ônus do imposto, o valor deste não será considerado para efeito do limite de dedutibilidade.

Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão dedutíveis os juros determinados com base na taxa contratada e registrada.

O § 1º do art. 22 da Lei nº 9.430/96 dispõe que, no caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% a título de *spread*, proporcionados em função do período a que se referirem os juros. O reconhecimento de receita mínima aplica-se, também, no caso de mutuária residente e paraíso fiscal, ainda que não seja vinculada à mutuante no Brasil.

A diferença entre a taxa mínima de juros fixada em lei e a reconhecida com base no contrato de mútuo terá que ser adicionada ao lucro real, presumido ou arbitrado, e na base de cálculo da CSLL.

O art. 22 da Lei nº 9.430/96 manda adicionar o excesso de encargos de juros ou a insuficiência de receitas de juros na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, inclusive para empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado. No caso de insuficiência de receitas, a adição para as três formas de tributação é correta. O mesmo não ocorre no caso de excesso de encargos.

No caso de lucro real, a adição serve exclusivamente para anular o excesso de juros contabilizado, ou seja, a empresa não está pagando o imposto de renda e a CSLL sobre a parcela excedente de juros. No lucro presumido ou arbitrado, o excesso de juros não reduziu a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, porque a despesa não tem influência. Com isso, ao efetuar adição ao lucro presumido ou arbitrado, estará cobrando tributos sobre as despesas, fato que não ocorre no lucro real.

## **SIMILARIDADE E ELEMENTOS COMPLEMENTARES DE PROVA**

O art. 28 da IN nº 243/02 dispõe que dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

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

Na comprovação de preços praticados no exterior, o art. 29 daquela instrução permite comprova-los com base em:

I – publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal quando o país mantiver com o Brasil acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;



#### **PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

II – pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas.

As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de critérios de avaliação internacionalmente aceitos e se referirem a período contemporâneo com o de apuração do imposto de renda da empresa brasileira. Consideram-se adequadas para efeito probatório as publicações de preços decorrentes:

- I – de cotações de bolsas de valores de âmbito nacional;
- II – de cotações de bolsas reconhecidas internacionalmente como as de Londres e Chicago;
- III – pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais como a OCDE e OMC.

#### **CONQUISTA DE NOVOS MERCADOS**

O art. 30 da In nº 243/02 permite que os preços médios de exportação de bens, serviços ou direitos, para pessoa vinculada no exterior, sejam inferiores a 90% dos preços médios praticados no Brasil, na conquista de novos mercados, desde que observadas as condições desse artigo.

#### **OPERAÇÕES ATÍPICAS**

Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

#### **ALTERAÇÃO DE PERCENTUAIS**

O art. 20 da Lei nº 9.430/96 e o art. 32 da IN nº 243/02 permitem que o Ministro da Fazenda altere os percentuais fixados em diversos artigos, para efeitos de comparação de preços. Os arts. 32 a 34 da IN nº 243/02 disciplinaram os trâmites para solicitar a alteração dos limites.

A pessoa jurídica pode postular a alteração das margens de lucro fixadas pela legislação tributária para fins de cálculo do preço de transferência desde que comprove que a aplicação das margens fixas previstas na legislação são incompatíveis com suas operações. Para tanto, deverá submeter a solicitação ao Ministro da Fazenda, por intermédio de processo de consulta à Cosit (Solução de Consulta COSIT nº 16 no DOU de 24-10-02).

#### **DISPENSA DE COMPROVAÇÃO**

A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para <http://www.grupoempresarial.adm.br>



#### **PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 5% do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação (art. 35 da In nº 243, de 2002, na redação dada pela IN nº 382, de 30-12-2003).

Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e as despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas. Esse critério de apuração provocará distorção quando a empresa vender diversos produtos no mercado interno e exportar somente alguns, ou se tiver vultosas receitas ou despesas não operacionais.

A pessoa jurídica cuja receita líquida das exportações, em qualquer ano-calendário, não exceder 5% do total da receita líquida no mesmo período poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação. No cálculo da receita líquida de exportação devem ser incluídas as receitas de vendas para paraísos fiscais (art. 36 da IN nº 243/02).

As dispensas de comprovação de que tratam os arts. 35 e 36 da IN nº 243/02, acima referidas, não se aplicam em relação às vendas efetuadas para pessoas vinculadas ou não, domiciliadas em paraísos fiscais. As dispensas de comprovação não implicam a aceitação definitiva do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela Receita Federal.

#### **MARGEM DE DIVERGÊNCIA**

Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5%, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa, seja no lucro real, seja na base de cálculo da CSLL.

O preço de importação de bem de pessoa jurídica vinculada no exterior, constante de documentos, após ajustes permitidos ou determinados, é de R\$ 520,00. O preço de comparação obtido por um dos três métodos é de R\$ 500,00. Nesta hipótese, o preço efetivo de importação excedeu menos de 5% o preço parâmetro de comparação. Com isso, a empresa no Brasil está dispensada de adicionar a diferença de R\$ 20,00 na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

#### **SIMPLIFICAÇÃO DA APURAÇÃO DOS MÉTODOS**

O art. 45 da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que a Receita Federal poderá estabelecer normas disciplinando a forma de simplificação da apuração dos métodos de preço de transferência. Essa simplificação não será aplicável para as vendas efetuadas para empresa domiciliada em país ou dependência considerada paraíso fiscal.

#### **EXECUÇÃO DE SERVIÇOS NO BRASIL**

A maior dificuldade para os contribuintes e, certamente, deverá ser também para a Receita Federal é a aplicação da legislação para importação e exportação de serviços porque, na maioria das vezes, não há termos de comparação. Há grande número de pessoas jurídicas, com sede no Brasil, que prestam serviços dos mais variados tipos, exclusivamente, para suas controladoras no exterior. Os custos e despesas operacionais são integralmente ressarcidos pelas empresas controladoras no exterior. Com isso, as receitas variam de acordo com os custos e despesas do mês, não gerando nenhum lucro a ser tributado no Brasil.

A primeira divergência de interpretação surge na pergunta se os serviços executados no Brasil para pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no exterior estão sujeitos à observância do art. 19 da Lei nº 9.430/96, que tem a seguinte redação:

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo no imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhante.

O título do art. 19 diz expressamente **receitas oriundas de exportação para o exterior**. A Receita Federal entendeu que a execução, no Brasil, de serviços prestados para domiciliados no exterior não constitui exportação de serviços. Tanto isso é certo que a decisão nº 222 publicada no DOU de 15-09-99 diz o seguinte:

A isenção da COFINS sobre as receitas resultantes da prestação de serviços de intermediação em operações comerciais e pesquisa de mercado, executados no Brasil, para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo gerando ingressos de divisas, somente se aplica a partir de 01-02-99.

Até 31-01-99, a isenção da COFINS sobre as receitas das exportações era regulada pelo art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, com nova redação dada pelo art. 1º da LC nº 85/96 com a seguinte redação:

Art. 7º. São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I – de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - .....

A MP reeditada com o nº 2.158-35-01 dispõe em seu art. 14 o seguinte:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, são isentas da COFINS as receitas:

I - .....

II – da exportação de mercadorias para o exterior;

III – dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - .....

Note-se que a legislação vigente até 31-01-99 dava isenção de COFINS para as receitas decorrentes de serviços exportados, enquanto a legislação vigente a partir de



**PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA**

01-02-99 concede isenção para as receitas dos serviços prestados para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior. Nessa legislação, a palavra exportação foi utilizada exclusivamente para mercadorias. Com isso, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, a COFINS não incide sobre as receitas de serviços prestados para domiciliados no exterior, ainda que a execução ocorra no Brasil.

Se a Receita Federal entende que até 31-01-99, a receita de serviços executados no Brasil para residentes ou domiciliados no exterior não tinha isenção de COFINS por não representar **exportação de serviços**, terá que ter coerência e entender, também, que a receita de serviços executados no Brasil para a pessoa jurídica controladora no exterior não é receita de **exportação**, não estando sujeita à regra de preço de transferência de que trata o art. 19 da Lei nº 9.430/96. Trata-se de interpretação gramatical, pois os dicionários da língua portuguesa explicam que **exportar** é mandar para fora de um país.

Referência Bibliográfica

**IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS**

Hiroshi Higuchi - 29ª edição – Atualizado até 16/01/2004

IR PUBLICAÇÕES LTDA – São Paulo - 2004