



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Flávia Irineu Bernardes

R.A 00044933

São Paulo
Setembro/2011

Flávia Irineu Bernardes

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC COGEAE/SP) – como requisito parcial para obtenção do título de Especialista – sob a orientação do Professor Charles William McNaughton.

São Paulo
Setembro/2011

Banca examinadora:

Professor Orientador _____

Professor Arguidor _____

Professor Arguidor _____

À minha avó e aos meus pais, presentes em todos os momentos, transmitindo valores e lições de apoio, coragem, esperança e principalmente amor. Aos meus irmãos e amigo(a)s, pela paciência, amizade verdadeira e sincera. Às minhas sobrinhas, pela beleza e constante alegria que colocam em minha vida.

Aos meus queridos amigos e companheiros de trabalho, especialmente aos que trabalham em prol de uma consultoria de qualidade, pelas valiosas contribuições em favor da realização deste trabalho e de meu crescimento profissional.

Resumo

As regras para o controle fiscal dos preços de transferência foram introduzidas no Brasil na década de 90, com a promulgação da Lei nº 9.430 de 1996. A partir da pesquisa de diversas fontes bibliográficas, o presente trabalho discorre sobre as características dessa legislação, o contexto de seu surgimento, explorando inicialmente os aspectos relativos à conceituação do preço de transferência, aplicação do princípio *arm's length*, seguindo para a análise do controle fiscal propriamente dito, suas consequências na base de cálculo do tributos que incidem sobre a renda e por fim os métodos aplicáveis na importação e exportação, com as possíveis dificuldades de sua utilização.

Palavras-chave: Controle Fiscal; Preço de Transferência; *Arm's Length*; Imposto de Renda; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; OCDE.

Abstract

The rules for the tax control of the transfer pricing were introduced in Brazil in the 90' decade, with the promulgation of the law no. 9.430 of 1996. Starting from the research of several bibliographical sources, the present work talks about the characteristics of that legislation, the context of your appearance, first exploring the relative aspects of the concepts of the transfer pricing, application of the principle arm's length, following for the analysis of the tax control, its consequences in the base of calculation of the tributes that happen on the income and finally the applicable methods in the import and export, with the possible difficulties of use it.

Keywords: Tax Control; Transfer Pricing; Arm's Length; Income Tax; Social Security Contribution on the Net Profit; OECD.

SUMÁRIO

Introdução.....	01
-----------------	----

CAPÍTULO I

Considerações Iniciais

1 – Conceito de Preço de Transferência.....	03
2 – Preço de Transferência no Brasil.....	05
3 – Preço de Transferência e a Constituição Federal.....	06
4 – Princípio <i>arm's length</i> e OCDE.....	08

CAPÍTULO II

Controle Fiscal dos Preços de Transferência

1 – Objetivos.....	11
2 – Pessoas Vinculadas.....	11
3 – Paraísos Fiscais.....	14
4 – Regime Fiscal Privilegiado.....	15

CAPÍTULO III

Preço de Transferência na Importação

1 – Controle Fiscal na Importação.....	17
2 – Métodos na Importação.....	18
2.1 Método Preços Independentes Comparados – PIC.....	18
2.2 Método Custo de Produção mais Lucro – CPL.....	19
2.3 Método Preço de Revenda menos Lucro – PRL.....	19

CAPÍTULO IV
Preço de Transferência na Exportação

1 – Controle Fiscal dos Preços de Transferência na Exportação.....	23
2 – <i>Safe Harbours</i>	23
2.1 <i>Safe Harbour</i> 90%.....	24
2.2 <i>Safe Harbour</i> Lucratividade.....	24
2.3 <i>Safe Harbours</i> Representatividade.....	25
3 – Métodos na Exportação.....	25
3.1 Método Preço de Venda nas Exportações – PVEx.....	26
3.2 Método Preço de Venda no Atacado – PVA.....	26
3.3 Método Preço de Venda no Varejo – PVV.....	26
3.4 Método Custo de Aquisição ou Produção – CAP.....	26
Considerações Finais.....	27
Referências Bibliográficas.....	29

Introdução

O escopo deste trabalho é apresentar uma análise dos principais aspectos dos preços de transferência sob o enfoque da legislação tributária brasileira e suas conseqüências na tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Com efeito, presta-se o presente estudo a auxiliar os estudiosos do Direito e áreas correlatas a alcançarem uma melhor compreensão acerca do tema preços de transferência, o qual é dotado de extrema complexidade por envolver além do campo do Direito, que contempla o Direito Tributário, Administrativo, Comercial, Internacional e Constitucional, o campo da Economia e das Ciências Contábeis.

O irreversível processo de globalização das economias mundiais com a presença de investimentos estrangeiros quase que em todos os países do mundo, bem como a revolução tecnológica dos meios de comunicação, transportes e informática, impõem a adoção de políticas internacionais adequadas e eficientes em matéria tributária, a fim de implementar os benefícios almejados e necessários para o desenvolvimento econômico e social dos países, preservando suas bases tributárias, a competitividade das suas empresas e a atração de investimentos estrangeiros.

Fato é que as empresas, que antes limitavam-se às fronteiras de seus países, passaram a atuar em mais de um continente por meio de filiais, controladas ou coligadas. Essa atuação global, que enseja circulação de capital e mercadorias entre os países, ocasiona aumento da concorrência e faz com que essas empresas, organizadas em grupos econômicos, busquem incessantemente a redução de custos, notadamente os custos fiscais, para a manutenção da competitividade e maximização dos lucros, concentrando a riqueza geralmente na matriz.

O significativo aumento das operações internacionais, praticadas entre pessoas interdependentes, ou seja, pessoas domiciliadas no país com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a elas vinculadas, assim consideradas aquelas que fazem parte do mesmo grupo econômico e também com pessoas ou empresas, ainda que não vinculadas, situadas nos chamados paraísos fiscais, colocou em destaque a questão atinente aos preços de transferência de bens, serviços e direitos através das fronteiras.

A partir da percepção de que os preços praticados nessas transações nem sempre se pautam pelas condições normais de mercado e apresentam potencialidade para distorcer a riqueza produzida no país e ainda, que tal prática tem consequências econômicas e tributárias, como por exemplo, a evasão de divisas e a transferência de renda tributável para o exterior, as autoridades tributárias buscam elaborar mecanismos jurídicos aptos a corrigir distorções na base de cálculo dos tributos e assim preservar as bases tributárias. Esse mecanismo é conhecido como Preços de Transferência ou internacionalmente como *Transfer Pricing*.

A exemplo de outros países, o Brasil, através da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, introduziu no ordenamento jurídico pátrio as suas regras de preços de transferência, as quais estabelecem para fins de tributação, critérios para a dedutibilidade de custos de bens, serviços e direitos importados e para o reconhecimento de receitas de exportação. A mesma disciplina aplica-se às operações financeiras – juros ativos e passivos – não registradas no Banco Central do Brasil (BACEN).

Ante a complexidade e relevância do assunto, que inclusive foi alvo de recente tentativa de alteração legislativa, o intuito do estudo é abordar seus principais aspectos, conceituação, requisitos, métodos aplicáveis nas operações de importação e exportação, excluindo-se, portanto, as operações financeiras, mas sem a intenção de exaurir o tema diante do corte metodológico que se faz necessário.

CAPÍTULO I

Considerações Iniciais

1 – Conceito de Preço de Transferência

O termo “Preço de Transferência” ou “*Transfer Pricing*” em verdade refere-se a conceito econômico e significa o valor fixado nas transações realizadas entre pessoas vinculadas, por ocasião da compra ou venda de bens, serviços ou direitos.

Na doutrina internacional, por preço de transferência, segundo Luís Eduardo Schoueri¹, “*entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles desviar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias. No direito interno brasileiro, a matéria dos preços de transferência estende-se às trocas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, situados em diferentes territórios*”.

É um negócio jurídico acordado por pessoas vinculadas que interferem diretamente nos preços dos bens e serviços destas mesmas pessoas, onde, como diz Paulo Ayres Barreto², “*as partes vinculadas ajustam os resultados advindos de suas operações de moldes a evitar ou reduzir a incidência de tributos*”.

Logo, o preço de transferência corresponde à política de preços estabelecida entre empresas interdependentes ou que mantenham relação especial, situadas em diferentes jurisdições, podendo, assim, surgir situações nas quais essa política seja direcionada para a formação de preços artificiais, de modo a concentrar a riqueza em determinada empresa de um grupo empresarial. Essas transações e os preços praticados repercutem diretamente no lucro e, conseqüentemente, na tributação sobre a renda.

¹ In: Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006, p. 10.

² In: Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência, São Paulo: Dialética, 2001, p. 97.

Para o Professor Heleno Torres³, “*sempre que uma empresa vende um bem ou presta um serviço a outra pessoa, deve ser fixado um preço correspondente; e quando as pessoas envolvidas são ‘partes vinculadas’, o preço é chamado de ‘preço de transferência’*”.

O autor Edison Carlos Fernandes⁴ adverte que preços de transferência são também denominados preços controlados porque, em regra, não são formados com base nas práticas de mercado.

A Receita Federal do Brasil, órgão responsável por regulamentar e fiscalizar os tributos federais no país, define que o termo “*preço de transferência*” tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas – preço com base no princípio arm’s length”.⁵

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁶, por sua vez, define preços de transferência com as seguintes palavras: “... é exatamente a forma encontrada para, verificando-se ter sido efetuada a transação entre partes vinculadas, mediante a fixação de preço diverso do de mercado, substituir o preço maculado pela influência das partes por aquele, independente do vínculo, impedindo com isso a distribuição disfarçada de lucro e, assim, permitindo-se aferir o real montante de renda auferida, sujeita à tributação em consonância com o princípio arm’s length.”.

³ In Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo: RT, 2001, p. 162.

⁴ In Preços de Transferência: Constitucionalidade *in thesis* e *in concreto* do controle fiscal dos preços. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

⁵ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2009/CapituloXIX-IRPJCSLLOperacoesInternacionais2009.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2011.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário Brasileiro. In: Tributação, Justiça e Liberdade. p. 547-548.

2 – Preço de Transferência no Brasil

O veículo introdutor das normas gerais e abstratas sobre preço de transferência no Brasil é a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente os artigos 18 a 24.

Importante mencionar que, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, o Brasil adotou até o ano de 1995 a tributação com base no princípio da territorialidade, segundo o qual apenas os rendimentos produzidos no território nacional sofriam a incidência do imposto de renda.

O advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, instituiu no país a tributação em bases universais. O princípio da universalidade reza que todas as rendas auferidas por uma pessoa, inclusive aquelas obtidas fora do território nacional, encontram-se dentro do âmbito da incidência do imposto de renda. Em suma, o princípio da base universal obriga a tributação da renda onde quer que ela venha a ser produzida. Desde então os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por empresas localizadas no Brasil, passaram a ser tributados no país.

Essa alteração promovida pelo legislador ordinário foi motivada por um novo cenário mundial, provocado em grande parte pelo processo de globalização das economias e o consequente aumento de participação das empresas no comércio internacional, facilitado pelo avanço tecnológico dos meios de comunicação e transporte, aliado à busca dessas empresas pela conquista de novos mercados. E nesse contexto histórico, um ano mais tarde, é que foram criadas as normas de preço de transferência no Brasil.

Pode-se dizer que a mencionada Lei nº 9.430/1996 foi um aperfeiçoamento das disposições legais que já existiam há tempo relativas à distribuição disfarçada de lucros e que definiam a tributação de operações que não fossem realizadas em condições comutativas, ou seja, idênticas às que seriam praticadas com terceiros.

Contudo, além de inserir o Brasil no rol de países com legislação para o controle de preços de transferência, esta lei inovou o ordenamento jurídico pátrio em relação ao conceito de pessoa vinculada, ônus da prova e presunção de renda, através de margens fixas de lucros.

O conceito de pessoa vinculada previsto na legislação societária foi substancialmente alterado pela lei em comento para fins de determinação da relação de dependência. Desta feita, a quantidade de empresas com efeitos fiscais de suas operações internacionais regulados pelas normas de preço de transferência foi ampliada. A lei anuncia o conceito de vinculação de pessoa física ou jurídica brasileira com pessoa residente e domiciliada no exterior, abrangendo não só relações societárias, como também as comerciais e as associações meramente empresariais, de caráter efêmero, como será visto adiante.

Outro aspecto importante da lei, e também polêmico, a inversão do ônus da prova: em condições normais, cabe ao fisco provar que o contribuinte está errado. No preço de transferência é o contribuinte quem tem que provar que está certo, quem deve munir-se da documentação confirmatória de que seu preço está em conformidade com o preço de mercado ou com o preço praticado com um terceiro não relacionado, invertendo-se, por isso, o ônus probatório.

A lei estabelece ainda uma presunção de renda, através de margens fixas de lucro que variam de 15% a 30%. Anos mais tarde, através da Lei nº 9.959/2000, nova margem foi estipulada (60%), com a criação do método PRL para bens destinados a processos industriais.

3 – Preço de Transferência e a Constituição Federal

A disciplina dos preços de transferência está inserida no âmbito da legislação do imposto de renda e assim encontra como limite imediato a própria existência de renda a ser tributada. Isso porque qualquer norma que pretenda restringir a dedutibilidade de custos e despesas ou exigir reconhecimento de receitas não contabilizadas traz como consequência distorções no resultado da empresa, afastando-se do conceito de renda.

Diante de um sistema tributário como o nosso, de matriz eminentemente constitucional, pode-se afirmar que o conceito de renda está definido na Constituição Federal, mas de forma implícita, pois apesar de não empregar expressamente o conceito, delimita-o e não dá ao legislador ordinário liberdade para dispor a respeito das exações tributárias como bem entender. Ao contrário, confere apenas o direito de tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, inclusive com observância aos princípios constitucionais estabelecidos em favor dos contribuintes.

O conceito constitucional de renda compreende o acréscimo patrimonial (saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e saídas), representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza, ao longo de um período de tempo, distinguindo-se de conceitos tangenciais como faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio⁷.

De fato, o conceito constitucional de renda é traduzido pela jurisprudência como acréscimo patrimonial. O Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade, no Recurso Extraordinário n.º 117.887-6/SP que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” significa sempre “acréscimo patrimonial”. O Ministro Carlos Velloso ao relatar o referido RE enfatiza não parecer possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, o qual ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. O Ministro Marco Aurélio corroborando o entendimento reproduz esse trecho em seu voto no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588-1/DF.

Como sabemos, a Carta Magna não institui o imposto de renda nem qualquer outro tributo, apenas confere à União e aos demais entes políticos competência tributária e dispõe que cabe à lei complementar definir os tributos e as suas espécies, bem como, em relação aos impostos, os fatos imponíveis, bases de cálculo e contribuintes.

Assim é que o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, trata do imposto sobre a renda em seu artigo 43, prescrevendo que o referido imposto tem como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (i) da renda, entendida como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e (ii) de proventos de qualquer natureza, ou seja, todos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no primeiro item.

A disponibilidade econômica é renda efetivamente percebida, enquanto que a disponibilidade jurídica é a renda produzida, mas ainda não percebida, representando um crédito exigível. Dessa forma, entende-se que o imposto de renda só pode alcançar a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, ou seja, o acréscimo patrimonial experimentado durante certo período de tempo estabelecido em lei.

⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 179.

Portanto, não é permitido ao legislador ordinário, ainda que a pretexto de evitar a transferência indireta de lucros para o exterior, tributar qualquer outra riqueza além daquelas que possam se enquadrar no conceito constitucional de renda.

Assim, conclui-se que a legislação sobre preços de transferência é constitucional enquanto compatível com o conceito de renda, hoje positivado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, e desde que os ajustes por ela determinados possam apenas neutralizar eventuais distorções do lucro contábil da pessoa jurídica, chegando assim ao efetivo valor de renda auferido.

Luis Eduardo Schoueri⁸, com muita propriedade, afirma que *ao substituir os preços das transações entre partes ligadas pelos preços de mercado, a legislação sobre preços de transferência nada mais busca senão aferir com maior exatidão a riqueza gerada pela empresa.*

4 – Princípio *arm's length* e OCDE

A OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico)⁹ é uma organização internacional que desenvolve trabalho nessa área desde a década de 1920, o qual é considerado verdadeiro marco jurídico, na medida em que as diretrizes por ela emitidas influenciam o tratamento legal dessa matéria mundialmente. Objetivando auxiliar os principais interessados (Fiscos e Contribuintes) a OCDE elaborou diretrizes gerais sobre preços de transferência, conhecidas como “*Guidelines*”, buscando minimizar conflitos e evitar litígios entre as administrações tributárias dos diferentes países e destas com as empresas.

O princípio “*arm's length*” é a principal base norteadora do controle fiscal dos preços de transferência. Os países integrantes da OCDE adotam esse princípio para fins de conversão dos valores de grupo para valores de mercado.

A base do princípio “*arm's length*” consiste na compreensão de que as empresas independentes quando celebram negócios geralmente mantêm condições de relacionamento

⁸ Op. cit p. 12.

⁹ OCDE é a sigla em português da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD). Congrega atualmente 34 países membros de todos os continentes e realiza trabalhos em estreita colaboração com países emergentes como Brasil, China e Índia e países em desenvolvimento da África, Ásia, América Latina e no Caribe. Disponível em: <http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761800_1_1_1_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 10 abr. 2011.

comercial e financeiro estipuladas pelas regras de mercado, enquanto que as condições comerciais e financeiras de negócios celebrados entre empresas associadas podem não sofrer igual pressão das regras externas do mercado, por mais que essas empresas procurem reproduzi-las. Logo, esse princípio busca tratar as empresas de um grupo multinacional como entidades separadas e independentes, ao invés de considerá-las partes indissociáveis de um único negócio.

Assim, a OCDE define o preço "*arm's length*" como aquele que teria sido praticado caso as partes da transação não fossem pessoas ligadas. Ou seja, trata-se de princípio que busca o preço que deveria ser praticado, caso a operação fosse realizada entre partes independentes.

A expressão *arm's length* pode ser traduzida, literalmente, como à distância de um braço, significando, que o preço praticado não sofre interferência de fatores estranhos ao mercado, como a vinculação entre as partes e a existência de sistema fiscal mais benéfico em outro país.

O tratamento tributário dos lucros é abordado pela OCDE no seu padrão de convenção, a qual estabelece que na hipótese de "*duas empresas nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade*".

O Brasil não participa da OCDE, mas nossa legislação faz referência expressa a essa Organização e seus parâmetros. Prova disto é a exposição dos motivos da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrita, que aponta as regras adotadas pela convenção modelo da OCDE como base para o preço de transferência no Brasil:

"(...) As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens,

serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.”

Aparentemente, os métodos eleitos pela legislação brasileira espelham-se no padrão OCDE, todavia, incluem-se aspectos que se afastam da real comparabilidade com as práticas de partes independentes em condições normais de mercado. Destaca-se desde logo que a pré-fixação legal de margem de lucro constitui-se no aspecto mais criticado da sistemática brasileira, seja por sua eventual afronta ao sistema jurídico brasileiro, seja por não encontrar correspondência no padrão internacional.

A metodologia adotada pela legislação brasileira é criticada pelos tributaristas pátrios por ser bastante rígida e desconsiderar aspectos que fazem parte da realidade do mercado. A própria OCDE, através de seu *Business and Industry Advisory Comitee* (BIAC), após a promulgação da Lei nº 9.430/96, fez significativas críticas à sistemática brasileira, tais como¹⁰: “... *considera-se a nova lei de preços de transferência uma das mais importantes e, ao mesmo tempo, um dos desenvolvimentos mais ameaçadores do Brasil no momento presente ...*”. E continua “... *embora os métodos mencionados pareçam ser inspirados pelas Diretrizes da OCDE, eles não são compatíveis com os parâmetros internacionais (OCDE) para a aplicação do princípio arm’s length*”, concluindo que “... *as novas regras de preços 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*”.

Paulo Ayres Barreto¹¹ entende que a mera citação do princípio na exposição de motivos da lei não é causa suficiente para entender-se que ele foi recebido no país. Na doutrina nacional há até mesmo quem considere que a não positivação expressa do princípio *arm’s length* leva à inconstitucionalidade da lei. Não é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, do qual compartilhamos. Segundo o autor, a aplicação do princípio decorre imediatamente dos princípios da igualdade e capacidade contributiva e não há a necessidade de estar previsto expressamente, embora seja seu pressuposto de validade. Dessa forma, sua aplicação deve ser considerada em cada caso concreto.

¹⁰ Disponível em: <<http://www.camposdearaujo.com.br/atuacao/tributario.html>>. Acesso em: 23 março 2011.

¹¹ Op. cit p. 126.

CAPÍTULO II

Controle Fiscal dos Preços de Transferência

1 – Objetivos

O controle fiscal dos preços de transferência é aplicado como garantia de interesses fiscais, recompondo a base de cálculo dos impostos, mas também extrafiscais, efetivando o princípio da livre concorrência¹².

Esse controle fiscal visa determinar, para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), o valor máximo para a dedutibilidade de custos e despesas na importação de bens, serviços e direitos e o valor mínimo de reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação em operações praticadas por empresas localizadas no Brasil com pessoas físicas ou jurídicas do exterior, consideradas vinculadas ou localizadas em paraísos fiscais, sejam vinculadas ou não.

Portanto, a partir dos preços praticados nas transações de comércio exterior entre as pessoas acima mencionadas procuram-se eventuais divergências relevantes nos preços atribuídos aos bens, serviços e direitos, para definir receitas reconhecidas (para posterior adição) ou custos suportados em tais operações (para ulterior dedutibilidade), considerando a comparação entre os preços efetivamente praticados e aqueles apontados por um dos métodos empregados, a depender da operação.

2 – Pessoas vinculadas

As normas brasileiras de preços de transferência são dirigidas às operações efetuadas entre pessoas vinculadas. Assim, estabelece o artigo 23 da Lei nº 9.430/1996 que são consideradas pessoas vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil para efeito de apuração de preço de transferência:

- (i) a matriz quando domiciliada no exterior;
- (ii) a filial ou sucursal domiciliada no exterior;
- (iii) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no capital social da empresa brasileira a caracterize como sua controladora ou

¹² TÓRRES, Heleno Taveira, *op. cit.*, p. 165.

coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do artigo 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)¹³;

(iv) a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do artigo 243 da Lei das Sociedades Anônimas;

(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 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

(vi) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do artigo 243 da Lei das Sociedades Anônimas;

(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.

¹³ Art. 243 da Lei 6.404/1976:

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como resta demonstrado, a Lei nº 9.430/1996 ampliou sobremaneira o conceito de empresa vinculada, indo muito além do conceito restritivo e interno de pessoa ligada, presente no Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e também da definição proposta pela OCDE em seu modelo de acordo. Atualmente, o artigo 465 do RIR (Decreto nº 3.000/1999) considera ligados à pessoa jurídica, para os efeitos de distribuição disfarçada de lucros (DDL): (i) o sócio ou acionista, mesmo quando outra pessoa jurídica; (ii) o administrador ou o titular da pessoa jurídica; (iii) o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física, do administrador ou do titular da pessoa jurídica.

A similaridade entre a DDL e o preço de transferência reside no fato de que ambas as normas, no interesse da arrecadação tributária, visam coibir a transferência de lucros da pessoa jurídica para outra pessoa a ela relacionada, mediante a adoção de preços que, em teoria, não seriam praticados com terceiros em condições de mercado, determinando, igualmente, ajustes a serem feitos na apuração do lucro líquido para acrescentar a parcela não atingida pela tributação. Por esse motivo, houve quem entendesse pela revogação tácita das normas pertinentes à DDL pelas disposições sobre preços de transferência.

O Professor Ricardo Mariz de Oliveira¹⁴ advoga a coexistência dos referidos diplomas, porquanto existem importantes diferenças conceituais e de tratamento entre um e outro, inclusive o conceito de vinculação. As normas sobre DDL definem pessoas ligadas de modo diferente das normas sobre preços de transferência; as pessoas vinculadas, para efeito de aplicação das normas sobre preços de transferência, obrigatoriamente devem estar localizadas em países distintos, ao passo que para fins de DDL, podem estar ou não situadas no Brasil. Em matéria de preços de transferência, as pessoas não precisam sequer ser consideradas vinculadas, bastando que sejam residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida, como será visto adiante.

Não obstante, os critérios de comparação de preços variam muitíssimo entre uma e outra figura. As normas de DDL adotam parâmetros de mercado, enquanto as de preços de transferência trabalham com métodos fechados de comparação. Por fim, as normas de DDL

¹⁴ *Apud* Braga, Rodrigo Bernardes. Preços de transferência – Novas regras estão fora da realidade econômica. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-jul-01/regras-precos-transferencia-fora-realidade-economica>>. Acesso em: 20 maio 2011.

podem incluir pagamentos de “*royalties*” e assistência técnica, expressamente excluídos das regras de preço de transferência.

A consequência mais óbvia da coexistência dos dois regimes é a possibilidade de uma mesma operação enquadrar-se simultaneamente nas hipóteses de DDL e preços de transferência. Exemplificativamente, temos a empresa no exterior que vende produtos para a sua controlada no Brasil. Desse duplo enquadramento, surgem diversas consequências, tais como uma exigência mais gravosa do que outra ou um enquadramento acarretar exigência de acréscimo de lucro tributável e o outro não.

A existência de vinculação com pessoa física ou jurídica do exterior é comunicada à Receita Federal por meio de dever instrumental, a denominada Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

3 – Paraísos Fiscais

Conforme adiantamos, as disposições relativas ao preço de transferência aplicam-se também às operações efetuadas com pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento).

Desde 2008, com o advento da Lei nº 11.727/2008, considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

A Instrução Normativa nº 1.037/2010 da Receita Federal do Brasil, publicada em 07 de junho de 2010, estabeleceu nova relação de países ou dependências com tributação favorecida, haja vista a ampliação das regras de controle dos preços de transferência às operações praticadas em regime fiscal privilegiado, promovida pela inclusão do artigo 24-A na Lei nº 9.430/1996. A referida lista não sofria alterações desde 2002, quando foi editada a Instrução Normativa nº 188. O normativo atual contempla um total de 65 (sessenta e cinco) países considerados paraísos fiscais¹⁵.

¹⁵ Os países da lista são: Andorra; Anguilla; Antígua e Barbuda; Antilhas Holandesas; Aruba; Bahrein; Barbados; Belize; Brunei; Campione D'Italia; Chipre; Cingapura; Comunidade das Bahamas; Djibouti;

4 – Regime Fiscal Privilegiado

As mesmas regras de preço de transferência também refletem nas transações entre pessoas residentes e domiciliadas no país com qualquer pessoa, física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior, realizadas em regime fiscal privilegiado. Regime fiscal privilegiado é aquele que apresenta uma ou mais das seguintes características:

- (i) não tributa a renda ou a tributa com alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);
- (ii) conceda vantagem de natureza fiscal à pessoa física ou jurídica não residente sem exigência de realização de atividade econômica substantiva ou condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
- (iii) não tributa ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;
- (iv) não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

A referida Instrução Normativa da Receita Federal elencou também quais são regimes fiscais privilegiados, a saber:

- ✓ O regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company*¹⁶ que não exerçam atividade econômica substantiva com referência as legislações de Dinamarca e Reino dos Países Baixos¹⁷;

Dominica; Emirados Árabes Unidos; Federação de São Cristóvão e Nevis; Gibraltar; Granada; Hong Kong; Ilha da Madeira; Ilha de Man; Ilha de São Pedro e Miguelão; Ilha Niue; Ilha Norfolk; Ilha Pitcairn; Ilha Queshm; Ilhas Ascensão; Ilhas Bermudas; Ilhas Cayman; Ilhas Cook; Ilhas de Santa Helena; Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); Ilhas Marshall; Ilhas Maurício; Ilhas Montserrat; Ilhas Solomon; Ilhas Turks e Caicos; Ilhas Virgens Americanas; Ilhas Virgens Britânicas; Kiribati; Lebuau; Líbano; Libéria; Liechtenstein; Macau; Maldivas; Mônaco; Nauru; Panamá; Polinésia Francesa; República da Costa Rica; Samoa Americana; Samoa Ocidental; San Marino; Santa Lúcia; São Vicente e Granadinas; Seychelles; St. Kitts e Nevis; Suazilândia; Sultanato de Omã; Tonga; Tristão da Cunha; Vanuatu, além da Suíça, que teve os efeitos de sua inclusão na lista suspensos pelo ADE RFB 11/2010.

¹⁶ Nessa lista também constava Luxemburgo, mas o Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 25 de março de 2011 o excluiu, pois o país comprovou a extinção do regime de *Holding Company* de 1929 e o término do seu período de transição em pedido de revisão de seu enquadramento como detentor de regime fiscal privilegiado.

¹⁷ O Ato Declaratório Executivo nº 10 de 2010 da Receita Federal concedeu efeito suspensivo à inclusão do Reino dos Países Baixos na relação de países detentores de regime fiscal privilegiado, tendo em vista o pedido de revisão apresentado pelo Governo do país.

- ✓ O regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de “Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)” até 31 de dezembro de 2010, com referência à legislação do Uruguai;
- ✓ O regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company* (ITC) com referência à legislação da Islândia;
- ✓ O regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *offshore KFT* com referência à legislação da Hungria;
- ✓ O regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Limited Liability Company* (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal com referência à legislação dos Estados Unidos da América;
- ✓ O regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros* (E.T.V.Es.) com referência à legislação da Espanha¹⁸;
- ✓ O regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company* (ITC) e de *International Holding Company* (IHC) com referência à legislação de Malta.

O conceito de regime fiscal privilegiado restringe-se aos mecanismos de preços de transferência, não se confundindo com o conceito de país ou dependência com tributação favorecida. Essa distinção ficou inclusive evidenciada com a publicação dessa Instrução Normativa, a qual relaciona em seu artigo 1º os países ou dependências com tributação favorecida e, em seu artigo 2º, os regimes fiscais privilegiados.

¹⁸ O Ato Declaratório Executivo nº 22 de 2010 da Receita Federal concedeu efeito suspensivo à inclusão da Espanha na relação de países detentores de regime fiscal privilegiado, tendo em vista o pedido de revisão apresentado pelo Governo do país.

CAPÍTULO III

Preço de Transferência na Importação

1 – Controle Fiscal dos Preços de Transferência na Importação

O controle fiscal na importação tem por finalidade limitar a dedutibilidade dos custos e despesas de bens, serviços e direitos importados de pessoas vinculadas. Dessa forma, tal controle compara o valor do bem importado com o valor que em tese seria praticado se a operação fosse realizada com um vendedor independente (não vinculado ao comprador). Havendo discrepância com o preço efetivamente praticado a diferença é considerada indedutível e deve ser adicionada para fins de tributação do IR e da CSLL.

Importante destacar que as regras de preços de transferência são de caráter estritamente fiscal, por tratarem de ajustes nas bases de cálculo dos tributos sobre os lucros (imposto de renda e contribuição social sobre os lucros), e não tem qualquer caráter de política monetária, por não estabelecerem limites quanto aos valores necessários para as quitações das operações de importações ou exportações.¹⁹

A comparação tem por base o preço praticado e o preço parâmetro. Preço parâmetro é o preço apurado de acordo com os métodos estabelecidos na legislação de preços de transferência. A opção do método é feita pelo contribuinte, podendo escolher o método que representa o menor ajuste apurado.

Os preços utilizados como parâmetro são comparados com os preços constantes dos documentos de aquisição. Se o preço praticado na aquisição com a empresa vinculada do exterior é igual ou inferior ao preço parâmetro, nenhum ajuste é efetuado, ou seja, o valor total é considerado dedutível; se superior, o valor do excesso de custo é adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A comparação dos preços é efetuada anualmente, exceto nas hipóteses de encerramento das atividades ou suspeita de fraude. Portanto, eventuais ajustes são realizados em 31 de dezembro, tanto para a pessoa jurídica optante pela apuração anual do lucro real

¹⁹ MATOS, Fernando. Preços de Transferência no Brasil: Interpretação e Prática da Legislação. São Paulo: Editora Atlas, 1999, p. 19.

com pagamento mensal por estimativa, como para a pessoa jurídica optante pela apuração trimestral.

Ressalte-se que só há controle fiscal nas operações de importação entre partes vinculadas ou localizadas em países com tributação favorecida quando a empresa no Brasil apurar o imposto de renda com base no lucro real. Isso porque somente nesse regime os valores de despesas e custos são relevantes, pois são passíveis de serem deduzidos da base de cálculo do tributo. As empresas que efetuam a apuração do imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado não se sujeitam ao controle fiscal dos preços de transferência na importação, pois para esses regimes a base de cálculo é a receita bruta multiplicada por um coeficiente definido de acordo com a atividade desempenhada pela pessoa jurídica, sem possibilidade de nenhum tipo de dedução.

2 – Métodos na Importação

Estabelecidas as premissas passamos ao estudo dos métodos, sendo que a legislação definiu três métodos para apuração dos custos e/ou despesas dedutíveis na operação de importação: (i) Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; (ii) Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL; e (iii) Método do Preço de Venda menos Lucro – PRL.

A Medida Provisória nº 478, publicada em dezembro de 2009, alterou diversas regras atinentes à matéria. Entre elas, destaca-se a revogação do método PRL e a criação do chamado Método do Preço de Venda Líquido menos Lucro (PVL). Embora a medida provisória tenha perdido a sua eficácia por decurso de tempo, durante a sua vigência (de 01.01.2010 a 01.06.2010), os métodos aplicáveis às importações foram: (i) Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; (ii) Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL e (iii) Método do Preço de Venda menos Lucro – PVL.

2.1 – Método dos Preços Independentes Comparados – PIC

Definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Este método é aplicável apenas na hipótese de bens importados para revenda. Entretanto, haja vista a indisponibilidade de produtos idênticos ou similares no mercado, os contribuintes de uma forma geral encontram dificuldades na utilização desse método.

Para se apurar o preço parâmetro pelo PIC a empresa deve obter o preço de seu fornecedor (pessoa vinculada) para outro importador, não vinculado ou ter o preço de compra de outro fornecedor, também não vinculado. Também é possível apurar pelo método PIC se houver operação entre empresas não vinculadas.

2.2 – Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL

Definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

O método CPL é aplicável tanto para produtos revendidos quanto para produtos utilizados no processo de produção de outros bens da empresa importadora. Também é um método de difícil utilização, pois o mesmo requer a informação dos custos de produção do exportador, algo que na maioria das vezes se torna inviável, já que estamos num momento de economias globalizadas, alto grau de competitividade e nenhuma empresa deseja abrir seus custos, ainda que seja para outra do mesmo grupo econômico. Outro problema existente é a restrição do que pode ser considerado como custo de produção perante à legislação brasileira.

2.3 – Método 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:
 - 60% (sessenta por cento), calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores acima referidos e do valor agregado no país, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
 - 20% (vinte por cento), calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Atualmente, esse é o método mais utilizado pelas empresas brasileiras sujeitas ao controle de preço de transferência, pois não depende de informações de terceiros, facilitando assim sua aplicação. Por outro lado, não é o melhor método na maioria dos casos. Isso porque a legislação do Brasil adota margens fixas de lucro (20% e 60%), de modo a causar resultados que não correspondem com a realidade e acaba por ofender o princípio da capacidade contributiva.

Além disso, o método PRL traz outro complicador, qual seja, o teor da Instrução Normativa nº 243/2002 da Receita Federal. A referida norma, ao tratar do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, desbordou de sua função precípua de regulamentar o método, inovando a legislação, o que lhe é absolutamente vedado, haja vista o princípio da legalidade tributária.

O artigo 146 da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar definir os tributos e as suas espécies, bem como, em relação aos impostos, os fatos imponíveis, bases de cálculo e contribuintes. O artigo 97 do Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe que apenas a lei pode estabelecer a base de cálculo dos tributos.

A Lei nº 9.430/1996 determina que o método PRL consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a Instrução Normativa se refere à média aritmética ponderada. Ademais, a citada IN consagra, no § 11 do artigo 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada na lei. Nesse diapasão, atente-se que, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, enquanto, à vista da norma regulamentadora, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Tal alteração tem o condão de causar majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil, como comprovado no exemplo abaixo:

PRL IN 243/2002		PRL Lei 9.430/1996	
Preço Líquido de Venda		Preço Líquido de Venda	
Preço bruto de venda	285,00	Preço bruto de venda	285,00
Descontos incondicionais	(5,00)	Descontos incondicionais	(5,00)
Impostos e Contribuições	(80,00)	Impostos e Contribuições	(80,00)
Comissões e Corretagens	-	Comissões e Corretagens	-
Preço líquido (a)	200,00	Preço líquido (a)	200,00
Relação percentual de importados		Relação percentual de importados	
Custo do bem importado de vinculada	100,00	Valor agregado no país	50,00
Custo total do bem	150,00	Preço líquido – Vl. agregado	150,00
Relação percentual (b)	67%	Margem 60% - (b)	90,00
Preço Parâmetro		Preço Parâmetro	
Participação dos bens (a) x (b)	134,00	Preço líquido	200,00
(-) Margem de lucro (60%)	(80,40)	Margem de lucro	(90,00)
Preço Parâmetro	53,60	Preço Parâmetro	110,00
Preço Importado	100,00	Preço Importado	100,00
Preço Parâmetro	53,60	Preço Parâmetro	110,00
Ajuste	46,40	Ajuste	-

De fato, pode-se dizer o próprio governo, através da exposição de motivos (abaixo transcrita) da Medida Provisória 478, não fez mais do que admitir a ilegalidade de alguns dispositivos, principalmente no que tange ao método de cálculo do PRL 60, visto que as instruções normativas não podem inovar o ordenamento jurídico. Tais normas tem como objetivo apenas interpretar e regulamentar – sem inovar – dispositivos legais (com *status* de lei).

“20. No tocante às regras de preços de transferência, a atual legislação, em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa, razão pela qual se faz necessária a adoção de medidas voltadas a propiciar maior eficácia ao controle de preços de transferência, tendo em vista a importância da matéria para a proteção da base tributária brasileira.

20.1. *Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência.*

20.2. *As alterações contempladas pela proposta de nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, visam instituir medidas de controle de preços de transferência incidentes sobre as operações de comércio internacional efetuadas entre pessoas, físicas ou jurídicas, vinculadas, ou, ainda que com não vinculadas, sejam residentes ou domiciliados em países ou dependências de tributação favorecida ou que gozem de regime fiscal privilegiado.*

20.3. *Nesse sentido, o art. 9º altera o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, de forma a instituir, em dispositivo com força de Lei, a metodologia de cálculo que permitirá às pessoas jurídicas sujeitas aos controles de preços de transferência e ao Fisco reconstituírem, com maior precisão, o valor pelo qual o bem, direito ou serviço importado de pessoas vinculadas, aplicados ou não à produção, teriam sido comercializados em condições de livre concorrência, tanto no caso de revenda de mercadoria quanto para as situações em que haja agregação de valor."*

Em outubro de 2010, a questão foi decidida pela primeira vez no Judiciário e por dois votos a um venceram os contribuintes. Na ocasião, os desembargadores do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF/SP) decidiram que o preço de transferência deve ser calculado de acordo com a lei e não com a instrução normativa, conforme a ementa abaixo:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048 - 52.2007.4.03.6100/SP. EMENTA. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO
- PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.
- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).
- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.
- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.
- Recurso provido.

CAPÍTULO IV

Preço de Transferência na Exportação

1 – Controle Fiscal dos Preços de Transferência na Exportação

O controle fiscal dos preços de transferência na exportação visa comparar a média anual dos preços efetivamente praticados nas exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas no exterior com o preço parâmetro, presumivelmente de mercado, determinado segundo os métodos estabelecidos pela legislação. Se o preço efetivamente praticado for menor que o preço parâmetro (ou *arm's length*), a empresa brasileira está, em tese, auferindo uma receita inferior, caso a operação fosse pactuada com terceiros, realizando um lucro tributável no Brasil indevidamente menor, em favor do lucro da pessoa vinculada no exterior.

Logo, a diferença apurada deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de recompor a base do lucro real e também do lucro presumido ou arbitrado. Isso porque, diferentemente do que ocorre na importação, todas as empresas estão sujeitas às regras de preço de transferência na exportação, independentemente do regime de apuração adotado, pois ainda que não seja obrigada ao lucro real, a receita decorrente das exportações compõe a receita bruta da empresa e conseqüentemente a base de cálculo dos tributos nos demais regimes previstos na legislação do imposto de renda.

Contudo, considerando a necessidade de fomentar as exportações, pois essas transações auxiliam no equilíbrio da balança comercial brasileira, pode-se dizer que o governo tende a abrandar as rígidas normas dos preços de transferência, a fim de não desestimular a atividade do contribuinte exportador.

Dessa forma, no caso das exportações o procedimento para apuração do preço de transferência inicia-se com a análise dos chamados *Safe Harbours*.

2 – *Safe Harbours*

A expressão "*Safe Harbours*", cuja tradução literal é porto seguro, pode ser conceituada, para fins de preço de transferência, como parâmetros que, uma vez obedecidos, dispensam transações da obrigatoriedade de aplicar as normas de preços de transferência.

Portanto, os *safe harbours* visam simplificar as exigências feitas aos contribuintes para aplicação do preço de transferência. Para Schoueri²⁰, “a adoção de regras de *safe harbour* tem o condão de possibilitar a redução do ônus que recaem sobre a Administração e os contribuintes em relação às transações submetidas a controle de preços de transferência.” Ou seja, não se trata de aplicação do princípio *arm’s length*, mas ao contrário, de flexibilização dessa exigência, buscando coibir dispêndios exorbitantes para o contribuinte e também para a Administração Tributária.

No Brasil, as hipóteses de dispensa dos cálculos de preço de transferência na exportação são as previstas na lei e também na Instrução Normativa regulamentadora.

2.1 – Safe Harbour 90%

As receitas de exportação com pessoa vinculada estão dispensadas de arbitramento quando o preço médio de venda não for inferior a 90% (noventa por cento) do preço médio praticado na venda dos mesmos itens no mercado interno, durante o mesmo período e em condições de pagamento semelhantes.

É aplicável a qualquer empresa e em qualquer circunstância. É imperioso a existência de vendas no mercado interno, seja pela mesma empresa exportadora ou por outra operando no país com itens similares aos exportados.

Para efeito de comparação, o preço de venda no mercado brasileiro, deve ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), do imposto sobre serviços (ISS) e das contribuições para a seguridade social (PIS/PASEP e COFINS). Na exportação é tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

2.2 – Safe Harbour da Lucratividade

O *safe harbour* da lucratividade dispensa a obrigatoriedade do cálculo se a pessoa jurídica comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da contribuição social e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas não localizadas em paraísos fiscais, em valor equivalente a, no mínimo, 5% (cinco por cento)

²⁰ Ob. cit p. 234.

do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes. É possível considerar apenas o ano-calendário ou a média ponderada dos três últimos exercícios, isto é, ano-calendário sob análise e mais dois exercícios precedentes. A adequação dos preços praticados é comprovado exclusivamente com os documentos da própria operação.

2.3 – *Safe Harbour* da Representatividade

Significa que se a receita líquida das exportações dentro do ano-calendário não exceder a 5% (cinco por cento) do total da receita líquida no mesmo período a empresa fica dispensada de comprovar a compatibilidade de seus preços com o princípio *arm's length*.

Cumprе ressaltar que a Instrução Normativa nº 243/2002, inovando mais uma vez – mas agora em favor do contribuinte – em relação à Lei nº 9.430/1996, dispõe ainda que os ajustes são dispensados 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 exportação

Além do instituto dos *safe harbours* o governo editou o artigo 36 da Lei nº 11.196/2005, conhecida por Lei do Bem, buscando com isso mitigar os efeitos nocivos das variações cambiais nas exportações. Através desse dispositivo o Ministro da Fazenda ficou autorizado a instituir mecanismo de ajuste para correção das receitas exportações (multiplica-se a receita por um fator de correção). Desde então, todo ano é publicado um ato normativo com a indicação desse fator, aplicável ao *safe harbour* 90%, *safe harbour* lucratividade e ao método CAP.

3 – Métodos na Exportação

Com efeito, não se verificando nenhuma das hipóteses de *safe harbours*, estará o contribuinte obrigado a apurar a base de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido de acordo com os métodos previstos na legislação tributária.

Na exportação, a lei elenca quatro métodos possíveis: (i) Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx; (ii) Método do Preço de Venda no Atacado - PVA; (iii) Método do Preço de Venda no Varejo - PVV; e (iv) Método Custo de Aquisição ou Produção - CAP.

3.1 – Método do preço de venda nas exportações – PVEx

Definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.

3.2 – Método do preço de venda por atacado no país de destino diminuído do lucro – PVA

Definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre o preço de venda no atacado.

3.3 – Método do método do preço de venda a varejo no país de destino diminuído do lucro – PVV

Definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% (trinta por cento) sobre o preço de venda no varejo.

3.4 – Método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro – CAP

Definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Atualmente, o método CAP é o mais utilizado, pois o contribuinte depende única e exclusivamente de seus dados. Os métodos PVA e o PVV são de difícil aplicabilidade porque dependem de informações dos clientes no exterior.

Considerações Finais

A regulamentação dos preços de transferência foi introduzida no sistema jurídico brasileiro após a mudança da tributação do imposto de renda da pessoa jurídica com base no princípio da territorialidade para o princípio da universalidade. Essa alteração permitiu a tributação da renda independentemente do local em que tenha sido produzida.

O objetivo da legislação sobre preço de transferência é evitar a elisão fiscal através da prática de superfaturamento das operações de importação de bens, direitos e serviços e de subfaturamento das exportações, realizadas entre pessoas residentes e domiciliadas no Brasil com pessoas consideradas vinculadas localizadas no exterior ou ainda em paraísos fiscais, mesmo que não vinculadas.

Para atingir esse objetivo, a Lei nº 9.430/1996, que instituiu as normas gerais e abstratas sobre preço de transferência no Brasil, criou métodos de controle fiscal, os quais visam ajustar os valores das transações de comércio exterior para que a tributação incida sobre valores compatíveis com a realidade de mercado, isto é, de acordo com o preço *arm's length*.

O princípio *do arm's length* reza que as operações com pessoas vinculadas devem ser praticadas nas mesmas condições de mercado, como se estas fossem efetivadas entre partes independentes, em mercados de livre concorrência e, portanto, sem a interferência de vínculos econômicos, societários ou de qualquer outra natureza existente entre partes relacionadas. Os países integrantes da OCDE adotam este princípio como parâmetro para conversão de suas moedas de grupo para moedas de mercado.

O mecanismo para coibir a prática lesiva aos interesses do Fisco é a realização de ajustes na base de cálculos dos tributos que incidem sobre a renda, quais sejam, o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), de modo que o valor pago na importação considerado excessivo em relação ao valor *arm's length* não resulte em redução do lucro tributável. Nas operações de exportação, por sua vez, o ajuste visa adequar as receitas percebidas na venda de bens, direitos ou serviços consideradas abaixo do valor, quando comparada ao valor de operação entre empresas independentes. Dessa forma, podemos concluir que o tema preço de transferência afeta o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária dos referidos tributos.

Para as importações a legislação prevê o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC); Custo de Produção mais Lucro (CPL) e Preço de Venda menos Lucro (PRL) 20% ou 60%. No caso das exportações, são elencados os métodos do Preço de Venda nas Exportações (PVE_x); Preço de Venda por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA); Preço de Venda por Varejo no País de Destino Diminuído do Lucro (PVV) e Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros (CAP).

Aparentemente, esses métodos espelham-se no padrão OCDE, todavia, incluem-se aspectos que se afastam da real comparabilidade com as práticas de partes independentes em condições normais de mercado, principalmente no que se refere às margens pré-determinadas de lucro. Vale destacar que a própria OCDE ao analisar a Lei n.º 9.430/1996 emitiu opinião de que essa é incompatível com os parâmetros internacionais.

Além disso, temos as questões polêmicas ligadas ao assunto, inversão do ônus da prova, margens de lucro pré-fixadas, mas principalmente no que tange à ilegalidade da metodologia aplicada de acordo com os critérios estabelecidos na Instrução Normativa nº 243 de 2002 da Receita Federal, atualmente pendente de julgamento nos Tribunais Superiores.

Face ao exposto, conclui-se que a legislação brasileira, através da Lei nº 9.430/1996 e também dos instrumentos normativos infralegais, regulamentaram em detalhes as regras de preço de transferência, criando metodologias específicas e taxativas de cálculos de preço de comparação para as importações e exportações, porém, sem a obrigatoriedade de utilização de um método específico, ficando a cargo do contribuinte a escolha do método que melhor lhe convenha.

Referências Bibliográficas

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. *O Preço de Transferência no Brasil e a Experiência Internacional*. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). *Tributos e Preço de Transferência*. São Paulo: Editora Dialética, 1997.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

BRAGA, Rodrigo Bernardes. Preços de transferência – Novas regras estão fora da realidade econômica. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-jul-01/regras-precos-transferencia-fora-realidade-economica>>. Acesso em: 30 maio 2011

BORGES, Alexandre Siciliano; **FERNANDES**, Edison Carlos; **PEIXOTO**, Marcelo Magalhães, coordenadores. *Manual dos Preços de Transferência no Brasil: celebração dos 10 anos de vigência da lei*. São Paulo: MP Editora, 2007.

BRAUNER, Yariv. *O Valor segundo o Espectador: A Avaliação de Intangíveis para fins de Preço de Transferência*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos*. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Preços de transferência no Direito Tributário Brasileiro*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coord.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá Editora, 2004.

DUARTE, Sérgio Ildio. *Preços de Transferência: Aspectos Polêmicos da Legislação Brasileira*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2005.

FERNANDES, Edison Carlos. *Preços de Transferência*. São Paulo: Quartier Latin 2008.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

HIGUCHI, Hiromi; **HIGUCHI**, Fábio Hiroshi; **HIGUCHI**, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática*. 33ª ed. São Paulo: Editora IR Publicações, 2008.

JESUS, Ricardo Henrique de. *Tópicos sobre Preços de Transferência*. Disponível em: <http://www.fiscolex.com.br/doc_6221791_TOPICOS_SOBRE_PRECOS_DE_TRANSFERENCIA.aspx>. Acesso em: 08 maio 2011.

KEMMELMEIER, Carolina Spack. *Preços de Transferência e sua compatibilidade com a integração Regional: uma investigação a partir da Legislação Brasileira*. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos>>. Acesso em: 15 maio 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MALHEIRO, Eliete de Lima Ribeiro. *Preços de Transferência: Intangíveis, Serviços e Cost-sharing*. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

MATOS, Fernando. *Preços de Transferência no Brasil: Interpretação e Prática da Legislação*. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

MELO, Jose Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

NEVES, Silvério da; **VICECONTI**, Paulo Eduardo V. *Curso Prático de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Tributos Conexos*. 11ª ed. atualizada e revisada. São Paulo: Editora Frase, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Métodos de Apuração dos Preços de Transferência no Brasil: efeitos da escolha de um método e possibilidade de indicação de métodos diversos. Consequências da falta de indicação de métodos*. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

PAULSEN, Leandro; **MELO**, Jose Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 6ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011.

PRICE WATERHOUSECOOPERS. *Preço de Transferência: transfer pricing*. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

ROTHMANN, Gerd Willi. Preço de Transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processo de embalagem e beneficiamento. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário nº 165. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

SANTOS, José Luiz dos; **SCHMIDT**, Paulo; **FERNANDES**, Luciane Alves; **BARBOZA**, Amarildo Almeida. *Imposto de Renda das Empresas tributadas pelo Lucro Real: Interpretação e Prática*. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva*. *In* SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Dialética, 2006.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; **ZANLUCA**, Júlio César. *Imposto de Renda das Empresas com ênfase em Planejamento Tributário*. Curitiba, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio Arm's Length, os preços de transferência e a teoria da interpretação do Direito Tributário*. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário nº 48. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Lucro Real*. 2ª ed. atualizada e ampliada. Curitiba: Juruá Editora, 2005.