

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO - COGEAE

OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

RENATO MARCONDES PALADINO

SÃO PAULO

2011

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO - COGEAE

OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

RENATO MARCONDES PALADINO

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Prof.^a Ana Carolina Conte de Carvalho Dias.

SÃO PAULO

2011

Resumo

Tema de extrema relevância tendo em vista o crescente número de operações comerciais internacionais ocorridas nas últimas décadas, esse trabalho pretende apresentar a evolução histórica dessas relações internacionais que ensejaram a criação de legislação específica para os preços de transferência bem como constatar as consequências para o ordenamento jurídico pátrio.

Evidentemente, essas operações possuem peculiaridades que possibilitam a estipulação artificial do preço praticado acarretando em transação por valor inferior ao negociado por empresas independentes em condições análogas e conseqüente prejuízo ao Erário.

Nesse contexto, diversos países passaram a regulamentar tais operações sendo certo que, no Brasil, as margens de lucros em operações que envolvam empresas do mesmo grupo são regidas pela Lei nº 9.430 de 1996, complementada por atos do Ministério da Fazenda.

A normatização do preço de transferência, os principais conceitos e a metodologia para sua fixação também serão objeto do presente trabalho. É importante, por fim, salientar a distinção entre os preços de transferência, distribuição de renda proveniente de transações entre partes do mesmo grupo, e outros conceitos como fraude, elisão fiscal internacional e transferência ilícita de lucros, mesmo sendo a primeira forma adequada para a concretização das últimas.

Palavras-chave: Preço de Transferência. Previsão legal e conceitos. Sistema brasileiro. Constitucionalidade.

Abstract

Very important topic considering the rising number of international business last decades, this work aims to present the evolution of international operations giving rise a specific legislation to transfer prices and show the effects to the previous legal order.

Obviously, these operations have some differences allowing artificially and lower price in comparison to other negotiated by independent companies in similar conditions as well as losses to the Treasury.

In that background, several countries began to regulate such operations. In Brazil, transactions involving related companies are regulated by Lei nº 9430 de 1996 and some administrative acts issued by the Finance Ministry.

Transfer price regulations, important definitions and methodology for their setting have to be demonstrated. It is important to compare transfer prices, distribution of values from transactions between parts of the same group, with tax avoidance or tax evasion, even though the first is a proper way to the implementation of the last ones.

Keywords: Transfer Price. Legal aspects and definitions. Brazilian tax system. Legality.

Sumário

Introdução.....	6
1 - Surgimento e a evolução histórica.....	8
2 - O ordenamento jurídico brasileiro e os Preços de Transferência.....	11
2.1 - Definição.....	12
2.2 - Conceito de pessoa vinculada.....	13
2.3 - Princípio Arm's length.....	15
2.4 - Metodologia para demonstração do Preço de Transferência.....	17
3 – Principais controvérsias que o Preço de Transferência suscita no Brasil.....	19
3.1 - Questões Constitucionais.....	20
3.2 - Fixação das margens de lucros.....	22
3.3 - Acordo de Preços Antecipado e tratamento das perdas.....	23
4 - Paraísos fiscais e países com tributação favorecida.....	24
5 – O tratamento dos juros.....	28
6 – Fraude, Evasão Fiscal e Planejamento tributário.....	29
Conclusão.....	30
Bibliografia.....	32

INTRODUÇÃO

O comércio internacional assumiu crescente relevância na economia mundial a partir da globalização o que acarretou em uma interdependência econômica entre os países e uma grande quantidade de investimentos estrangeiros em todo o mundo surgindo a necessidade de se promover a associação entre empresas.

Com isso, os estabelecimentos de grupos empresariais se multiplicaram na mesma proporção em que cresceram as relações entre eles a fim de aumentar a competitividade e os lucros já que a área de atuação passou a ser mundial obrigando tais conglomerados a adotarem políticas internacionais para coibir normas de controle cambial e de remessa de lucros evitando a bitributação e incentivando novos investimentos estrangeiros.

A percepção de que as transações em que partes compartilham interesses, lucro e, em alguns casos, o comando das operações passaram a representar importante parcela do comércio mundial aliada a possibilidade de diminuição dos preços praticados em relação as condições normais de mercado comprovou para todos os países a necessidade de se instituir um mecanismo de fiscalização dos preços de transferência.

O objetivo seria impedir a alocação artificial de valores por uma empresa para sua relacionada domiciliada em país que tribute a renda de forma menos onerosa, sob pena de prejudicar os países em que as divisas foram geradas pela não arrecadação dos tributos além de desequilibrar as relações comerciais para as concorrentes que arcam com as obrigações tributárias corretamente.

Conforme se verificará a seguir, a legislação sobre o assunto se baseou em tratados do comitê de “Assuntos Fiscais da Sociedade das Nações”, nas regras instituídas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e na legislação dos países reconhecidamente mais respeitados no comércio internacional.

1. SURGIMENTO E EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Nas últimas décadas, em função de opções de mercado e da globalizada, houve enorme crescimento das relações comerciais entre partes pertencentes ao mesmo grupo econômico situadas em diferentes países.

No direito tributário internacional, diversos tratados foram firmados para evitar a dupla tributação (TDT) de acordo com discussões promovidas por organismos internacionais. O primeiro tratado, neste sentido, foi celebrado em 1925 entre Alemanha e Itália e serviu de modelo para a celebração de outros no período entre guerras.

A Liga das Nações redigiu modelos em 1927, 1943 (México) e 1946 (Londres). Em 1928, o comitê de “Assuntos Fiscais da Sociedade das Nações” criou três modelos para tratados internacionais de bitributação, mas somente a partir do modelo mexicano foi designada especial atenção às empresas associadas.

Os esforços com intuito de evitar a dupla tributação prosseguiram ao passo que surgiu a Organização das Nações Unidas, no ano de 1946, e entrou em vigor a Convenção Internacional (1961) que instituiu a Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômica (OCDE), em substituição a Organização Européia de Cooperação Econômica (OECE).

Nesse contexto, muitos países produziram normas próprias para salvaguardar interesses fiscais diante da possibilidade da manipulação dos preços assim como para evitar a opção por países com alíquotas inferiores ou isenções.

O Internal Revenue Code - norma americana sobre o assunto - disciplinou os preços de transferência na Secção 482 exercendo grande influência sobre normas posteriores por se tratar do regimento aprovado pelo maior parceiro no comércio internacional.

Em 1963, a OCDE criou outro modelo de convenção para evitar a dupla tributação seguindo os parâmetros do artigo 9º estabelecido pela sociedade das nações que concedia aos países membros o poder de retificar o valor das transações realizadas entre pessoas associadas quando constatada diferença em relação ao preço de mercado. Em 1979 ocorre a publicação do “Transfer pricing and multinational enterprises”, relatório que também regulamentou a matéria.

Os resultados foram compilados originando a publicação da OECD Transfer Pricing Guidelines em 1995 (Capítulos I a V), março de 1996 (Capítulos VI e VII) e em agosto de 1997 (Capítulo VIII). Em setembro de 1997, houve publicação de recomendações aos governos de países membros para determinar os preços de transferência buscando firmar diretrizes e promover a cooperação entre as administrações fiscais.

Portanto, é inegável o destacado papel da OCDE em matéria de preços de transferência. No Brasil, por exemplo, a exposição dos motivos da Lei 9.430/96 que rege a matéria menciona expressamente essa organização e seus parâmetros.

Na perspectiva estatal, os preços de transferência asseguram a preservação da base tributária e evitam a diminuição indevida da base de cálculo de tributos, mas necessitam ser implementados de maneira compatível com o sistema tributário interno e com os atos internacionais.

2. O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

No Brasil, os preços praticados em relações comerciais entre partes vinculadas eram enquadrados na legislação relativa à distribuição disfarçada de lucro já que era adotado o Princípio da Territorialidade como base para a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas. Todavia, essa sistemática obrigava a administração fiscal a comprovar notória diferença entre o valor do caso analisado e aquele de mercado se mostrando pouco eficiente.

O sistema fiscal brasileiro foi alterado a partir da Lei nº 9.249/95 passando a aplicar a tributação por bases universais e, com o advento da Lei 9.430/96, foi instituído um conjunto normativo específico para controle tributário dos preços de transferência fixando um marco na internacionalização dos resultados das empresas multinacionais que atuavam no país, buscando tributar internamente parte desses rendimentos.

A legislação determina no artigo 23 da Lei 9.430/96 que empresas com controle societário ou administrativo comum; consórcio ou condomínio de empresas enquanto perdurar a vinculação; parentes, afins até terceiro grau, cônjuge e companheiro de diretor ou controlador; representação exclusiva (representante, agente ou concessionário) e operações por intermédio de interposta pessoa são pessoas vinculadas para efeitos dos artigos 18 a 22 da mesma Lei.

Por sua vez, o artigo 24 da mesma norma estende esse controle às transações praticadas com pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

Imprescindível ressaltar que a Lei nº 11.727 de 2008 e a Lei nº 11.941 de 2009 acrescentaram mais duas circunstâncias para aplicação das regras em destaque: país ou dependência com tributação favorecida para aqueles países cuja legislação não permita o acesso a informações societárias e país com regime fiscal privilegiado para aquele que apresentar uma ou mais das características previstas no parágrafo único do artigo 24-A que serão melhor detalhadas em item específico.

2.1. DEFINIÇÃO

A transferência de bens materiais e intangíveis ou a prestação de serviços para empresas do mesmo grupo deve ser promovida em condições similares, no tocante ao preço, em relação a mesma operação caso as empresas fossem de grupos diferentes a fim de impedir o deslocamento de lucro gerado por uma empresa a outra domiciliada em país com tributação menos onerosa.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, definimos preço de transferência como sendo o “valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível à empresa a ela relacionada”¹. Tratando-se de preços não negociados em mercado

¹ Schoueri, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Dialética, 1999, p. 12.

aberto, podem ser aquém daqueles que teriam sido acertados em circunstâncias comparáveis caso os parceiros comerciais não fossem relacionados

Nesse mesmo sentido, “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’”²

Assim, em função das peculiaridades existentes nas operações realizadas entre pessoas do mesmo grupo, o preço praticado pode ser artificialmente estipulado e prejudicar os países geradores das divisas deixando estes de arrecadar a totalidade dos tributos devidos, além de dificultar o comércio para as empresas concorrentes que atuam no mesmo mercado sem utilizar os mesmos métodos.

Apesar de alguns autores apontarem a expressão como uma impropriedade terminológica por identificar os controles para determinadas operações comerciais, para o direito tributário internacional significa tão somente essa equiparação entre os preços praticados por empresas do mesmo grupo e aqueles negociados em mercado aberto.

2.2 - CONCEITO DE PESSOA VINCULADA

A definição de pessoas vinculadas, para fins do controle de *transfer pricing*, atinge empresas residentes e domiciliadas no exterior com a qual a companhia situada no Brasil realiza

² TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001, p. 162.

transações comerciais. A premissa adotada para fins de aplicação da Lei nº 9.430/96 é o da vinculação mesmo que não conste no nesse texto legal definição explícita de pessoa vinculada.

O artigo 23 da Lei acima citada já comentado e abaixo transcrito, é taxativo ao apontar as circunstâncias em que determinadas pessoas serão consideradas vinculadas às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

“Art. 23. (...) Será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, 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 art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

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

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

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

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

Na sequência, o artigo 24 ignorou a aplicação do critério subjetivo para apresentar regra objetiva bastando a empresa estar situada em país com tributação favorecida ou realizar operações em países em que há regime fiscal privilegiado para que as transações entre as companhias sejam sujeitadas às regras de controle dos preços de transferência.

2.3 – PRINCÍPIO ARM’S LENGTH

As empresas independentes respeitam as condições do mercado quando realizam negócios, ou seja, quanto maior a oferta do produto e sua concorrência, mais baixo tende a ser o seu valor enquanto que eventual escassez provoca natural elevação do valor a ser comercializado. Outro fator que rege as relações de mercado influenciando no preço é a quantidade de mercadoria adquirida.

Nada mais justo, portanto, que haja uma equiparação das operações realizadas entre diferentes empresas com aquelas em que existam duas ou mais empresas do mesmo grupo de acordo com alguns princípios constantes no ordenamento jurídico vigente.

O princípio do “Arm’s length”, prescrito no artigo 9º do OECDMC, pode ser traduzido como sendo o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas em transações idênticas ou similares, nas mesmas condições no mercado aberto.

A exposição dos motivos da Lei 9430/96 é explícita em relação a adoção das regras adotadas pela convenção modelo da OCDE para o *transfer pricing* lembrando que o ordenamento brasileiro considera o princípio da igualdade material como essencial e basilar.

Neste passo, a norma acima exposta traz em seu bojo o princípio do “Arm’s length” que determina a correção, de acordo com as regras de ajuste do preço de transferência nela estabelecida, em caso de disparidade entre o valor do produto em relações entre empresas independentes e o valor praticado por empresas do mesmo grupo.

Portanto, o princípio em destaque promove a igualdade de condições de negociação entre empresas do mesmo grupo e empresas independentes reprimindo qualquer tipo de condição especial diversa das normalmente estipuladas no mercado.

2.4 – METODOLOGIA PARA DEMONSTRAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Os artigos 18 e 19 da Lei n. 9.430/96 prevêm o procedimento para determinar os preços de transferência prescrevendo métodos distintos, respectivamente, para as operações de importação e exportação.

No tocante as importações, pode ser utilizado o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Custo de Produção mais Lucro (CPL) enquanto que nas exportações são elencados os métodos do Preço de Venda nas Exportações (PVEx), 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).

No caso do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e Preço de Venda nas Exportações (PVEx), a apuração é calculada pela média aritmética dos preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, praticados por partes independentes em condições de pagamento semelhantes diferenciando-se do Método do Preço sem Interferência Comparável (CUP) constante das Diretrizes da OCDE em virtude da previsão brasileira considerar todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Assim, a

aplicação dos métodos deixa de ser pautado no preço entre partes não relacionadas, mas sim em preço influenciado por critérios embasados no cenário econômico se tornando incompatível com aqueles utilizados no mercado internacional.

Com relação aos demais métodos, a sistemática brasileira diverge ao estabelecer percentuais pré-fixados de margens de lucro mitigada, é verdade, pelos arts. 20 e 21, §2º os quais admitem a adoção de margem de lucro diversa por iniciativa do Ministro da Fazenda ou por provocação do contribuinte aspecto este criticável e contrário aos parâmetros da OCDE diante do excessivo ônus probatório submetido ao contribuinte.

O Preço de Venda Menos Lucro (PVL), por exemplo, consiste na aplicação da margem de lucro de 35% calculado tanto sobre o preço de revenda direta, quanto sobre os bens importados destinados ao processo produtivo

3. PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS QUE O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA SUSCITA NO BRASIL

A metodologia adotada pela legislação brasileira é criticada por se mostrar bastante rígida e desconsiderar aspectos que fazem parte da realidade do mercado. Isso porque o veículo normativo introdutório teria adotado uma forma simplória de custos agregados a margens de lucro desprezando fatores como despesas de publicidade, com aperfeiçoamento tecnológico de produtos, cost sharing e outros que nem sempre são computados nos custos, embora possam sê-lo no exterior o que descaracterizaria a justa comparação com os nacionais.

Um dos aspectos mais controvertidos foi a criação de fato gerador fictício ou presunção legal na medida em que se pré-estabelece margens de lucro sem considerar a realidade de mercado discutindo-se possível afronta a alguns princípios constitucionais.

Outra questão que mereceu destaque foi delegação do dever de produzir prova do valor praticado no mercado ao contribuinte a fim de repulsar a aplicação da norma em debate por, supostamente, ferir o princípio do devido processo legal e acarretar cerceamento de defesa.

A OCDE, através de seu Business and Industry Advisory Comitee (BIAC), criticou a sistemática brasileira após a promulgação da Lei 9.430/96 mencionando: “...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” advertindo que “...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”.

Os artigos 18, §4º e 19, §5º atestam que a sistemática brasileira não adotou a regra do melhor método porque não é facultado ao contribuinte optar por métodos com resultados menos onerosos.

Pelo exposto, observa-se que esse conjunto normativo, embora denote preocupação em adaptar-se ao cenário internacional, enfatiza a preservação da base tributária nacional, em descompasso com o próprio princípio *arm's length* e com os parâmetros internacionais.

Cumprir frisar a posição da OECD recomendando que as administrações fiscais não assumam automaticamente que empresas associadas pretendam manipular seus lucros, sob pena de confundir o estudo do transfer pricing com o da fraude e da evasão fiscal.

3.1. QUESTÕES CONSTITUCIONAIS

A Constituição Federal brasileira de 1988 contém entre os seus princípios o da igualdade não só formal, mas também a igualdade material ou isonômica, previsto no artigo 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, (...)”. Neste passo, todos devem ser

tratados de forma igual pela lei, pelo Estado e pelos particulares na medida efetiva para se evitar diferenciações.

Este princípio, contudo, se socorre de medidas diferenciadas com o objetivo de equiparar uma situação desequilibrada já que os indivíduos têm suas particularidades que devem ser sopesadas quando se aplica uma determinada medida.

No direito tributário, há garantia de tratamento uniforme pelos entes tributantes àqueles que se encontram em situações iguais. Somente a Constituição Federal possui competência para a criação de desigualdades, com finalidade de promover a comentada igualdade material, cabendo a lei buscar fundamento na Carta Maior.

A Constituição brasileira deve ser interpretada de forma sistêmica já que em muitas passagens não é prevista a busca pela igualdade, mas em outras é explícita em levantar este estandarte como, por exemplo, ao se referir às limitações do poder de tributar destaca o princípio da igualdade, como se percebe na transcrição a seguir:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)”

Nenhum dos entes políticos pode tratar os contribuintes de modo diverso, sob pena de descumprimento de uma vedação constitucional. Como as relações entre pessoas vinculadas são diversas daquelas praticadas entre independentes, é necessário que haja uma adequação para os que o tratamento seja isonômico. Acrescente-se a capacidade contributiva como princípio norteador e corolário do princípio da igualdade

3.2. FIXAÇÃO DAS MARGENS DE LUCROS

A primeira dificuldade em relação à fixação das margens de lucro é a presunção que a lei estabelece. A pré-fixação legal de margens de lucro é um dos aspectos mais criticados da sistemática brasileira por representar a criação de um fato gerador fictício ou de uma presunção legal absoluta na medida em que ignora a realidade de mercado sendo discutível eventual afronta ao sistema jurídico existente e por não corresponder ao padrão internacional proposto pela OCDE.

Isso porque as ficções legais e as presunções absolutas ("jure et de jure") não podem determinar a ocorrência ou não de um fato gerador tributário na medida em que tal presunção considera como verdadeiros os casos repetidos com maior frequência.

As margens de lucro e os percentuais estabelecidos na lei podem ser alterados pelo Ministro da Fazenda em circunstâncias especiais, conforme previsto no artigo 23, §§ 2º e 3º, desde que respeitada a forma prevista em Portaria do Ministério da Fazenda.

Um segundo aspecto é a inversão do ônus da prova e o cerceamento de defesa, ou seja, ao estabelecer de antemão a margem de lucro, a lei perpetua evidente inversão do ônus da prova, delegando ao contribuinte o dever de produzir uma prova muitas vezes impossível desrespeitando o princípio do devido processo legal e limita o contraditório, previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, ao sujeitar esse mesmo contribuinte ao discricionarismo da autoridade fiscal que pode rejeitar ou declarar inidôneos documentos e publicações.

3.3. ACORDO DE PREÇOS ANTECIPADO E TRATAMENTO DAS PERDAS

A lei brasileira não prevê o acordo de preços antecipado (APA - Advanced Price Agreement) que a OECD define no glossário de suas "Guidelines" e ao qual dedica todo o item F firmado com a administração fiscal e pelo qual são pré-estabelecidos critérios para determinação de preços de transferência a serem utilizados em determinadas transações e período, acordo este que teria o condão de evitar bitributação.

Além disso, foi desconsiderado o tratamento das perdas que as empresas associadas podem sofrer como, por exemplo, situações de início de negócios, obsolescência de processos de fabricação entre outros.

4. PARAÍDOS FISCAIS E PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 3º, inciso III que a redução das desigualdades regionais é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Em cumprimento a essa diretriz, os Estados criam incentivos para as pessoas jurídicas que mudam o domicílio para o seu território acarretando aumento da arrecadação daqueles entes federativos em contrapartida a condições vantajosas para os empresários. Esse tipo de política fiscal é, portanto, prevista no nosso ordenamento jurídico.

Os países seguem a mesma lógica e também buscam atrair investimentos e capitais para si. Todavia, alguns deles reduzem de tal maneira a carga tributária que promovem verdadeiro desequilíbrio ao torna-la praticamente irrisória e costumam ser conhecidos pelos outros como paraísos fiscais.

Hoje em dia as formas de concessão de privilégios são mais complexas e algumas são importantes para o crescimento de uma nação enquanto que outras são nocivas para o mercado internacional.

Segundo a OCDE, existem três tipos de regime: “Low Tax System”, “Preferential Tax System” e os Tax Havens que são países com tributação favorecida propriamente ditos ou “Paraísos Fiscais”.

O “Low Tax System” é caracterizado por uma redução das alíquotas efetivamente cobradas sem que o país se transforme extremamente prejudicial. No segundo regime se utilizam alíquotas muito baixas ou nulas enquanto que os paraísos fiscais propriamente ditos estão voltados para a captação de recursos para os seus territórios e sua finalidade é servir como um lugar seguro para investimentos e sonegação de informações das autoridades fiscais de outros territórios.

Segundo a OCDE, os dois últimos regimes são prejudiciais sendo que o Preferential Tax System está em uma faixa que extrapola a prática razoável da concessão de benefícios enquanto que o último usam de modo desmedido tais mecanismos de incentivo fiscal.

O Brasil considera um país como sendo de tributação favorecida quando sua alíquota máxima efetiva seja 20 por cento em relação ao imposto de renda. A apuração da alíquota efetiva se faz pelo “somatório do imposto pago sobre o lucro da pessoa jurídica, antes da sua distribuição, com o imposto devido na distribuição dos lucros, dividido pelo lucro antes da incidência do imposto sobre a renda devido pela empresa” e tal classificação é válida mesmo que as empresa não pertença um único grupo, conforme se constata abaixo:

“Art. 24 As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer 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 vinte por cento. (...)”

§ 4º 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.

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, 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.

Na legislação brasileira o princípio da universalidade é um importante no controle de operações em países com tributação favorecida. Com esse princípio, o lucro das pessoas gerado no exterior desde que disponibilizado à pessoa jurídica domiciliada no Brasil é tributado.

Em geral, nas operações de preço de transferência realizadas de modo ilegal, é utilizada pessoa interposta para transparecer que não há operação comercial com pessoa situada em país que tribute de modo menos oneroso a renda.

A intenção desses instrumentos na Lei visam reprimir os grupos de pessoas que tenham negócios no exterior com outro sujeito, este enquadrado em uma das situações acima descritas, venham a ser favorecidas indiretamente já que essas pessoas sofreram ônus tributário menor e poderão oferecer produtos com um valor inferior ao praticado por seus concorrentes.

5. O TRATAMENTO DOS JUROS

O artigo 22 da Lei n 9.430 determinou que os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o valor da taxa Libor para depósitos em dólares dos Estados Unidos pelo prazo de seis meses, acrescidos de 3% anuais a título de "spread". Caso exista um contrato registrado no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros na taxa registrada.

O § 3º do mesmo artigo determinou que o valor excedente ou diferença de receita reconhecida sejam adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.

6. FRAUDE, EVASÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme destacado que do professor Heleno Torres³, o relatório da OCDE de 1979 sentenciou que o termo preço de transferência não se confunde com outras ocorrências como fraude, elisão ou evasão fiscal apesar de ser instrumento muito adequado para a concretização dessas hipóteses.

A fraude tributária é o ato ou negócio jurídico realizado que estava contaminado por vício (dolo, fraude ou má-fé) desde o seu início. A evasão fiscal é a utilização de meios ilícitos para evitar o pagamento de tributos através da omissão de informações, prestação de falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações ou documentos fiscais falsos ou distorcidos.

Por sua vez, a elisão fiscal é o planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária de acordo com o ordenamento jurídico através de escolhas prévias que minimizam os impactos tributários com o Erário.

Neste sentido e ante todo o exposto, verificamos a total dissociação dos conceitos acima com os preços de transferência podendo aproximarmos tais conceitos como instrumentos para equilibrar as condições comerciais enfrentadas por empresas do mesmo grupo ou não em suas relações comerciais internacionais

³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 164.

CONCLUSÃO

O sistema de normas do preço de transferência, introduzido pela Lei nº 9.430/96 e suas regulamentações, merece aplicação e apuração rigorosa sob pena de ferir a igualdade de competição entre diferentes grupos econômicos além de se destacar que tal regramento proporciona evitar a evasão fiscal comumente qualificada como planejamento tributário de forma incorreta com finalidade meramente manipuladora perante o Erário.

Embora a exposição de motivos mencione expressamente os parâmetros da OCDE, a doutrina nacional e alguns analistas internacionais destacam a adoção de critérios que se afastam do princípio *arm's length* e da realidade do mercado, tais como a pré-fixação de margens de lucro, a inversão do ônus da prova e a violação à liberdade de iniciativa e livre concorrência entre empresas.

Importante mencionar que a própria OCDE emitiu opinião de que a lei em comento é incompatível com os parâmetros internacionais e que foca simplesmente na majoração da carga tributaria apenas a maior tributação.

As fórmulas de cálculo dos preços médios, por exemplo, são métodos de controle globais que, apesar das críticas apontadas neste trabalho, têm-se demonstrado eficientes no cumprimento do papel que lhes foi designado, qual seja: promover a isonomia entre relações comerciais de empresas do mesmo grupo e operações entre grupos diferentes.

O problema existente na legislação brasileira sobre preços de transferência são as presunções criadas pela Lei nº 9.430/96. Inconteste que é uma invenção do legislador brasileiro já que em nenhum país membro da OCDE ou no modelo de convenção desta última o controle dos preços de transferência ocorre através dessa espécie de presunção.

Desse modo, o formato adotado se concentrou na tentativa de evitar a remessa indireta de lucros para o exterior o punindo as empresas situadas no Brasil que realizem operações transnacionais com pessoas vinculadas. Como se não bastasse, delegou ao Ministro da Fazenda o poder de alterar as margens de lucro presumidas em evidente ingerência do Executivo afrontando o princípio da estrita reserva legal além de promover a inversão do ônus da prova, incumbindo o contribuinte do dever de produzir prova do preço de mercado.

Com efeito, mesmo existindo os pontos controvertidos acima destacados em relação a alguns critérios adotados pela nossa legislação, verificamos que foi cumprida a missão de se elaborar medidas jurídicas para harmonização tributária bem como aprovar mecanismos específicos capazes de solucionar controvérsias e estabelecer um tratamento harmônico em relação ao preços de transferência no contexto globalizado vivenciado nas últimas décadas.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARAFON, Plínio José. **Preços de transferência**. In: Rocha, Valdir de Oliveira. (coord.). Tributos e Preço de Transferência, v. 2. São Paulo, Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999.

T RRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional (Planejamento Tributário e Operações Transnacionais)**. São Paulo, Editora dos Tribunais, 2001, p. 164.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.