

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RAFAEL MICHEVIZ

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: CONCEITOS E MÉTODOS DE CÁLCULO

CURITIBA

2018

RAFAEL MICHEVIZ

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: CONCEITOS E MÉTODOS DE CÁLCULO

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Gestão Contábil e Tributária

Orientador: Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

CURITIBA
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

RAFAEL MICHEVIZ

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: CONCEITOS E MÉTODOS DE CÁLCULO

Monografia apresentada como pré-requisito à obtenção do título de Especialista, do Curso de Especialização em MBA – Gestão Contábil e Tributária do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, sob a análise da seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof. XXXXXXXXXX

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof. XXXXXXXXXX

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Curitiba, XX de junho de 2018.

RESUMO

O presente trabalho visa discorrer sobre os institutos jurídicos dos preços de transferência no Brasil e no âmbito da OCDE. Idealizado para combater as práticas de bitributação e estimular o comércio entre as nações, tais procedimentos são de fundamental importância para empresas multinacionais, sejam elas localizadas nos Estados Unidos, na China, ou em qualquer outra parte do mundo. Considerando que as políticas adotadas por uma afiliada ao transferir bens para uma empresa coligada situada em outra jurisdição tem impacto tributário sobre as rendas geradas nestas transações, é de fundamental importância conhecer os diversos métodos de cálculo dos preços de transferência previstos na legislação brasileira para encontrar uma legítima economia tributária.

Palavras-chave: Preços de Transferência – Acordo de Bitributação – Comércio Internacional – Empresas Ligadas – Margens Fixas – Imposto de Renda

LISTA DE SIGLAS

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RFB – Receita Federal do Brasil

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2. OBJETIVOS	11
1.3. JUSTIFICATIVAS	11
2. METODOLOGIA	14
2.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	14
2.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	14
2.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS.....	15
2.4. COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES	15
3. CONCEITOS BASILARES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	16
3.1. PRINCÍPIO ARM'S LENGTH	16
3.2. CONVENÇÃO DA OCDE	19
3.3. OS MÉTODOS PREVISTOS PELA OCDE	22
3.4. OS MÉTODOS BRASILEIROS E AS OPERAÇÕES ENVOLVIDAS.....	24
3.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO	27
4. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	28
4.1. BITRIBUTAÇÃO	28
4.2. PREÇO PARÂMETRO	28
4.3. PESSOA VINCULADA	29
4.4. PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.....	31
4.5. OPERAÇÕES ENVOLVIDAS	32
4.6. INTERPOSTA PESSOA.....	33
4.7. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO	34

5. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS	36
5.1. MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS – PIC	36
5.2. MÉTODO DE PREÇOS DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL	37
5.3. MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO – CPL	40
5.4. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO	41
6. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS	42
6.1. MÉTODO DOS PREÇOS DE VENDAS NAS EXPORTAÇÕES – PVEx	42
6.2. MÉTODO DOS PREÇOS DE VENDA POR ATACADO NO PAÍS DE DESTINO, DIMINUÍDO DO LUCRO – PVA	42
6.3. MÉTODO DOS PREÇOS DE VENDA A VAREJO NO PAÍS DE DESTINO, DIMINUÍDO DO LUCRO – PVV	43
6.4. MÉTODO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DE PRODUÇÃO MAIS TRIBUTOS E LUCRO – CAP	44
6.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO	44
7. EVENTUAL AJUSTE NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA.....	46
8. JUROS EM OPERAÇÕES VINCULADAS	48
9. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	50
REFERÊNCIAS	52

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTO E PROBLEMA

Diante do crescente comércio global, as instituições arrecadadoras de tributos de vários países perceberam que as empresas multinacionais utilizavam os preços dos seus produtos que circulavam entre as diversas sedes da companhia para transferir os lucros para países em que a tributação fosse mais branda.

Tal situação ocasionou uma guerra fiscal entre as nações, que bitributavam os produtos, tanto na origem quanto no destino. Atenta a isso, para que seja encontrado um denominador justo, a OCDE entendeu que o preço de transferência realizado entre as empresas de um mesmo grupo econômico deveria ser similar ao que fosse realizado com terceiros independentes, e para isso estimulou métodos de cálculo que deverão ser observados nestas operações a fim de encontrar o preço parâmetro.

Os métodos de preços de transferência são importantes para evitar a evasão de tributos pelas empresas com operações em diversos países, e considerando a crescente relevância do comércio exterior, precisarão ser cada vez mais compreendidos pelas empresas para que não sofram punições pela Receita Federal do Brasil.

Com a globalização e o protagonismo das companhias multinacionais, o planejamento tributário cruzou as fronteiras dos países a fim de reduzir a carga tributária. Neste contexto, os métodos de preços de transferência surgem como uma alternativa dos governos para protegerem as suas receitas, devendo as empresas compararem as suas operações dentro do grupo com outras realizadas com terceiros independentes.

Vale destacar que, a importância do comércio internacional tende a ser crescente ano após ano, haja vista a maior interação entre as economias do mundo. Diante disso, compreender os métodos de cálculo será de extrema importância para o futuro das organizações, uma vez que, com isso estenderão as suas operações para outros países. Por outro lado, caso tais técnicas não sejam observadas pelas

companhias, estas poderão ser penalizadas, gerando insegurança jurídica que acarretarão em prejuízos para as empresas.

1.2. OBJETIVOS

Objetivo Geral e Específicos

Diante disso, o objetivo deste trabalho é apresentar as particularidades que deverão ser observadas pelas companhias quando operarem com pessoas jurídicas ligadas no exterior, demonstrando as vantagens e desvantagens na adoção de um método em detrimento de outro.

Ainda, apresentar de forma prática os procedimentos de cálculo dos preços de transferências utilizados pelas companhias para precificar os seus produtos dentro de operações internas. Tais métodos visam proteger as bases tributárias dos mais diversos países, para que as empresas não desloquem os seus lucros para regiões em que a tributação seja mais branda.

Objetivos Específicos: apresentar os conceitos basilares utilizados nos cálculos dos preços de transferência; esclarecer o que é bitributação, preço parâmetro, pessoa vinculada, países com tributação favorecida, operações envolvidas e interposta pessoa; apresentar os mais diversos métodos previstos em lei para o cálculo dos preços de transferência nas operações de importação e exportação; demonstrar eventuais riscos jurídicos que as empresas correm caso não observem os métodos de preços de transferência em suas operações; demonstrar as vantagens e desvantagens na adoção de cada método; discorrer sobre os ajustes que deverão ser feito por ocasião da declaração do imposto de renda e, por fim, informar como são tratadas as remessas de juros nas operações de preços de transferência.

1.3. JUSTIFICATIVAS

O irreversível movimento de interação entre os países, havendo literalmente uma quebra de fronteiras com relação aos movimentos de pessoas, conhecimento,

mercadorias e serviços, acende um alerta nos governos sobre a possibilidade das empresas utilizarem essa facilidade do comércio internacional para reduzir o impacto tributário nas suas demonstrações.

Segundo o professor Schoueri (1999, pg 12):

“A importância da fixação de preços de transferência adequados é matéria que deve interessar até mesmo ao próprio grupo: uma eventual cobrança a maior ou a menor implicará desvio de lucros, distorcendo os resultados globais do grupo. A consequência poderá criar empecilhos à administração central, que pode vir a entender como pouco produtiva uma unidade que, a preço de mercado, seria altamente competitiva, enquanto poderá estar mantendo em atividade uma empresa cujos resultados contábeis se apresentem satisfatórios, mas cujas demonstrações financeiras – se fossem descontados os desvios provocados na fixação dos preços de transferência – revelariam a necessidade de profunda intervenção, senão até mesmo o fechamento da unidade”.

Numa primeira análise, pode parecer que não há nenhum problema no ajuste de preços realizado entre empresas sujeitas a um mesmo controlador, visto que se trata de uma prática de negócios para buscar os insumos nos mercados em que encontrem o melhor preço, bem como para utilizar os procedimentos fisco/contábeis que causem a menor carga tributária.

Contudo, atentos ao movimento das companhias por todo o planeta, os governos perceberam a redução na arrecadação tributária em face da utilização de preços inferiores aos praticados com terceiros, gerando não apenas guerra fiscal, mas também guerra de preços com a concorrência, servindo não apenas para reduzir o impacto tributário, mas também destruir a concorrência e dominar novos mercados.

Diante disso, a OCDE normatizou que as empresas coligadas deveriam calcular os preços de transferência, de forma que não gerasse disparidades e redução

indevida da carga tributária, criando métodos de cálculo que segundo Schoueri (2006 pg 839), seriam suas ferramentas de apoio.

Neste interregno, consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, etc., conforme adiante será descrito. Tal grupamento, na visão dos Fiscos nacionais, constitui um Grupo Econômico, o qual pode vir a fazer uso de práticas negociais que favoreçam a transferência dos lucros para lugares em que a tributação seja mais branda.

Conforme Alberto Xavier (2010, pg 231):

“A fixação do preço objetivo não é fruto de uma atividade administrativa que recuse o preço efetivo, face às características do caso concreto, mas sim de uma determinação da própria lei, que desde logo estabelece os critérios de sua fixação”.

Os procedimentos para o cálculo dos preços de transferência contribuem para desestimular uma guerra fiscal entre os países, preservando a arrecadação tributária nas regiões produtoras e consumidoras de acordo com a sua participação na operação.

Assim, como já destacado anteriormente, a difusão do conhecimento dos métodos de cálculo dos preços de transferência num mundo cada vez mais interconectado é de extrema importância para a proteção das companhias diante dos riscos fiscais e jurídicos.

Como será apresentado nos tópicos a seguir, existem determinações legais que preveem a aplicação do cálculo nas operações internacionais, gerando um equilíbrio entre os preços praticados entre pessoas jurídicas coligadas e terceiros.

2. METODOLOGIA

2.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A pesquisa realizada será descritiva, uma vez que apresentará de forma didática como são feitos os cálculos dos preços de transferências.

2.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Haverá um enfoque quantitativo, demonstrando de forma específica os efeitos dos cálculos dos preços de transferência na tributação dos produtos comercializados dentro de um mesmo grupo econômico.

De acordo com Gerhardt e Silveira (2009, pg 33):

“Diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados. Como as amostras geralmente são grandes e consideradas representativas da população, os resultados são tomados como se constituíssem um retrato real de toda a população alvo da pesquisa. A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc. A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente”.

Entender as particularidades dos cálculos possibilitará que as empresas optem pelos métodos menos onerosos aos seus negócios, cumprindo estritamente as determinações da legislação e afastando a possibilidade de punições pela RFB.

2.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Será realizada uma pesquisa bibliográfica para entender como são feitos os cálculos, análise da legislação e de algumas decisões judiciais.

2.4. COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES

Os objetivos traçados no trabalho serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e prática através da realização dos cálculos.

Os resultados serão apresentados em forma de planilhas e cálculos demonstrando como são feitos os métodos de cálculo dos preços de transferência.

3. CONCEITOS BASILARES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Para que se possa entender os mecanismos dos preços de transferência, uma análise preliminar é necessária com relação aos conceitos basilares.

3.1. PRINCÍPIO ARM'S LENGTH

Os preços cobrados pelas empresas na venda dos produtos ou na transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a uma outra empresa a ela relacionada, seja alguma filial ou qualquer empresa do grupo, podem, eventualmente, se desviar daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados em transações num mercado livre e aberto.

Tais desvios podem resultar na transferência de lucros para países que apresentam uma tributação mais benéfica com relação ao país em que de fato a produção ocorreu, gerando uma evasão de divisas nas transações internacionais.

É importante destacar que antes da existência dos procedimentos de regulação dos preços de transferência, a prática da bitributação, ou seja, a tributação no país de origem e no país de destino era muito comum, encarecendo as transações no comércio internacional e reduzindo as relações comerciais entre os países.

Tal situação ganhou especial importância diante da crescente atuação de empresas multinacionais, que organizam a sua produção não apenas com relação ao mercado local dos países em que estão localizadas, mas sim considerando uma lógica de produção global totalmente interligada.

Pegemos por exemplo uma montadora de carros. Não existe mais na lógica do comércio internacional a hipótese de que ela utilize apenas conteúdo nacional na sua produção.

Países que adotam tal antiquada prática, como o Brasil, apresentam uma baixa inserção no comércio global por não compartilharem com outras nações a cadeia global de produção.

O usual do comércio é uma montadora produzir os pneus, os tecidos, as peças, os motores, a eletrônica, etc., cada qual no país que apresente os melhores insumos e preços para a sua produção.

Na sequência, tais produtos serão encaminhados para os países em que estão instaladas as montadoras, que efetivamente transformarão os insumos num veículo para a sua comercialização final.

Diante disso, observa-se a necessidade da regulação dessas transferências, uma vez que a empresa poderá deslocar os insumos com preços eventualmente abaixo ou acima do valor efetivo gasto na sua produção para eximir-se da tributação mais onerosa.

Como bem destaca Luís Eduardo Schoueri (2006, pg 64), é uma matéria que interessa tanto às empresas quanto ao Estado, pois à primeira pode ocorrer uma fixação inadequada nos preços que irá distorcer os resultados globais do Grupo Econômico e, ao segundo, pode ocorrer evasão de divisas.

Os preços praticados por empresas de um mesmo grupo econômico estão vinculadas a um controle unificado, o qual pode utilizar condições que não necessariamente se verificaria numa transação internacional entre partes independentes.

Visando evitar a corrosão das bases tributárias, a OCDE estipulou uma série de regras para os preços de transferências, os quais, segundo Barbosa, devem buscar a prática do livre comércio, o chamado *arm's length principle*. De acordo com este princípio, o preço *arm's length* seria aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações semelhantes, nas mesmas condições ou em condições similares ocorridas no mercado aberto.

Neste contexto, Schoueri (1999, pg 26) entende que:

“O princípio arm's length consiste, em síntese, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se trata-los como entidades separadas (separate entity

approach), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo”.

Complementando, Barbosa (2015, pg 23) esclarece que:

“As regras de Preços de Transferência, segundo as diretrizes da OCDE, devem buscar a prática do livre comércio, o chamado arm’s length principle. Segundo tal princípio, o preço arm’s length seria aquele acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações semelhantes, nas mesmas condições ou em condições similares ocorridas no mercado aberto”.

É importante destacar que a OCDE deixa livre a possibilidade das empresas utilizarem outros métodos que não sejam aqueles por ela indicados para o cálculo dos preços de transferência, desde que os resultados obtidos observem o princípio da arm’s length.

Ainda de acordo com Barbosa (2015, pg 24), as regras estabelecidas no Brasil através da Lei nº 9.430/1997 possuem os mesmos objetivos das diretrizes apresentadas pela OCDE, sendo que os preços pactuados em operações internacionais entre empresas vinculadas devem observar metodologias de cálculo para:

- Estabelecer os custos máximos dedutíveis nas importações de bens, serviços ou direitos;
- Estabelecer a receita mínima nas exportações de bens, serviços e direitos;
- Limitar pagamento de juros para o exterior;
- Exigir cobrança mínima de juros do exterior.

De acordo com a legislação brasileira, toda e qualquer operação envolvendo transações internacionais entre empresas vinculadas sempre estarão influenciadas por fatores que não se verificam no mercado aberto, o que justifica a aplicação dos métodos previstos.

Por sua vez, a OCDE possibilita que as empresas demonstrem que os preços por elas praticados satisfaz o princípio arm's length, não sendo necessária a aplicação de qualquer método de cálculo nesses casos.

3.2. CONVENÇÃO DA OCDE

O protecionismo realizado pelos estados nacionais sobre as empresas para proteger as suas bases tributárias pode vir a gerar uma bitributação para as companhias, resultando em um impacto negativo sobre o crescimento do comércio internacional.

De acordo com Barbosa (2015, pg 27):

“O protecionismo tributário resulta em bitributação para as empresas e tem impacto negativo sobre o crescimento do comércio mundial e dos investimentos diretos internacionais. E as regras de Preços de Transferência têm um impacto relevante: 40% dos ajustes de preços de transferência resultam em bitributação.

Os Tratados Internacionais em matéria tributária são instrumentos de concessões mútuas que objetivam eliminar ou impedir a ocorrência da bitributação internacional do lucro das empresas.

Por meio de tratados internacionais, os Estados signatários podem delimitar suas respectivas competências tributárias, estabelecendo os limites dentro dos quais podem aplicar o seu ordenamento jurídico interno para evitar o fenômeno da bitributação”.

Neste contexto, é importante lembrar que os tratados internacionais são instrumentos de concessões mútuas que visam eliminar ou impedir a bitributação, delimitando as suas competências, estabelecendo limites de tributação.

O preceito de preços de transferência é abordado no artigo 9º do Modelo OCDE, conforme segue:

“Quando: a) uma Empresa de um Estado contratante participa direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma Empresa do outro Estado contratante, ou b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal”.

No mais, vale considerar por fim que os acordos para evitar bitributação foram recepcionados pela legislação brasileira, e caso haja algum eventual conflito em razão da utilização dos métodos da OCDE, deve-se observar que há prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna, não havendo que se falar em violação da soberania do poder absoluto estatal, mas sim de colaboração com a comunidade internacional.

O professor Heleno Taveira Tôrres (2003, pg 73-74) bem expressa essa ideia:

“O termo soberania, aplicado aos domínios institucionais do direito, exprime um poder geral, mas não ilimitado e absoluto, como usam dizer alguns, por encontrar-se sujeito a limites muito claros, esculpidos juridicamente. Além das limitações de ordem constitucional, estão aqueles entabulados pela ambiência interestatal ou supra-estatal. De fato, costumes do direito internacional, as próprias convenções internacionais ratificadas, as soberanias alheias, em atendimento e respeito à independência nacional alheia, à autodeterminação dos povos, ao princípio da não-intervenção, à defesa da paz e à igualdade entre os Estados, bem como os princípios gerais do direito das gentes, prevalência dos direitos humanos e repúdio ao terrorismo e ao racismo,

dentre outros, são claros exemplos de limites à soberania na ambiência interestatal. Em relação ao âmbito supra-estatal, encontramos os limites estabelecidos por organizações supranacionais ou em regime de cooperação e integração, como ONU, EU, OCDE, etc.”

No mesmo sentido, o professor José Souto Maior Borges (2014, pg 42):

“o conceito tradicional de soberania se coloca em questionamento: ou (a) é mantido tal como tradicionalmente concebido pela doutrina, um poder absoluto e incontestável e nesse caso não será possível ao ordenamento internacional ou comunitário exercer o primado sobre a ordem interna nacional ou (b) será flexibilizada a soberania para atender às circunstâncias emergentes da convivência interestatal e necessárias à instauração do direito comunitário. Não resiste às exigências dos tempos novos o conceito tradicional de soberania. E muito menos sobrevive a noção doutrinária da soberania, pré e extraconstitucional, à sua estruturação na CF e seu regime jurídico-positivo. Por maior que seja a sua indeterminação, o de soberania é conceito constitucional (CF, art. 1º, I) e portanto jurídico-positivo.”

É nessa linha que Luciano Amaro (2005, pg 182) constata:

“A eficácia dos tratados e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é questão de natureza constitucional. Não é com preceito infraconstitucional que se haverá de resolver se o tratado pode ou não modificar a lei interna, ou se esta poderá ou não alterá-lo. Assim sendo, não cabia ao Código Tributário Nacional nem negar nem afirmar (como parece ter pretendido o art. 98) o primado dos tratados”.

Roque Antônio Carrazza (2015, pg 268) também não vê inconstitucionalidade em reconhecer os tratados como fontes do direito tributário:

“Embora já tenhamos sustentado o contrário, hoje estamos convencidos de que realmente o tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado, é fonte primária do direito tributário. Constitucional, pois, o art. 98 do CTN quando prescreve que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.’”

Portanto, tal como mencionado pela melhor doutrina, a recepção dos tratados internacionais como normas de direito interno é importante para gerar segurança jurídica em escala global, haja vista que a crescente interação do comércio entre os países exige padrões similares entre os mais diversos Estados, que não podem ser alterados a todo instante e por qualquer motivo pelo legislador interno.

3.3. OS MÉTODOS PREVISTOS PELA OCDE

A OCDE, diferente da legislação brasileira, apesar de sugerir alguns métodos, deixa livre para que os países adotem quaisquer outros métodos possíveis, desde que a ideia do princípio *arm's length* seja alcançada.

Dentre os métodos propostos temos o de Preços Independentes Comparados, através do qual se deve observar os preços praticados no mercado por empresas não vinculadas.

Neste ponto, entende-se como empresa não vinculada aquela que não possui nenhuma relação societária e de controle que seja capaz de orquestrar as operações realizadas entre as companhias.

Há também o método de Preço da Revenda menos o Lucro, aonde uma margem de lucro bruta é retirada do preço de revenda para verificar se o valor cobrado está de acordo com os gastos que foram dispendidos para o compra dos insumos, taxas, transportes e demais despesas utilizadas para adquirir e comercializar determinado produto.

Pelo método do Custo de Produção mais Lucro, a margem de lucro é adicionada ao custo dispendidos na produção do item que será comercializado.

Caso nenhum dos métodos mencionados se adeque à realizada tratada, o relatório da OCDE prevê uma série de outros procedimentos, os quais Paulo Ayres Barreto classifica como o quarto método, nestes termos:

“Três requisitos, desde logo, se põem para que a utilização do quarto método se dê: (i) inaplicabilidade dos três métodos referidos anteriormente; (ii) a necessária identificação do lucro auferido por transação; (iii) a adequação do método baseado no lucro da transação com o artigo 9 da Convenção Modelo da OCDE, vale dizer, a regra do não favoritismo (denominação que o autor dá ao princípio arm’s length). Relativamente a este último requisito, é de se frisar o enfoque transacional adotado pelo relatório da OCDE. Nenhum relevo se dá ao lucro, globalmente considerado, que as partes relacionadas venham a auferir. Insta examinar o lucro imputável a cada transação levada a efeito. Como exemplos de métodos baseados no lucro transacional, temos o método da divisão do lucro (profit-split method) e o método transacional da margem líquida (transactional net margin method)”.

O método da Divisão do Lucro deve ser utilizado em operações muito interligadas em diversos negócios, identifica-se o lucro, consolidando todas as transações controladas, e divide-se entre as empresas ligadas que deram origem à operação.

Já o método Transacional analisa uma margem líquida do lucro utilizando uma base apropriada de custos e despesas que a companhia teria numa operação controlada.

Como visto, diversos são os métodos previstos na legislação para se alcançar o preço que deverá nortear as transações comerciais internacionais. Para identificar qual é o mais vantajoso no sentido de trazer o menor ônus tributário, a empresa deverá realizar o cálculo utilizando todos os métodos possíveis, considerando a quantidade de informações disponíveis, para verificar qual é o mais favorável para a companhia.

3.4. OS MÉTODOS BRASILEIROS E AS OPERAÇÕES ENVOLVIDAS

No Brasil, os métodos de preços de transferência buscam determinar os custos máximos relativos às importações adquiridas de pessoas vinculadas, bem como as receitas mínimas a serem obtidas de exportações para empresas de um mesmo grupo econômico.

Ainda, visa determinar um limite de dedutibilidade de juros pagos, da mesma forma que exigência mínima de juros recebidos de pessoas vinculadas.

De acordo com a legislação brasileira, entende-se por pessoas vinculadas a matriz, quando domiciliada no exterior; filial ou sucursal; pessoa física ou jurídica cuja participação societária no capital social caracterize como sua controlada ou coligada; dentre outras hipóteses.

Na mesma linha, a Receita Federal do Brasil publica de tempo em tempo uma instrução normativa listando países que são considerados paraísos fiscais, para os quais os métodos de preços de transferência precisam ser aplicados independente das operações terem sido realizadas entre partes vinculadas ou não.

Segundo Schoueri (1999, pg 35-47), pessoas vinculadas são matriz e filial, empresas associadas, consórcio ou condomínio, parentes, cônjuges, companheiros, agentes e distribuidores.

Na sequência, a Lei nº 9.430/96 também conceitua países com regime fiscal privilegiado, como sendo aqueles que não tributam a renda ou a tributem com alíquota menor de 20%; conceda vantagem de natureza fiscal à pessoa física ou jurídica não residente; não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas, dentre outras.

Schoueri (1999, pg 45-46) complementa que:

“Finalmente, há que se fazer referência ao artigo 24 da Lei nº 9.430/96, o qual, abrindo mão do conceito de pessoas vinculadas (critério subjetivo), substitui-o por um critério territorial, entendendo aplicáveis as normas de transfer pricing 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. Para o cálculo daquela alíquota, somam-se o imposto pago sobre o lucro na pessoa jurídica e na sua distribuição (artigo 37, § 3º, da IN 38/97). Nos termos do parágrafo 1º, o que importa para a definição do país com tributação favorecida é a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação. Assim, se o beneficiário do rendimento for uma pessoa jurídica sediada num determinado país, importa investigar qual a alíquota máxima que aquele país tributa as pessoas jurídicas contribuintes do seu imposto; a circunstância de a beneficiária do rendimento estar sujeita a uma alíquota mais baixa, qualquer que seja a razão da baixa tributação, não caracteriza o país como entre aqueles com tributação favorecida”.

É bom lembrar que, de acordo com a Lei nº 9.430/96, os preços de transferência também devem ser aplicados em operações entre terceiros, desde que exista uma relação de exclusividade de comércio entre eles.

Por fim, as operações internacionais realizadas através de interposta pessoa, tida como não vinculadas às partes envolvidas na transação, também estão sujeitas às regras de preços de transferência.

O conceito de interposta pessoa busca ampliar o alcance das regras dos preços de transferência em duas modalidades de importações, “Por Conta e Ordem” e “Por Compra e Venda”. Em ambos os casos, quando o fornecedor do terceiro e/ou da trading é domiciliado no exterior e enquadra-se no conceito de pessoa vinculada em relação à empresa interessada no Brasil, no caso de importação por conta e ordem ou mesmo por compra e venda, a empresa interessada é requerida a preparar os cálculos de preços de transferência.

Neste contexto, dia 05 de fevereiro de 2018, analisando o procedimento administrativo fiscal nº 16643.720063/2013-83, da empresa HUAWAI DO BRASIL TELECOMUNICACOES LTDA, terceira maior produtora de smartphones do mundo,

no qual a empresa foi atuada por não ter incluído o frete e o seguro no cálculo do preço de transferência, o CARF, por unanimidade de votos, deu total provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional, entendendo que a companhia deixou de recolher a importância histórica de R\$ 34.649.556,52 a título de IRPJ e R\$ 12.473.840,34 de CSLL, *in verbis*:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2008*

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que, neste, estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243, de 2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, resulta em valores de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles

calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430, de 1996. Noutros termos, a referida Instrução Normativa, em hipótese alguma, majorou tributo em face da Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária”.

Percebe-se que o Fisco está atento para qualquer irregularidade porventura realizado pelas empresas na apuração dos preços de transferência, podendo se utilizar de procedimentos administrativos e judiciais para cobrar os valores devidos.

3.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

Como se pode constatar, as empresas utilizam os preços de transferência para se esvaír da tributação sobre o lucro mais onerosa, importando ou exportando produtos de empresas coligadas com o preço próximo ao custo e adicionando a margem de lucro do grupo na jurisdição na qual a tributação lhe é favorável.

Essas práticas são responsáveis por várias disparidades, tais como:

- Redução da concorrência entre as empresas terceirizadas fornecedoras de produtos similares;
- Evasão de divisas nos países em que ocorre a transferência dos produtos pelo preço de custo;
- Estimulo as barreiras de mercado e a bitributação.

Atenta a esses problemas, a OCDE, instituição internacional que reúne as economias mais desenvolvidas do mundo, determinou que nas operações internacionais entre empresas ligadas deverá ser observado o princípio *arm's length*, que em linhas gerais prega que os preços praticados nessas operações devem ser similares aos aplicados entre empresas independentes.

Embora o Brasil não faça parte da OCDE, pelo fato de operar com diversos países do grupo, deve utilizar o princípio *arm's length* como parâmetro nas suas operações.

4. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

4.1. BITRIBUTAÇÃO

No comércio internacional, uma empresa com operações nos mais diversos países podem vir a ser tributada pelo lucro auferido no país em que ocorreu efetivamente a venda do produto, bem como pelo lucro remetido ao país em que o item foi produzido.

Tal situação configura uma bitributação, uma vez que as companhias poderiam vir a ser oneradas duplamente pelos países em que ocorreram as operações.

Diante dessa realidade, cabe as Convenções internacionais estabelecerem normas para evitar situações como a relatada, facilitando a integração comercial, protegendo os contribuintes e estimulando a cooperação entre as nações.

Visando corrigir este problema, o parágrafo 2 do artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE, impôs ao Estado Contratante a obrigação de realizar os ajustes na base de cálculos dos tributos de forma que os lucros não sejam tributados em ambas as jurisdições, devendo consultar autoridades do outro Estado caso exista a necessidade de esclarecimento em algum ponto específico.

E está é uma das principais funções dos métodos de preços de transferência, qual seja, impedir a bitributação nas operações internacionais e estimular as trocas comerciais entre os países.

4.2. PREÇO PARÂMETRO

Após a aplicação dos métodos de preços de transferências, chegamos ao preço parâmetro, que será utilizado como uma referência para a comparação com os preços efetivamente praticados pela empresa.

Segundo a RFB¹, o preço parâmetro é encontrado após a utilização dos métodos de preços de transferência presentes na legislação brasileira, o qual servirá

¹ Conceito extraído do site da Receita Federal do Brasil em 12/06/2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj->

de referência na comparação com o preço que foi efetivamente praticado pela empresa.

Diante disso, quando o preço parâmetro apurado numa exportação for maior do que o preço praticado pela empresa na operação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, devendo adicionar ao lucro real a parcela resultante dessa diferença.

Por outro lado, numa importação, quando o preço parâmetro for inferior ao preço praticado na operação, significa que a empresa reconheceu despesas num valor superior ao devido, devendo também realizar um ajuste em sua apuração do lucro para tributar essa diferença.

É importante destacar que o preço praticado pela empresa é uma média aritmética ponderada dos preços que foram pagos nas compras ou recebidos nas vendas ao longo do ano. Por sua vez, conforme a RFB², o preço parâmetro é a média aritmética ponderada de preços praticados em operações entre empresas independentes coletados e ajustados, conforme método definido em lei, escolhido pelo contribuinte.

4.3. PESSOA VINCULADA

Os cálculos dos preços de transferência não devem ser aplicados em toda e qualquer operação internacional, mas sim nas trocas comerciais que envolvam pessoas vinculadas.

Oportunamente, Alberto Xavier nos ensina:

“O círculo de pessoas vinculadas deveria restringir-se a reais relações de influência dominante, suscetíveis de afetar a subjetividade do negócio, que não se verificam necessariamente nos casos de simples coligação

declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2008/capitulo-xix-irpj-ll-operacoes-internacionais-2008.pdf>

² Conceito extraído do site da Receita Federal do Brasil em 12/06/2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj->

de empresas, participação em conjunto de relações de coligação, de consórcios ou condomínios temporários.”

Neste contexto, a Lei nº 9.430/96 considera uma pessoa vinculada quando a companhia existente no Brasil comercializa com as seguintes empresas, conforme abaixo transcrevo “*ipsis litteris*”:

- a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- 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, art. 243 da Lei das S.A.;
- a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei das S.A.;
- 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% do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- 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, art. 243 da Lei das S.A.;
- 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;

- 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;
- 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; e
- 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.

No entendimento das instituições fiscais de cada país e da OCDE, as transferências entre pessoas vinculadas são suscetíveis a manipulações e fraudes, motivo pelo qual as suas operações devem ser fortemente regulamentadas.

4.4. PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA

Por sua vez, mesmo que a empresa localizada no Brasil não realize operações com pessoas vinculadas, caso venha a operar com empresas localizadas em países com tributação favorecida no entendimento do Fisco e da OCDE, deverão ser aplicados os métodos de cálculo dos preços de transferência.

Assim, segundo a Convenção Modelo da OCDE para Preços de Transferência, países com tributação favorecida são aqueles que:

- não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20%;
- conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência, ou até mesmo condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
- não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20%, os rendimentos auferidos fora de seu território;

- 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.

No mesmo sentido, o art. 24 da Lei nº 9.430/96 traz o conceito de países com tributação favorecida como sendo aquele que não tribute a renda ou a tribute com alíquota inferior a vinte por cento. Complementando o conceito, visando seguir na integralidade a OCDE, a Lei nº 11.727/2008 veio para ampliar o conceito de países com tributação favorecida, para incluir aqueles 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.

Alberto Xavier (2010, pg 301) entende que o regime fiscal privilegiado é, pois, um conceito jurídico autônomo de país com tributação favorecida e não simples espécie ou modalidade deste, pois foi construído com o propósito específico de constituir um instrumento de combate às práticas de concorrência fiscal prejudicial, enquanto o de tributação favorecida visou a compensar o Estado da fonte de uma tributação insuficiente no país do beneficiário dos rendimentos.

Como operações que envolvam países com tributação favorecida estão envoltas numa série de dúvidas, principalmente com relação a licitude das transferências, a OCDE entende que os métodos de apuração dos preços parâmetros de transferência devem ser aplicados nestes casos, visando um equilíbrio das trocas comerciais com outros países que não possuem as mesmas benesses legais.

4.5. OPERAÇÕES ENVOLVIDAS

Entendido os conceitos de pessoas vinculadas e de países com tributação favorecida, é necessário também que se esclareça quais são as operações internacionais que exigem a aplicação dos métodos dos preços de transferência. Neste caso, a OCDE entende que os cálculos para a aferição do preço parâmetro devem ser utilizados sempre que ocorrer:

- importações de bens, serviços e direitos;
- exportações de bens, serviços e direitos;
- juros pagos ou creditados em operações financeiras, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil;
- juros auferidos em operações financeiras, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil.

Há que se salientar que os controles em questão aplicar-se-ão às operações citadas, ainda quando empreendidas por meio de interpostas pessoas.

4.6. INTERPOSTA PESSOA

De acordo com as determinações dos preços dos preços de transferência, considera-se como interposta pessoa a que intermedeia operações entre pessoas vinculadas, ou seja, as empresas domiciliadas no Brasil que efetuarem operações com a intermediação de uma trading company, sendo estas domiciliadas ou não no País, deverão realizar os ajustes previstos nas normas dos preços de transferência.

Neste contexto, Barbosa (2012, pg 36) esclarece:

“As operações internacionais realizadas através de interposta pessoa, tidas como não vinculadas às partes envolvidas na transação, também estão sujeitas às regras de Preços de Transferência. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, através do ‘Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica’, questão 671, buscou exemplificar a aplicação de tal dispositivo, caracterizando as comerciais importadoras e exportadoras que não assumem qualquer risco em operações internacionais em interposta pessoa. Nessa hipótese, as regras de Preços de Transferência são aplicáveis quando o importador final dos bens é vinculado ao fornecedor estrangeiro”.

Tal questão já foi tratada no Recurso Voluntário analisado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que resultou no Acórdão 101-95.499 cuja ementa assim determinou:

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. INTERPOSTA PESSOA.

O controle de preços de transferência deve ser feito de conformidade com a lei, não podendo ser afastado por utilização de terceira pessoa não vinculada, situada entre o importador e exportador vinculados. O alcance do parágrafo 5º do art. 2º da IN 243/02 deve ser restringir a criar uma espécie de ‘desconsideração’ da intermediação, nunca aumentar a base de cálculo”.

Conforme o Acórdão 101-95.499, julgado na sessão do dia 27 de abril de 2006, apresenta Barbosa (2012, pg 37) que o conceito de interposta pessoa não ultrapassa o limite da lei, pois apenas caracterizou uma situação em que as regras de preços de transferência são aplicáveis, contudo sem aumento da base de cálculo do tributo.

Portanto, em que pese os constantes questionamentos quanto à delimitação do conceito da expressão “interposta pessoa”, tal instituto jurídico de alguma forma também deve atentar para os métodos os preços de transferência, uma vez que não apenas vínculos societários entre empresas se pode presumir como sujeitas a práticas prejudiciais ao livre mercado, mas também a existência de terceiras pessoas criadas especificamente para manipular operações internacionais.

4.7. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

Para facilitar a aplicação do princípio *arm’s length*, a OCDE conceituou diversas situações, operações e partes envolvidas, as quais foram internalizadas pela legislação nacional, para facilitar a busca pelo preço parâmetro nas operações internacionais.

É importante destacar que nem todas as compras no comércio exterior estão sujeitas aos preços de transferência, mas apenas aquelas realizadas entre partes relacionadas ou com países que apresentem uma tributação sobre o lucro favorecida.

5. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS

5.1. MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS – PIC

Conforme previsto no art. 18, inciso I da Lei 9.430/96, o preço parâmetro obtido através da aplicação do método dos preços independentes comparados é obtido identificando 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.

Segundo o professor Barbosa (2012, pg 62), neste método os preços contratados com pessoas vinculadas poderão ser comparados com aqueles praticados:

- nas vendas efetuadas pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
- nas aquisições da mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
- em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Vale lembrar que o §§ 1º e 2º do art. 18 determina que a média aritmética seja calculada considerando os preços praticados e os custos incorridos, praticados entre compradores e vendedores não vinculados, durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

Neste contexto, Paulo Ayres Barreto (2009, pg 113) entende que a média aritmética não seria uma boa medida, visto que “existirão, necessariamente, operações realizadas em que os preços acordados são superiores à média obtida e outras em que serão inferiores à média”.

É relevante destacar, nas palavras de Barbosa (2012, pg 65):

“O método PIC não prevê qualquer margem de lucro para remuneração de qualquer fornecedor. Contudo, utilizando-se da figura da margem de divergência, pode-se admitir que o preço PIC pode ser maior em até 5% que o preço pago pela empresa brasileira. Qualquer divergência superior a 5% implicará em ajuste fiscal em relação ao total da diferença de preço encontrada, e não somente em relação ao que ultrapassar o limite de 5%. Importa dizer que esse é mais um dispositivo sem previsão legal”.

5.2. MÉTODO DE PREÇOS DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL

Já o inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96 prevê o método dos preços de revenda menos lucro, obtido através da média aritmética ponderada dos preços de venda dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes.

Para efeitos deste método, o preço líquido de venda será obtido após diminuir da média aritmética encontrada: a) os descontos incondicionais concedidos; b) os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) as comissões e corretagens pagas; e d) da margem de lucro, aplicadas as porcentagens previstas no § 12º do art. 18 da Lei 9.430/96.

De acordo com Barbosa (2012, pg 70), este método passou a ser o mais utilizado pelas empresas no país, pois além da simples operacionalização dos cálculos, somente são requeridas informações imediatamente disponíveis na empresa.

Contudo, ainda segundo Barbosa (2012, pg 71), existe um problema de ordem prática neste método de cálculo, visto os itens importados utilizados no processo de produção sobre transformação com a aplicação de outros materiais e mão de obra, para ao final serem revendidos.

Diante disso, o legislador brasileiro criou o método PRL 20, destinado aos bens importados e destinados diretamente à revenda, e o método PRL 60, destinado aos bens importados e aplicados à produção para posterior venda.

Assim, considerando as particularidades da importação de matéria prima, o legislador brasileiro entendeu por bem criar dois métodos de preços de revenda menos lucro, estipulando margens de lucro de 20% e 60%, facilitando os procedimentos dos técnicos quando da elaboração destes cálculos.

A questão relevante a ser enfrentada é se ambos os métodos são variantes do PRL, ou se são métodos distintos conforme sinaliza os atos normativos.

Outro problema diz respeito aos casos em que o produto importado sofre um processo mínimo de produção no Brasil, tal como o acondicionamento ou o recondicionamento. Neste ponto, a RFB publicou soluções de consulta entendendo que neste caso há efetiva agregação de valor:

“Solução de Consulta nº 5, de 01 de setembro de 2006

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: A pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e procede, previamente à sua comercialização no País, à aposição da marca, bem assim ao acondicionamento e rotulagem, voltados ao atendimento de determinações legais brasileiras, deve, acaso opte por calcular o preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizar a metodologia atinente à margem de sessenta por cento, uma vez que as atividades por ela empreendidas representam agregação de valor aos bens.

Solução de Consulta nº 22, de 14 de agosto de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL. A pessoa jurídica sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e que procede apenas o acondicionamento (embalagem) do produto poderá adotar na apuração do preço parâmetro o método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento. Caso, juntamente com o acondicionamento

(embalagem) ocorrer à aposição de marca, com a conseqüente agregação de valor, proceder-se-á a apuração do preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de sessenta por cento.”

No entanto, visando resolver esse impasse e sanar as dúvidas das empresas quanto qual o método a ser aplicado, a Lei nº 12.715/2012 trouxe novas margens de lucro, sendo essas:

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

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

a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;

b) produtos do fumo;

c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;

d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;

e) extração de petróleo e gás natural; e

f) produtos derivados do petróleo;

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

a) produtos químicos;

b) vidros e de produtos do vidro;

c) celulose, papel e produtos de papel; e

d) metalurgia; e

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores.”

Embora as novas margens de lucro tenham sido criadas para facilitar a vida das empresas, tais porcentagens não levem em conta situações que a lucratividade dos

produtos não alcança o valor mínimo estipulado pela legislação, encarecendo a operação.

5.3. MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO – CPL

Previsto no inciso III do art. 18 da Lei 9.430/96, o método do custo de produção mais lucro prescreve que sobre o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, deverá ser acrescido os impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e a margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado.

É importante destacar uma dificuldade para a utilização deste método, qual seja, conseguir obter uma média dos custos da produção de bens pelas empresas, uma vez que são informações confidenciais que não são divulgadas abertamente no mercado.

No mesmo sentido o professor Schoueri (1999, pg 110):

“Uma grande dificuldade que se encontra na aplicação desse método concerne à determinação dos custos. Conforme lembra a OCDE, embora seja verdade que uma empresa, para sobreviver, deva ter condições de cobrir seus custos, estes podem não ser determinantes do lucro apropriado num caso específico para um ano qualquer.

Essa circunstância é especialmente verdadeira em setores nos quais as atividades de pesquisa e desenvolvimento têm peso forte. Embora em muitos casos seja possível à contabilidade, por meio da criação de centros de custos adequados, apurar os custos de pesquisa e desenvolvimento para produtos específicos, não raro as indústrias de tecnologia avançada mantêm laboratórios de pesquisas, nos quais se investem fortunas sem qualquer certeza quanto à obtenção de um resultado concreto.”

Desta forma, pela dificuldade de conseguir todas as informações necessárias para a elaboração dos cálculos, tal método não é muito utilizado pelas empresas.

5.4. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

Suponha-se que um produto será vendido entre partes relacionadas, do país A ao país B, e que no primeiro a tributação sobre o lucro é 50% enquanto no segundo é de apenas 10%.

Neste contexto, imaginemos que o custo de produção do país A é de R\$ 100,00 e que haverá a transferência para a sua filial no país B para comercialização final pelo preço de R\$ 300,00.

Visando fugir da tributação mais onerosa do país A, a empresa transfere para a sua coligada pelo preço de custo, ou seja, R\$ 100,00 e realiza a venda final por R\$ 300,00 no país que a tributação é mais favorecida com um lucro de R\$ 200,00. Incidindo a alíquota de 10%, haverá um valor de R\$ 20,00 a recolher a título de imposto de renda.

Os métodos de preços de transferência nas importações, em que a crítica relativa a margem de lucro pré-definida, visam evitar situações como essa, comparando a operação com terceiros independentes, retirando uma margem de lucro do preço final de revenda ou, ainda, aplicando uma margem de lucro sobre o custo de produção.

Tais procedimentos visam dividir o lucro entre ambas as partes envolvidas na operação, tal como ocorreria entre empresas independentes, havendo uma margem de lucro em ambos os países sujeitas a tributação.

6. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS

6.1. MÉTODO DOS PREÇOS DE VENDAS NAS EXPORTAÇÕES – PVEx

O método do preço de venda nas exportações – PVEx, conforme o inciso I do § 3º do art. 19 da Lei n. 9.430/1996, é 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.

Uma crítica que se faz ao método, trazida por Paulo Ayres Barreto (2009, pg 117), diz que o cálculo é feito utilizando dados da própria empresa com relação a outras vendas que tenha feito para outros clientes, não exigindo que necessariamente estes clientes não tenham qualquer vinculação com a empresa exportadora.

Da mesma forma quando menciona utilizar dados de uma outra exportadora, ainda assim não atenta para o detalhe dos clientes não serem partes vinculadas.

6.2. MÉTODO DOS PREÇOS DE VENDA POR ATACADO NO PAÍS DE DESTINO, DIMINUÍDO DO LUCRO – PVA

Encontrado no inciso II do § 3º do art. 19 da Lei n. 9.430/1996, o método do preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro – PVA é definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

Este procedimento de cálculo também não está livre das críticas, uma vez que ao fixar uma margem de lucro fixa, de certa forma abre a possibilidade de haverem injustiças em situações que esta previsão não condiga com a realidade.

6.3. MÉTODO DOS PREÇOS DE VENDA A VAREJO NO PAÍS DE DESTINO, DIMINUÍDO DO LUCRO – PVV

O terceiro método, preço de venda a varejo no país de destino, diminuído do lucro – PVV, trazido pelo inciso III do § 3º do art. 19 da Lei n. 9.430/1996, é definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.

Tal como no anterior, pelo fato de prever uma margem de lucro fixa, está sujeito ao risco de resultar em eventuais disparidades em situações específicas.

Com relação aos métodos PVA e PVV, Barbosa (2012, pg 117) informa que:

“Merece destaque quando deverá ser utilizado a margem de lucro de 15% (PVA) ou de 30% (PVV). Duas correntes surgem: a primeira estabelece as quantidades como delimitador, ou seja, vendas em grandes quantidades que, independentemente da função do comprador, correspondem a operações realizadas no mercado atacadista; a segunda estabelece a função do comprador como delimitador, ou seja, quando o comprador destinar os bens à revenda ou à industrialização, independentemente das quantidades, essas correspondem a operações realizadas no mercado atacadista”.

Além da eventual injustiça que a empresa possa vir a sofrer pelo fato de terem sido estipuladas margens de lucratividade mínimas, existe ainda como complicador a indefinição quanto ao volume de vendas que corresponderiam ao atacado e varejo numa operação de exportação.

6.4. MÉTODO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DE PRODUÇÃO MAIS TRIBUTOS E LUCRO – CAP

No mais, o método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro – CAP de acordo com o inciso IV do § 3º do art. 19 da Lei n. 9.430/1996, é definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

6.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

De uma forma aparentemente parecida com as importações, mas ao inverso, suponha-se que nesta operação o país B, com tributação de 10%, vai exportar para uma empresa ligada localizada no país A, com tributação de 50%.

Visando fugir da tributação mais gravosa, os métodos dos preços de transferência nas exportações visam evitar procedimentos através do qual a empresa localizada no país B transfere o produto já pelo seu preço final de venda, ou seja, R\$ 300,00, havendo uma tributação de 10% com valor a pagar a título de imposto de renda de R\$ 30,00.

Quando o produto chegar ao país A pelo preço de R\$ 300,00, o valor da aquisição e o valor de venda ao cliente final será de R\$ 300,00, não havendo lucro nessa operação, evadindo-se da tributação mais onerosa de 50%.

Tais práticas geram concorrência desleal no comércio internacional, visto que apenas empresas multinacionais com sedes nos mais diversos estados conseguem manipular os preços a fim de evitar a tributação mais gravosa.

Empresas menores, muitas vezes com operações numa única localidade, obrigatoriamente embutem nas transações o seu lucro próprio, não havendo que se valor em procedimentos contábeis para se esvair da tributação mais onerosa.

Assim, em que pese as margens de lucro pré-determinadas, os métodos de cálculo dos preços de transferência também são de fundamental importância nas

operações de exportação, haja vista as manipulações que podem ocorrer na determinação do preço visando sempre alcançar uma melhor tributação.

7. EVENTUAL AJUSTE NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

Após a identificação de qual dos métodos será aplicado e o estabelecimento do preço padrão, são identificadas as bases de cálculo resultantes, as quais devem ser comparadas com aquelas que foram declaradas ao Fisco pelas empresas. Sendo a base de cálculo dos tributos encontrada através do cálculo dos métodos os preços de transferência maior do que a alcançada pela empresa para fins de imposto de renda, deve-se efetuar um ajuste fiscal da base de cálculo, a fim de efetuar o correto pagamento de tributos por parte da empresa. Tal sistemática é adotada por todas as legislações e estudos que tratam sobre o tema³.

Para evitar ajustes relevantes e inesperados, as empresas devem ficar atentas a legislação vigente nos países envolvidos na transação e documentar todas as bases utilizadas nos cálculos de preços e de tributos pagos. Caso isso não seja feito, as companhias ficam expostas ao risco de não conseguirem suportar os eventuais impactos das suas decisões referentes aos preços de transferência perante as autoridades, podendo acarretar a exigência de ajustes, bem como multas e juros incidentes⁴.

Nas palavras de Schoueri (1999, pg 79):

“É certo que em situação ideal todas as condições principais ou acessórias do negócio entre pessoas ligadas e aquele que serve de parâmetro deveriam estar reproduzidas. Esta identificada, todavia, dificilmente se encontraria e, de qualquer modo, não é exigida pela sistemática, que apenas impõe sejam as transações comparáveis, implicando semelhança nos seus pontos essenciais. Até mesmo o relatório da OCDE afirma que uma transação independente é comparável a uma transação controlada (i.e., ela é uma transação independente é comparável) se preencher um de

³ http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-23112011000100010

⁴ http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-23112011000100010

dois requisitos, quais sejam: (i) nenhuma das diferenças (se houver) entre as transações que se comparam, ou entre as empresas que efetuam estas transações, poderiam afetar substancialmente o preço, num mercado aberto (comparação direta); ou (ii) puderem ser feitos ajustes precisos, de modo a eliminar os efeitos materiais destas diferenças (comparação indireta). Assim, pois, determinaram as autoridades brasileiras, seguindo a recomendação internacional, que antes de qualquer comparação se fizessem os ajustes necessários a tornarem-se os preços comparáveis.”

Verifica-se que a comparabilidade dos preços é fundamental para se estipular os ajustes que deverão ser realizados para neutralizar eventuais desvios de finalidade existentes nos preços praticados no comércio internacional. Prazos adotados para pagamentos e recebimentos, condições de transportes, dentre outros pontos, influenciam nos preços praticados e devem ser mensurados para fins de ajustes na base de cálculo dos tributos.

8. JUROS EM OPERAÇÕES VINCULADAS

Segundo Barbosa (2015, pg 129), os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada serão dedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa “Libor” para empréstimos de seis meses, acrescidos de um *spread* de três por cento anuais, sem qualquer compromisso com a realidade das transações efetuadas.

Neste ponto, observando o artigo 11 da Convenção-Modelo da OCDE, em seu parágrafo 6º:

“Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e terceiros, o montante dos juros, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o que teria sido acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, o disposto neste artigo só se aplica a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos é tributável nos termos das leis de cada Estado Contratante, observadas as demais disposições desta Convenção.”

Complementando, Schoueri (1999, pg 137) esclarece que:

“A imposição de juros mínimos impede, ainda, que se pratiquem mútuos sem juros, ou com juros reduzidos, não obstante já se tenha mencionado ser muito comum esta pactuação entre partes independentes, quando a mutuante tem interesse no florescimento das atividades da mutuária (lembre-se, neste sentido, do interesse da fabricante no desenvolvimento da rede comercial da distribuidora local).”

Assim, verificamos que os procedimentos de cálculo dos preços de transferência nos juros, quando estipulam uma taxa fixa incorrem nos mesmos vícios dos métodos anteriores quando definem uma margem de lucro fixa, desconsiderando particularidades existentes em cada operação, majorando os preços parâmetros e dificultando o fluxo internacional dos produtos negociados no Brasil.

9. CONCLUSÕES

Diante do exposto, conclui-se que:

(I) as empresas utilizam os preços de transferência para se esvair da tributação sobre o lucro mais onerosa, importando ou exportando produtos de empresas coligadas com o preço próximo ao custo e adicionando a margem de lucro do grupo na jurisdição na qual a tributação lhe é favorável;

(II) tais prática de uma forma desordenada gera uma séria de distorções no comércio internacional, como: (a) redução da concorrência entre as empresas terceirizadas fornecedoras de produtos similares; (b) evasão de divisas nos países em que ocorre a transferência dos produtos pelo preço de custo; e (c) estímulo as barreiras de mercado e a bitributação;

(III) atenta a esses problemas, a OCDE, instituição internacional que reúne as economias mais desenvolvidas do mundo, determinou que nas operações internacionais entre empresas ligadas deverá ser observado o princípio *arm's length*, que em linhas gerais prega que os preços praticados nessas operações devem ser similares aos aplicados entre empresas independentes;

(IV) para facilitar a aplicação do princípio *arm's length*, a OCDE conceituou diversas situações, operações e partes envolvidas, as quais foram internalizadas pela legislação nacional, para facilitar a busca pelo preço parâmetro nas operações internacionais;

(V) não são todas as compras no comércio exterior estão sujeitas aos preços de transferência, mas apenas aquelas realizadas entre partes relacionadas ou com países que apresentem uma tributação sobre o lucro favorecida;

(VI) os métodos de preços de transferência nas importações visam evitar situações em que ocorre a transferência pelo seu preço de custo, visando fugir da tributação mais onerosa existente no país produtor;

(VII) os métodos de preços de transferência nas exportações visam evitar situações em que ocorre a transferência pelo seu preço final de venda, visando tributar tudo na origem, geralmente um país com tributação mais branda;

(VIII) em que pese as margens de lucro pré-determinadas, os métodos de cálculo dos preços de transferência também são de fundamental importância nas operações de exportação, haja vista as manipulações que podem ocorrer na determinação do preço visando sempre alcançar uma melhor tributação;

(IX) caso ocorra alguma divergência entre os preços praticados no comércio internacional e os calculados através dos métodos de preços de transferência, a empresa deverá realizar ajustes na sua apuração do imposto de renda para neutralizar alguma eventual intenção de alterar as condições normais de mercado;

(X) de uma forma similar aos produtos, a transferência de recursos financeiros por empréstimos entre partes coligadas também deve observar as determinações dos preços de transferência específicas para o caso, evitando situações em que uma empresa esteja transferindo lucros de uma forma disfarçada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARBOSA, Demétrio Gomes. **Preços de Transferência no Brasil – Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Editora Fiscosoft, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. “**O Tratamento Transnacional nos Preços de Transferência e seus Limites Constitucionais**”. **Tributos e Preço de Transferência** – vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009.

BORGES, José Souto Maior. **Direitos Humanos e Tributação**. *In*: Tôrres, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional Aplicado Volume II**. São Paulo: Quartier Latin, 2004

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

GERHARDT, T. E. e SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. 1ª Edição. Porto Alegre: UFRGS Editora, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento**. *In*: Tôrres, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional Aplicado Volume I**. São Paulo: Quartier Latin, 2003

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.