

- COSTA, Alcides Jorge. Decadência, prescrição e prescrição intercorrente em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 21.
- LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. São Paulo, 1954.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 1999.
- MARTINS, Andrade. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e o direito de o Fisco não ficar inerte no curso do prazo decadencial* – Instrumentalização desse direito. São Paulo: Dialética.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. *Ação de repetição de indébito* – Possibilidade de opção pela compensação e o prazo para o seu exercício – Problemas de processo judicial tributário. São Paulo: Dialética, 1999.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 32. ed., São Paulo: Saraiva, v. I.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. São Paulo: Saraiva, v. I.
- PITANGA, Aurélio. *A contagem dos prazos para a constituição do crédito tributário e para sua cobrança*. Problemas de processo judicial tributário. São Paulo: Dialética, 1999.
- ROCHA, João Luiz Coelho da. A decadência no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 33.
- XAVIER, Alberto. A contagem de prazos no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 27.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NO DIREITO BRASILEIRO

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira*

Sumário

1. Introdução.
2. Definições e conceitos.
- 2.1. *Transfer pricing*. Pressupostos.
- 2.1.1. Pressupostos subjetivos.
- 2.1.2. Pressupostos objetivos.
3. Manipulação dos preços de transferência.
- 3.1. Preços de transferência no pagamento de bens, serviços e direito adquiridos no Exterior.
- 3.1.1. Método de preços independentes comparados (PIC).
- 3.1.2. Método do preço de revenda menos lucro (PRL).
- 3.1.3. Método do custo de produção mais lucro (CPL).
- 3.1.4. Efeitos tributários.
- 3.2. Receitas oriundas de exportação.
- 3.2.1. Método de preço de venda nas exportações (PVEEx).
- 3.2.2. Método de preço de venda por atacado no país de destino diminuído do lucro (PVA).
- 3.2.3. Método do preço de venda no país de destino diminuído do lucro (PVV).
- 3.2.4. Método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro (CAP).
- 3.3. A questão tributária no direito interno.
- 3.4. A experiência internacional.
4. A bitributação em decorrência da retificação contábil dos preços de transferência.
5. Conclusão.
6. Bibliografia.

* Estudante do 10º período da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais; monitor de Direito Financeiro.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo avaliar, em uma visão geral, as técnicas adotadas pelo Direito brasileiro para prevenir a evasão fiscal da renda de empresas multinacionais por meio do chamado preço de transferência – *transfer price*. O estudo da matéria tem adquirido grande importância, mormente em tempos de globalização e de internacionalização de pessoas jurídicas de capital privado que atuam diretamente em mercados sujeitos a várias jurisdições tributárias diferentes. É comum, hoje, a produção do bem se dar em um país em desenvolvimento, enquanto o capital controlador da empresa está fixado em um país desenvolvido, com direção efetiva em outro país, e, ainda, com reservas de capital da empresa em algum paraíso fiscal. E a transferência de renda e capital entre empresas formadoras desse conglomerado tem no *transfer pricing* a sua melhor performance.

A título de ilustração, demonstrando a relevância da matéria de que ora se cuida, cumpre gizar que, durante o governo Bush, o tesouro norte-americano deixou de arrecadar cerca de US\$ 42 bilhões por evasão fiscal, decorrente de manipulação de preços de transferência.¹ Assim, o controle desta forma de distribuição de lucros e capitais entre empresas coligadas impõe-se de forma vital para a manutenção de políticas tributárias eficientes.

O preço de transferência somente veio a ser cuidado no direito brasileiro pela Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que procurou, nos seus arts. 18 a 24, traçar as regras a serem observadas no trato das transações comerciais entre empresas coligadas. Todavia, algumas peculiaridades da legislação brasileira certamente levarão à completa ineficácia do diploma, dadas as dificuldades de sua aplicação aos fatos concretos sem afetar o sistema constitucional tributário.

1 Cf. GUSTAFSON, Charles H., PERONI, Robert J., PUGH, Richard Crawford. *Taxation of international transactions*. Materials, text and problems, p. 500.

2 DEFINIÇÕES E CONCEITOS

Segundo o *International Tax Glossary*,

“o preço de transferência se refere à determinação dos preços a serem cobrados entre empresas relacionadas – particularmente pelas companhias multinacionais – relativamente a transações entre vários membros de seus grupos (venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologias e patentes, mútuos, etc.). Como tais preços não são livremente negociados, os mesmos podem ser eventualmente diferentes daqueles determinados pelas forças livres de mercado, nas negociações entre partes não relacionadas”.

Tem-se, assim, que o controle do preço de transferência objetiva evitar manipulação, aplacando a evasão fiscal.

Em uma definição mais ampla, o termo *transfer pricing* é freqüentemente utilizado, principalmente no direito norte-americano, para se referir à fixação de preços em todos os tipos de transações entre partes relacionadas.²

O relatório OCDE, por sua vez, se refere ao *transfer price* como “os preços pelos quais uma empresa transfere bens físicos ou propriedade intangível ou presta serviços a empresas relacionadas”.

De maneira geral, o preço de transferência é conceituado como o preço utilizado em operações comerciais envolvendo partes relacionadas, localizadas em jurisdições tributárias diversas, responsáveis pela percepção de renda.

A manipulação dos preços de transferência pode ser benéfica às empresas relacionadas à medida que permite a alocação da renda ou do patri-

2 “The term ‘transfer pricing’ is often used to refer to the setting of the prices on all types of transactions between related parties” (GUSTAFSON, Charles et al. *Op. cit.*, p. 499).

mônio de maneira mais favorável ao contribuinte, de acordo com as pressões tributárias ou necessidades do mercado. Assim é que uma empresa produtora, localizada em um país com alta pressão tributária, poderá exportar seus produtos por baixo preço para uma empresa coligada, localizada em país de baixa pressão tributária, transferindo-lhe renda e evadindo-se do imposto respectivo no país de origem. Ou, então, pode uma empresa localizada em um país com baixa tributação prestar serviço superfaturado a uma empresa coligada localizada em um país com alta pressão tributária, causando uma ficção de perda de rendimento nesta empresa e, por conseguinte, ocasionando a redução da base imponible do imposto reeditório, enquanto a renda é transferida para a empresa localizada naquele primeiro país, que possui tributação mais favorável.

Ressalte-se que tal mecanismo não é tido como um ilícito praticado pelas empresas. Assim, o direito que se relaciona ao *transfer pricing*, de um modo geral, não busca traçar métodos de coação³ sobre as empresas que o praticam. Muito ao contrário, o direito busca conferir ao país prejudicado na alocação da renda a capacidade de determinar (*authority to adjust*) qual teria sido o preço utilizado na transação em mercado livre (*arm's length*), obedecendo a determinados parâmetros prefixados pela legislação, e cobrar os tributos sobre renda a eles correspondente. A questão que se coloca, no entanto, são os critérios a serem adotados pelas administrações fazendárias

na determinação de qual deveria ter sido o preço em *arm's length leading*, para poder ajustá-lo ao *transfer price* efetivamente praticado pela empresa.

Buscando a harmonização das legislações internas no âmbito internacional, criaram-se basicamente dois modelos de orientação na produção de normas relativas ao preço de transferência: modelo OCDE, visando beneficiar os países exportadores de capital; e modelo ONU, visando beneficiar os países produtores de renda. O principal fator que diferencia estes dois modelos se remete ao estabelecimento de qual dos países envolvidos vai ter direito a cobrar o imposto reeditório em detrimento do outro,⁴ que deverá se abster da imposição tributária para evitar a bitributação.

O direito brasileiro adotou como forma primordial o modelo OCDE,⁵ tanto nos tratados contra bitributação como na implementação da legislação reguladora do *transfer pricing* (Lei n. 9.430/96).

2.1 *Transfer pricing* – Pressupostos

Segundo a doutrina de Heleno Torres, antes de se aventurar nos entranhas do preço de transferência, cumpre verificar a ocorrência dos pres-

3 Heleno Torres diferencia o *transfer pricing* da remessa disfarçada de lucro, exonerando-se o primeiro e aplicando-se ao segundo penalidades. No Direito norte-americano, lembra o autor paulista, são aplicadas multas para certas retificações: 20%, quando o ajuste for superior a US\$ 5 milhões ou 10% da receita bruta; 40% quando o ajuste for superior a US\$ 20 milhões ou 20% da receita bruta (TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. p. 278). Ainda, Luís Eduardo Shoueri bem coloca que “se esta não constitui ilícito internacional, aceita-se, como princípio, que ela deve ser evitada ou eliminada” (Preços de transferência e acordos de bitributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Tributos e preços de transferência*, p. 55).

4 As questões de bitributação, como bem ressalta o Prof. Manilo Udina, somente existem pela moderna adoção da *world wide income taxation*. De fato, se cada país se contentasse em tributar a renda produzida em seu próprio território, não haveria conflito de imposição, ou, existindo, seria em proporções inegavelmente menores. Como a *world wide income taxation* visa beneficiar os países exportadores de capital (e que vão ter competência impositiva sobre a renda praticada por seus residentes em atuação perante outra jurisdição), a adoção do modelo OCDE veio justamente consolidar a posição desses países, em sua maioria formadores daquela organização, privilegiando o princípio da residência para dirimir conflitos de bitributação. O modelo ONU, em contrapartida, protege os países produtores de renda para que se adote, no conflito impositivo, o princípio da fonte, ou territorialidade. (*Il diritto internazionale tributario*).

5 Acredita-se que o modelo ONU não tenha tido eficácia relevante no âmbito internacional, dado justamente à baixa força política e econômica dos países que pressionaram pela sua implementação.

supostos necessários à sua existência. É dizer: o preço de transferência, para ser possível, deve estar na presença de fatores específicos, tendo sido estabelecidos pressupostos de ordem subjetiva e de ordem objetiva.

2.1.1 Pressupostos subjetivos

São pressupostos subjetivos ao preço de transferência, segundo o renomado autor, a existência de duas empresas, uma residente e outra não-residente,⁶ sujeitas a “relação de controle, dependência ou de vínculo”, ou seja, devem existir duas empresas coligadas localizadas em jurisdições tributárias diversas.

A Lei n. 9.430/96, em seu art. 23, estabelece o conceito de empresa vinculada para fins de aplicação da própria legislação:

“Art. 23. Para efeitos dos arts. 18 a 22, 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 controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

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

6 Há de ressaltar que o domicílio e residência no Direito Tributário internacional não se apegam às definições do Direito Civil, formulando critérios próprios para sua definição. Não cabe, contudo, neste trabalho, discorrer sobre o assunto, suficiente para uma exposição longa e profunda.

V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sobre o 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 caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja 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 seus sócios ou acionais 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 direito;

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 compra e venda de bens, serviços ou direitos.”

A longa e enfadonha descrição pormenorizada do conceito de pessoa vinculada proposta pelo direito brasileiro não merece encômios. A referência a questões de ordem pessoal dos administradores (inciso VIII), por exemplo, para criar presunção de ocorrência do *transfer pricing* é extremamente infeliz. Temos para nós que, sob pena de impossibilitar a instrumentalização do diploma, tais presunções devem ser relativas, admitindo-se que, mesmo entre empresas vinculadas segundo o critério legal, possa não se estar diante de pessoas vinculadas de fato.

Neste particular, o direito norte-americano é de grande valia, à medida que, ao lado do conceito legal de empresa vinculada, permite a caracterização desta em observação ao fato concreto, que prevalecerá sobre a presunção da lei:

“The regulations assert further that the ‘reality’ rather than the ‘form,’ of the control will be ‘decisive’ and that ‘a presumption of control arises if income or deductions have been arbitrarily shifted’ (Reg. § 1.482-1(i)4).”⁷

E mais: para o direito norte-americano, como visto, a presunção de que as empresas envolvidas são vinculadas nasce quando da verificação da aplicação arbitrária de preços fora dos padrões de livre mercado, ou seja, fora do *arm's length principle*. Assim é que, verificada a manipulação do preço utilizado na venda entre empresas (sejam elas vinculadas ou não pelo critério legal), presume-se que tais empresas sejam vinculadas e, por conseguinte, se esteja diante de um preço de transferência manipulado.

Tal critério elide a dificuldade em se determinar, no caso concreto, a efetiva relação entre empresas, com a análise de contratos sociais, verificação da vida pessoal de diretores, determinação de controle acionário de empresas, etc.

2.1.2 Pressupostos objetivos

Como pressupostos objetivos, a doutrina do Prof. Heleno Torres identifica três fatores: **a)** a operação deve ser responsável pela formação de rendimentos (somente assim estes poderiam ser transferidos pela manipulação do preço); **b)** deve existir diferença entre o preço de mercado e o preço utilizado na transação entre as empresas vinculadas; **c)** deve haver “relevância fiscal”, pela divergência da imposição tributária com base no preço normal em *arm's length* e no preço manipulado.

⁷ GUSTAFSON, Charles H. *et al.* *Op. cit.*, p. 503.

Apesar da consistência desses três aspectos, ousamos, sob censura, discordar, em parte, de tal doutrina, em atenção à conceituação própria do *transfer pricing*. É que, na verdade, para se estar diante de um preço de transferência, não se exige como pressuposto que este seja manipulado, ou seja, o preço de transferência pressupõe a presença de empresas vinculadas residentes em jurisdições tributárias diversas e uma transação comercial entre essas empresas responsável pela formação de renda. A diferença entre o preço estabelecido na transação e o preço de mercado e a relevância tributária de tal diferença são aspectos relacionados à manipulação do *transfer price*, mas não à sua efetiva configuração.

É certo que o estudo do instituto somente traz relevância no âmbito tributário quando aliado a estas anomalias; mas isto não justifica a incorporação da manipulação do preço de transferência como pressuposto para a sua existência. Este pode ser verificado sem que haja lesão alguma aos cofres públicos. É dizer: podem existir preços de transferência que não se distanciam do princípio *arm's length*.

Discordamos, pois, do ínclito professor no pormenor, para, com a devida vênia, relegar os dois últimos pressupostos a questões de verificação de manipulação do preço de transferência para fins de atuação da Administração Tributária, conforme se verá mais adiante.

Como pressuposto objetivo do *transfer pricing*, mantemos apenas a “operação comercial responsável pela formação de rendimentos”. Destacamos que tais operações podem ser basicamente de duas espécies: operações relacionadas à aferição de renda da empresa e operações relacionadas à redução, por meio de abatimento, da renda já percebida.

A primeira hipótese se remete às operações de exportação em que a empresa domiciliada no País vai aferir lucros pela venda de bens para empresas localizadas no exterior. Assim, a identificação e o controle do preço de transferência será relevante para impedir que o subfaturamento dessas operações ocasione remessa de divisas para empresa alienígena, com a redução da formação da renda a ser tributada no País.

A segunda hipótese se volta às relações de pagamento, pela empresa nacional à empresa estrangeira coligada, de serviços e juros. Tais operações influem na formação da renda líquida tributável da empresa aqui estabelecida, pelo abatimento, na renda auferida, de tais pagamentos sob a forma de despesas. O controle do preço de transferência, neste caso, deve buscar a constatação da ocorrência de superfaturamento em tais pagamentos, o que levaria à transferência de renda para o exterior, com a respectiva redução da renda tributável no país onde ela foi produzida.

Identificados os pressupostos para a ocorrência do fenômeno *transfer pricing*, passemos ao estudo dos efeitos da sua manipulação, bem como dos mecanismos ofertados pelo direito brasileiro para o seu controle, nos termos da Lei n. 9.430/96.

3 A MANIPULAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A verificação de manipulação dos preços de transferência é o cerne, a espinha dorsal de todo o estudo tributário acerca dessa matéria, pois é através desse mecanismo que se verifica a distribuição disfarçada de lucros, bem como a evasão tributária e a alocação oficiosa de renda.⁸ Em contrapartida, o antídoto para esta prática é fornecido pelas legislações que conferem à Administração Tributária o poder de retificar a contabilidade das transações entre empresas vinculadas, indicando qual deveria ter sido o preço de transferência, em comparação com os preços *arm's length*.

João Dácio Rolim,⁹ em exposição sobre a matéria, apresenta as seguintes justificativas para a intervenção do Estado na regulamentação dos preços de transferência, cuja transcrição se impõe:

8 TORRES, Heleno. *Op cit.*, p. 275.

9 ROLIM, João Dácio. As presunções da Lei n. 9.430/96 e os casos especiais nos preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Op. cit.*, p. 42.

“As justificativas, do ponto de vista econômico e jurídico, para se adotar o controle sobre os preços de transferência são basicamente as seguintes:

- a) as pessoas envolvidas podem ser consideradas no fundo as mesmas, adotando-se em parte a desconsideração da personalidade jurídica;
- b) os países mais desenvolvidos como exportadores de capital tendem a arrecadar menos nas operações realizadas, entre si ou com outros países, envolvendo partes relacionadas;
- c) a soberania fiscal de cada país justificaria a adoção dos preços de transferência, estando presente a intenção de evasão fiscal na realização das operações internacionais entre partes vinculadas;
- d) o real objetivo negocial ou econômico das partes envolve uma margem de lucro razoável, dentro de circunstâncias e condições concretas.”

Assim, diante da necessidade de combater os efeitos da manipulação dos preços de transferência, permite-se às Administrações Fazendárias dos países prejudicados retificar a contabilidade das operações efetuadas entre as pessoas vinculadas, impedindo dessa forma a evasão fiscal. No direito norte-americano, tal mecanismo é identificado como *authority to adjust*.¹⁰

No direito brasileiro, a Lei n. 9.430/96 difere duas hipóteses para a retificação contábil do preço de transferência, que serão analisadas individualmente: a) preços de transferência no pagamento de bens, serviços e

10 Segundo a *section 482*, que regulamenta o *transfer pricing*, “in any case of two or more organizations, trades, or business owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the (IRS) may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances, between or among (them), if (it) determines necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any (of them)”.

direito adquiridos no exterior; b) preços de transferência na determinação de receitas oriundas de exportação para o exterior.

3.1 Preços de transferência no pagamento de bens, serviços e direitos adquiridos no exterior

Esta hipótese cuida dos valores que serão abatidos do cálculo do lucro real para fins do imposto de renda.

Caso o valor pago seja superior ao preço apurado pelo Fisco, a empresa somente poderá abater este último valor de sua base imponible no cálculo do imposto reditório. É dizer: para fins de abatimento no cálculo do lucro real, por despesas em pagamentos efetuados a empresas coligadas alienígenas, dever-se-á observar o limite segundo o critério legal de cálculo da quantia máxima permitida. Os valores do preço de transferência que excederem este patamar máximo serão desconsiderados enquanto despesas e incluídos na formação da base imponible para fins de tributação.

A questão se volta para os métodos fornecidos pelo direito brasileiro para o cálculo desse valor máximo permitido para abatimento. São oferecidos três métodos, prevalecendo o que apresentar maior valor, por ser mais favorável ao contribuinte.

3.1.1 Método de preços independentes comparados (PIC)

“Definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes” (art. 18, I, da Lei n. 9.430/96).

Este método, apesar de sua enorme importância, principalmente se comparado com os demais, possui algumas dificuldades de aplicação. A uma, porque é muito difícil encontrar transações comerciais que possam servir de base comparativa para a determinação do valor que deveria ter

sido utilizado nas outras relações. É que cada transação, mormente de âmbito internacional, possui suas próprias peculiaridades, sendo que uma mínima alteração no valor de um produto poderá alcançar enormes proporções no valor final do negócio firmado. A duas, por não considerar, este critério, fatores de risco próprios de cada relação. É que, no âmbito do comércio internacional, muito se preocupa com a credibilidade das empresas, bem como do país em que elas estão localizadas, que possa garantir o efetivo cumprimento do acordo comercial ajustado no âmbito internacional. Por exemplo, o preço de uma mercadoria espanhola vendida para a França, país limítrofe e com economia estável, há de ser menor que a mesma mercadoria vendida para o Brasil, em que há o risco do transporte marítimo, além da variação cambial constante, que podem inviabilizar economicamente a transação.

Roberto Quiroga Mosquera¹¹ chama a atenção, ainda, para a falta de objetividade da lei na determinação de sua vontade: “O que são preços idênticos ou similares? Quando não o são? E os bens que apresentam similitude e identidade com nenhum outro?”. De fato, a imprecisão legal leva à ineficácia da norma. Não há como se pretender a comparação de operações comerciais para a determinação de um valor médio que representaria a operação em *arm's length leading*, sem levar em consideração fatores específicos de cada uma das operações.

3.1.2 Método do preço de revenda menos lucro (PRL)

“Definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos: a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas; d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda” (art. 18, II, da Lei n. 9.430/96).

11 O regime jurídico-tributário dos preços de transferência e a Lei n. 9.430/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Op. cit.*, p. 89-102.

Este método, puramente matemático, não transmite ao plano legal a maleabilidade própria das práticas comerciais. Não há como congelar as situações comerciais a presunções, no caso, da margem de lucro pretendida pela empresa em determinada operação comercial. Por este critério, a determinação do preço em *arm's length* se faria pelo preço de revenda do bem importado, abatidas certas parcelas e considerado um lucro de 20% sobre o valor final. Tal critério não considera as estratégias de ganho de mercado, os riscos do mercado financeiro, etc.

A presunção de que o lucro de uma empresa com determinada operação seja de 20% não tem qualquer fundamento, ferindo de morte a liberdade das leis do comércio e o princípio da razoabilidade, constitucionalmente assegurados. Neste particular, a legislação brasileira extravasa o modelo OCDE para, inovando, fixar a margem de lucro a ser considerada na determinação do preço de transferência.

Segundo o § 2º do art. 21 do diploma em questão, serão admitidas margens de lucro diversas da disposta na lei. Contudo, inverte-se o ônus probatório em desfavor do contribuinte, que deverá provar que não realizou a base imponible pretendida pelo Fisco. Ocorre que tal inversão não tem acolhida no nosso sistema constitucional tributário. Não pode o contribuinte ser compelido a provar que não realizou a pretensão tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

3.1.3 Método de custo de produção mais lucro (CPL)

“Definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado” (art. 18, III, da Lei n. 9.430/96).

Este critério não merece encômios. Além da crítica acerca da fixação da margem de lucro, cuja repetição é despicienda, há que se considerar a

dificuldade (ou até mesmo a impossibilidade) de efetivação de tal critério, que não encontra base fática para sua implementação.

De fato, não se vislumbra a possibilidade de rever toda a cadeia de produção do bem no exterior até a sua importação e venda no Brasil, para calcular o livre preço de transferência. É certo que o Brasil possui tratados para troca de informações fiscais com alguns países, mas, ainda assim, a instrumentalização desse processo se faz de todo onerosa, seja para o contribuinte, seja para o Fisco. Além do que este método não considera os riscos de transporte e, principalmente, as condições cambiais de que se reveste a transação e que podem, a qualquer tempo, alterar o seu resultado.

3.1.4 Efeitos tributários

Para fins de tributação da renda, os valores de abatimento da base retributória deverão estar adstritos à comparação de um desses três métodos de determinação do preço de transferência em relação ao princípio de livre mercado.

Para tanto, calculados pelos três métodos, se isso se fizer possível, prevalecerá o que maior proximidade alcançar do preço real negociado pelas empresas, sendo este o valor que poderá ser abatido do cálculo do lucro real para fins de tributação da renda. O que exceder ao valor encontrado deverá ser considerado como integrante da base imponible, sujeito, pois, à tributação.

3.2 Receitas oriundas de exportação

Cuida-se da própria formação da base imponible do imposto, com a percepção de renda em transação comercial.

O que de relevante traz para o direito tributário é que, estando-se diante de um preço de transferência, poder-se-á remeter lucros para o exterior com o subfaturamento do produto. Nesta hipótese, vendida a mercadoria a um baixo preço para o exterior, quando de sua revenda, perceber-se-á

um acréscimo de lucro que deveria ter sido apurado pela empresa coligada nacional.

Neste particular, determina-se, para fins meramente didáticos, a observância de duas etapas: a) verificação; b) arbitramento.

A primeira fase – verificação – se dá com a comparação do preço médio de venda de bens, serviços ou direito verificados nas exportações, que não pode ser inferior a 90% do preço médio de venda do mesmo produto, no mercado interno, durante o mesmo período e nas mesmas condições de pagamento. Para determinação desses valores, considera-se, ainda, abatimentos, na determinação do preço de mercado interno, de descontos concedidos, ICMS, ISSQN, contribuições para seguridade social (Cofins e PIS); e na determinação do preço de exportação, dos encargos de frete, caso tenham sido suportados pelo exportador.

Louva-se a iniciativa da norma em estabelecer que a determinação de tais médias deverão obedecer ao mesmo lapso temporal. Somente assim se poderá firmar uma proximidade contextual entre os preços considerados.

Identificado um preço de transferência médio inferior ao patamar legal de 90% do preço médio de mercado interno, deverá o primeiro, para fins de tributação, ser arbitrado segundo critérios fornecidos pela própria Lei n. 9.430/96, prevalecendo o menor dos valores apurados.

3.2.1 Método do preço de venda nas exportações (PVE_x)

“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 direito, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes” (art. 19, § 3º, I, da Lei n. 9.430/96).

Como já muito ressaltado, as transações comerciais não podem ser congeladas para fins de determinação da atuação fiscal. É praticamente impossível comparar relações comerciais firmadas por uma empresa no âmbi-

to internacional, sem considerar os riscos de transporte, de câmbio, de inadimplência, a quantidade de produtos envolvidos na operação, etc.

Vale lembrar que a mínima diferença no preço individual do produto pode alterar completamente o resultado final da operação, mormente quando confrontada com questões cambiais.

3.2.2 Método do preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA)

“Definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado” (art. 19, § 3º, II, da Lei n. 9.430/96).

3.2.3 Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino Diminuído do Lucro (PVV)

“Definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo” (art. 19, § 3º, III, da Lei n. 9.430/96).

Estes dois métodos não de ser analisados conjuntamente, uma vez que a semelhança entre eles impõe as mesmas dificuldades: a obtenção de dados concretos confiáveis acerca das operações realizadas no exterior. É que, por estes métodos, o arbitramento do *transfer price* se faria com base nos valores de revenda das mercadorias nos países que as importaram, o primeiro no atacado e o segundo no varejo.

Se, para a determinação de tais médias de preço no mercado atacado já se encontram dificuldades, imagine-se no varejo, em que os preços podem variar conforme o mercado e as necessidades dos consumidores e dos vendedores finais.

Tais métodos, além da impossibilidade de efetivação, não trazem segurança jurídica alguma, pois os preços considerados em todo o mercado internacional pode ter variantes gigantescas, conferindo ao Fisco poder inaceitável de presumir preços distantes da realidade econômica interna.

3.2.4 Método do custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro (CAP)

“Definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direito, 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” (art. 19, § 3º, IV, da Lei n. 9.430/96).

Neste particular, retomam-se as considerações acerca da fixação do lucro por meio da lei, contrariamente às livres determinações de mercado.

3.3 A questão tributária no direito interno

À primeira vista, pode parecer que a questão, como posta, não traz solução para o controle da manipulação dos preços de transferência.

De fato, a Lei brasileira encontra muitos empecilhos de ordem prática para sua efetiva aplicação. Basicamente, tem-se critérios de duas ordens: uma, que se baseia em dados cuja obtenção são, em sua maioria, inviáveis; e outra, presunções de lucro para a composição da base impositiva do imposto.

Considerando ser, na maioria das vezes, inviável a primeira opção, recaí-se na utilização da segunda. Todavia, não se admite, em nosso ordenamento, a tributação por presunção. E é exatamente isso que a Lei n. 9.430/96 pretende: não encontrando o Fisco brasileiro mecanismos para a identifica-

ção do preço de transferência em *arm's length leading*, poder-se-á presumir qual a base de cálculo deve ser utilizada, sem considerar as forças naturais e próprias do mercado.

Não obstante, as presunções não se adaptam à rigidez do sistema tributário nacional, como bem ressalta a íclita Misabel Derzi,¹² cujo escólio, de lucidez incomparável, não deixa dúvidas:

“O conceito de renda decorre diretamente da Constituição. É validamente complementado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, que se presta à elucidação dos conflitos de competência tributária. Mas o legislador ordinário não pode criar ficções jurídicas de renda-lucro. Se pudesse fazê-lo, estaria falseada a discriminação constitucional de competência tributária, porque ele converteria o que é renda em patrimônio ou capital e vice-versa.”

De fato, a experiência internacional tem demonstrado que a fixação de margens rígidas de lucro e de padrões inflexíveis de comparação de preços acaba por levar à tributação do patrimônio ao invés do lucro, desvirtuando a natureza própria do tributo reeditivo. A não-conformação dos métodos para a identificação da real ocorrência do fato impositivo e da base de cálculo aplicável traduz uma inaceitável insegurança jurídica, na medida em que permite a alocação da tributação sem que os pressupostos necessários à imposição se verifiquem.

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral¹³ enfatizou tal questão, prevenindo os riscos da efetiva aplicação da Lei brasileira:

12 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 47.

13 O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Op. cit.*, p.13.

“Não obstante as regras para a determinação do preço de transferência sejam imprescindíveis ao desenvolvimento econômico do País – sendo a sua previsão, neste particular, extremamente positiva – de fato o Brasil foi muito agressivo, do ponto de vista técnico, na sua previsão. Diversos aspectos da nova legislação poderão levar ao contencioso judicial, seja pela *presunção* de diversas margens de lucro – técnica incompatível com o regime jurídico pátrio –, seja pela *denominada inversão do ônus da prova*, também inadmissível, em sentido geral, pelo regramento positivo pátrio.”

Cumprido ressaltar que, no direito alienígena, criou-se um instituto denominado *safe harbor*, que em muito reduz as discussões concretas e judiciais acerca da manipulação do preço de transferência.

Com o *safe harbor*, o contribuinte, antes de realizar uma operação com parte coligada, fixa, em debate direto com a Administração Tributária, quais serão os critérios específicos a serem observados na determinação do preço de transferência. Tal mecanismo traz segurança para o contribuinte, que tem determinadas previamente as regras no caso concreto que serão utilizadas na verificação contábil da operação, bem como facilita a operação da Administração Tributária, que antevê as normas para os fatos que serão objeto de fiscalização.

3.4 A experiência internacional

Em primeiro plano, cumpre ressaltar que a única fonte alienígena a que tivemos acesso foi a dos Estados Unidos, dadas algumas dificuldades de reunir bibliografia estrangeira acerca da matéria.

Para o direito norte-americano, além da experiência do *safe harbor*, muito útil na prevenção de conflitos de natureza tributária com relação aos preços de transferência, ressaltam-se as técnicas e critérios utilizados na identificação da manipulação do preço de transferência. Nele é reconhecida a dificuldade de estabelecer padrões de comparação entre os preços de trans-

ferência e os preços negociados em mercado competitivo; e é com base nesta premissa que se estabelecem as regras para o controle da manipulação do *transfer price*.

A *section 482* é a principal norma que regulamenta a questão, prevenindo que “*because identical transactions can rarely be located, whether a transaction produces an arm’s length result generally will be determined by references to the results of comparable transactions under comparable circumstances*”.¹⁴

Tanto assim que “*the arm’s length result of a controlled transaction must be determined under the method that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm’s length result. Thus, there is no strict priority of methods, and no method will invariably be considered to be more reliable than others*”.¹⁵

Para tanto deverão ser considerados, na comparação entre o preço de transferência e o preço em *arm’s length leading*, os seguintes aspectos:¹⁶

- os resultados econômicos e os recursos empregados em ambas as operações;
- os termos contratuais firmados em ambos os casos, ressaltando-se questões relacionadas a forma de contratação, volume das vendas, termos de garantia, direitos de modificação unilateral do contrato, duração do contrato, transações colaterais ou negócios paralelos em andamento, bem como créditos e termos de pagamento;
- os riscos do negócio em cada caso, considerando-se entre eles os riscos de mercado, riscos associados ao sucesso ao insucesso da operação, riscos financeiros, riscos de deterioração do produto e riscos gerais do comércio;
- as condições econômicas das empresas em ambas as operações, incluindo a similaridade e a composição geográfica dos mercados, o potencial

14 GUSTAFSON, *Op. cit.*, p. 508.

15 *Ibidem*, p. 509.

econômico do mercado, os custos locais específicos dos fatores de produção, os fatores concorrenciais, as condições econômicas das indústrias e alternativas razoáveis existentes para as partes;

- a natureza da mercadoria ou do serviço.¹⁶

São ainda consideradas algumas “circunstâncias especiais”, decorrentes de recentes posições pretorianas, incluindo:

- estratégia de mercado: alterações de preços visando à entrada e à expansão das atividades no mercado;
- diferenças de mercado, caso a comparação se faça com relação a operações ligadas a mercados diferentes;
- custos decorrentes de localizações geográficas diversas, em caso de operações geograficamente distintas.

Percebe-se, pois, que o direito norte-americano, ao contrário do direito brasileiro, preocupa-se em manter abertas as relações comerciais, não se prendendo a presunções de qualquer natureza e sem pretender a estagnação das atividades do comércio para fins de determinação da carga tributável. Não se afirma, todavia, que tal regulamentação não seja objeto de crítica. A natureza própria da operação que se pretende regular – preço de transferência – induz a um enorme questionamento quanto à efetividade das medidas adotadas pelas administrações tributárias. O direito norte-americano inegavelmente, a nosso ver, está mais evoluído, à medida que permite a consideração de fatores próprios da mercancia no estabelecimento do preço em *arm's length leading*. Não está a salvo, porém, de críticas por parte de seus estudiosos.

¹⁶ Elaborado com base em GUSTAFSON (*op.loc.cit.* p. 509), sem compromisso com tradução específica dos termos.

4 A BITRIBUTAÇÃO EM DECORRÊNCIA DA RETIFICAÇÃO CONTÁBIL DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A bitributação consiste na incidência, sobre um mesmo fato imponible, de duas pretensões tributárias de mesma natureza, por dois entes políticos distintos. No âmbito internacional, a preocupação com a eliminação da bitributação tem sido objeto de inúmeros tratados, que procuram sistematizar as relações tributárias entre os países envolvidos em determinadas operações.

Adotado o sistema do *world wide income taxation*, também conhecido como o princípio da universalidade, fatalmente estar-se-á diante de conflitos de interesses impositivos. É que, segundo este princípio, cada Estado tem soberania tributária para exigir tributos, especialmente decorrentes da aferição de renda, de seus nacionais, onde quer que eles estejam. Em contrapartida, cada Estado, também por questões de soberania, se vê competente para exigir tributos decorrentes de fatos imponíveis que se verificarem em seu território.

Tem-se, pois, nas transações internacionais, um crescente aumento de conflitos de jurisdições tributárias, uma vez que muitas das empresas responsáveis pelos fatores de produção dos países em desenvolvimento são multinacionais, com sede ou matriz em países desenvolvidos.

Trazendo a questão para o âmbito do preço de transferência, a bitributação pode ser localizada quando da retificação contábil da operação visando adequá-la ao princípio *arm's length*. É que o preço de transferência, quando manipulado, remete renda da unidade localizada em um país para outra unidade coligada, fixada em jurisdição tributária diversa. O país que recebe a renda passa a tributá-la, mesmo que de forma mais favorável do que no país de origem.

Todavia, se o país de origem retifica o preço de transferência, adequando-o aos padrões de mercado, e tributa essa diferença, ocorre uma dupla imposição do imposto reeditório sobre uma mesma base imponible.

Esta bitributação, mesmo tratando-se de manipulação do *transfer price*, há de ser evitada, mantendo o patamar concorrencial dos preços no mercado. Surge, então, a questão de qual dos países será o competente para tributar tal operação. Leia-se, neste sentido, excerto de Heleno Torres,¹⁷ que dirime de forma inequívoca a questão:

“O problema é que este último Estado nem sempre está disposto a, também, retificar a contabilidade da empresa que se encontra sob sua égide (após aquela retificação), até porque significaria uma redução nos lucros tributáveis, motivo pelo qual a dupla tributação por transferência, normalmente, se manteria sem solução. Por esse motivo, no plano internacional, já está amplamente reconhecido que, respeitando o princípio *arm's length*, ou seja, considerando o preço determinado à base do princípio da livre concorrência, o estado de residência da empresa que realiza a transferência de preços à outra empresa (beneficiária) é que deve ser o responsável pelas providências necessárias para eliminar a possibilidade de desencadeamento da dupla tributação internacional.”

Embora existam alguns tratados acerca da bitributação na retificação contábil do preço de transferência, os países recebedores da renda, em sua maioria, se negam, na prática, a restituir ou deixar de tributar a renda que lhes foi transferida. É que a identificação da manipulação do preço de transferência por um país não possui efeitos de obrigar o outro a abster-se da tributação.

A Itália, por exemplo, vê na bitributação uma forma de coerção à prática de manipulação do preço de transferência, negando-se a deixar de exigir os tributos decorrentes da evasão fiscal.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 266-267.

5 CONCLUSÃO

O estudo acerca dos preços de transferência tem alcançado importância cada vez maior. O direito brasileiro começa a dar os seus primeiros passos visando controlar essa operação, que tem-se tornado cada vez mais comum, por traduzir um excelente atrativo para empresas multinacionais alocarem renda da corporação onde seja mais vantajoso, elidindo o tributo devido.

As técnicas adotadas pelo direito brasileiro para o controle das manipulações do preço de transferência não merecem, em uma visão generalizada, elogios, uma vez que busca a tributação por meio de ficções que, na maioria das vezes, não traduzem a realidade tributária. Todavia, o reconhecimento da necessidade de normatização de tal fenômeno já é uma grande conquista. Com a abertura do mercado interno para o capital estrangeiro, iniciou-se a preocupação com tais distorções, buscando preservar o poder tributário da renda pelo Estado.

Ainda, a globalização é fator determinante no incremento dos mecanismos do *transfer pricing*. Até mesmo a adoção do *world wide income taxation* tem por objetivo dificultar a ocultação de renda ou sua transferência para países com menor pressão tributária.

A manipulação dos preços de transferência desafia a soberania tributária dos Estados. Em contrapartida, estes têm desenvolvido mecanismos que visam desacobertar as transferências de renda por esse fenômeno, porém, a ausência de uma inteligência global sobre a matéria dificulta o implemento de atuações isoladas na identificação das anomalias provocadas pelo preço de transferência.

Talvez a melhor maneira de resolver o problema seja por meio da uniformização do direito a respeito do instituto, conferindo aos países componentes do mercado internacional a possibilidade de se socorrerem mutuamente em defesa de suas receitas tributárias.

6 BIBLIOGRAFIA

- BUHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. 395 p.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de, MURGEL, Maria Inês. *IRPJ – Teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999. 671 p.
- CASELA, Paulo Borba. *Direito internacional tributário brasileiro*. São Paulo: LTr, 1995. 718 p.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Noções de fiscalidade internacional*. Belo Horizonte: Movimento Editorial da Faculdade de Direito da UFMG, 1998. 55 p.
- _____. *Comentários à Constituição de 1998*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 7 ed., 423 p.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. 72 p.
- FRANÇA, Júnia Lessa et al. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. Belo Horizonte: UFMG, 1998. 213 p.
- GUSTAFSON, Charles H., PERONI, Robert J., PUGH, Richard Crawford. *Taxation of international transactions*. Materials, text and problems. St. Paul: West Publishing, 1997. 947 p.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão*. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997. 346 p.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997. 127 p.
- UDINA, Manilo. *Il diritto internazionale tributario*. Padova: Cedam, 1949. 459 p.
- TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. 605 p.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 4 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997. 614 p.

CRIMINALIDADE E VIOLÊNCIA: Uma questão de complexidade*

Ana Paula Repolês Torres**

Sumário

1. Considerações preliminares.
2. Breve análise histórica.
3. Violência social – Violência legitimada pela sociedade funcionalmente diferenciada.
4. Violência familiar – A corrupção do código do sistema da família.
5. O delito como fenômeno social.
6. Conclusão.
7. Bibliografia.

1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Baseando-nos nos desenvolvimentos da teoria sistêmica de Luhmann e De Giorgi, pretendemos fazer uma análise da violência e da criminalidade como fenômenos inerentes a qualquer sociedade, seja ela antiga ou moderna, e não como desvios do ser humano capaz de ser considerado, face a tal fato, “anormal”. Isso não significa uma apologia do crime ou uma justificacão da agressividade das pessoas; mas temos a intenção de tratar de modo não superficial tais questões, mostrando que a sociedade sempre legítima determinado tipo de violência e é catalisadora de comportamentos divergentes. As pessoas ficam aterrorizadas com os altos índices de criminalidade e violência da sociedade atual, mas não conseguem enxergar o que há por trás dessa situação.

* Artigo elaborado durante pesquisa desenvolvida sob orientação dos Profs. Juliana Nevenschwander Magalhães e Carlos Augusto Canêdo, financiada pelo CNPq.

** Aluna do 7º período do curso de graduação da Faculdade de Direito da UFMG.