**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

**1. Panorama**

A efetivação de operações internacionais pode dar margem a planejamentos tributários que venham a prejudicar determinados países.

Tal pode se dar em função da distinção das alíquotas do imposto sobre a renda estabelecidas por cada país. Essa circunstância permitiria a pessoas ligadas situadas em países distintos que manipulassem as operações que praticam entre si de forma a concentrar formalmente o lucro no local em que a tributação fosse menos onerosa.

Suponha-se, para ilustrar o quanto foi dito, que determinada empresa brasileira pretenda vender um bem em país que tribute a renda de forma menos onerosa do que o Brasil, por intermédio de empresa por ela controlada. Nesta hipótese, considerando o vínculo existente entre ambas, o ideal, sob enfoque formalmente tributário, seria vender a mercadoria à controlada a preço de custo, de modo a não apurar lucro pela operação no Brasil, concentrando todo o acréscimo patrimonial onde a renda será tributada de forma mais conveniente.

É para afastar situações tais que a OCDE passou a sugerir a instituição de regras de *preços de transferência*, que consistem justamente em limitações para a manipulação dos preços em transações internacionais entre partes ligadas com o escopo de impedir planejamentos tributários pautados estritamente na economia de divisas, em detrimento de interesses nacionais de primeira grandeza. Dito de outro modo, as regras de preços de transferência têm como objetivo assegurar que os negócios sejam ajustados a um preços equitativo ou justo sob o prisma tributário.

**2. *Arm’s Length***

Toda a lógica adjacente aos preços de transferência orbita em torno do conceito de *arm’s length* (distância de um braço). De acordo com a OCDE, preço *arm’s length*corresponde ao que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, em condições semelhantes ou idênticas, no mercado aberto.

Acentuado tal contexto, emerge com evidência que a manipulação dos preços em operações entre entes ligados pode ocorrer tanto na importação quanto na exportação.

Por isso, pautada sempre na lógica do *arm’s length*, que rege toda a disciplina da matéria, o legislador brasileiro estabeleceu regras para ambas as situações nos arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96.

**3. Pessoas ligadas**

Previu o art. 23 da Lei 9.430/96 as hipóteses em que se considera estar-se diante de pessoas vinculadas. São elas: I - a matriz, quando domiciliada no exterior; II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior; III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada[;](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm#art243%A72) IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada; V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta; VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio; VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

A lei não previu a figura da pessoa interposta, o que poderia dar margem à estruturação de operações entre partes ligadas intermediadas por terceiro. Tal matéria veio a ser regrada apenas no art. 2o da Instrução Normativa RFB 243/02.

Sendo assim, correta a conclusão de Luís Eduardo Schoueri, o qual, invocando o princípio da legalidade, averba que *“as situações de interposta pessoa submetem-se, no mais das vezes, à aplicação dos dispositivos legais que preveem sanções de desconsideração para os casos de negócios jurídicos simulados”*.

**4. Paraísos fiscais**

Semelhantes efeitos tributários podem ser obtidos caso a pessoa nacional venha a transacionar com outra situada em paraíso fiscal.

O conceito de paraíso fiscal foi primitivamente versado na legislação brasileira justamente para o regramento dos preços de transferência. No *caput* do art. 24 da Lei 9.430/96 se prevê que” *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”* se aplicam as regras de preços de transferência.

O § 4o do aludido dispositivo estabelece, ainda, que também se considera *“país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes”*.

**5. Exportações**

*a) cálculo do preço médio*

Como já ponderado, a manipulação do preço que se reputa justo em transações internacionais pode ocorrer em ambos os sentidos: importação e exportação. Considerando que tais operações são antagônicas, a legislação trata-as de forma apartada.

Para as exportações, prevê o *caput* do art. 19 da Lei 9.430/96 que *“as receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes”*.

Caso o contribuinte brasileiro não realize vendas internas, será considerado o preço de venda praticado por concorrente.

Considerando que os impostos incidentes internamente e nas exportações são distintos, a própria legislação já estabelece os necessários ajustes para que a comparação seja idônea, confrontando números homogêneos.

Nessa linha, prescreve o § 2o do art. 19 da Lei 9.430/96 que se considera preço de venda: *“I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, do imposto sobre serviços e das contribuições para a seguridade social - COFINS e para o PIS/PASEP”* e “*II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora”*.

A realidade empresarial, todavia, demonstra que os ajustes tributários não são suficientes para permitir a adequada confrontação entre os preços. Na prática, questões financeiras, de garantia e comerciais impactam sobremaneira nos preços. Por isso, a Instrução Normativa RFB 243/02 admite ajustes relacionados a (a) prazo para pagamento; (b) quantidade negociada; (c) garantia do bem ou do serviço; (d) despesas com publicidade e propaganda; (e) custos de fiscalização da qualidade dos bens; (f) custos de intermediação; (g) acondicionamento; (h) frete e seguro; e (i) riscos de crédito.

*b) métodos de arbitramento da receita de exportação*

Acaso o preço de venda praticado pelo contribuinte com pessoa ligada ou situada em paraíso fiscal seja inferior a 90% do preço médio praticado nas vendas internas, será imperativo o ajuste da receita utilizando-se um dos critérios estabelecidos na legislação para tanto, intitulados métodos de arbitramento da receita de exportação.

Não se trata de considerar irregular a venda praticada abaixo do patamar de 90%, mas de conferir-lhe efeitos tributários específicos que expurguem os vícios potencialmente existentes em ditas transações.

Os métodos são:

1. *Método do Preço de Venda das Exportações (PVEx)*: calculado pela média dos preços de venda efetuadas pela própria empresa para clientes não ligados nem situados em paraíso fiscal durante o mesmo período;
2. *Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro* (PVA): calculado pela média dos preços de venda praticados no mercado *atacadista*, diminuídos dos tributos embutidos no preço e de margem de lucro de 15%;
3. *Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV)*: média dos preços de venda praticados no comércio *varejista*, diminuídos dos tributos incluídos no preço e de margem de lucro de 30%;
4. *Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP)*: média dos custos de aquisição ou de produção acrescidos dos impostos exigidos no Brasil e de margem de lucro de 15%.

Acaso seja possível promover o cálculo por mais de um método, pode o contribuinte eleger aquele que se mostrar mais vantajoso no caso concreto.

Após a aplicação de um dos métodos acima discriminados deverá o contribuinte promover o ajuste no valor da receita com a venda no seu livro de apuração do lucro real (LALUR).

**6. Importações**

Se nas exportações o impacto se verifica na receita, nas importações, a alteração do preço de venda repercute sobre os custos, alterando, da mesma forma, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

No caso das importações, os métodos aplicáveis são os versados abaixo:

1. *Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)*: calculado pela média 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;
2. *Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*: média dos preços de revenda subtraídos dos descontos incondicionais, dos impostos exigidos na venda, das comissões e da margem de lucro de *20%* na hipótese de revenda dos bens, serviços ou direitos *ou* *60%* se aplicados na produção.
3. *Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)*: custo médio de produção no país de origem acrescido de impostos lá incidentes e de margem de lucro de 20%;

Tal como ocorre na importação, acaso seja possível promover o cálculo por mais de um método, pode o contribuinte eleger aquele que se mostrar mais vantajoso no caso concreto.

**7. Pagamento de juros**

Outra medida estabelecida pela legislação para evitar abusos da parte do contribuinte consiste em estabelecer os valores passíveis de dedução com juros.

Dispõe o art. 22 que os juros pagos ou creditados a pessoa ligada ou situada em paraíso fiscal, *quando decorrentes de contratos não registrados no Banco Central do Brasil*, serão dedutíveis com base na taxa *Libor* semestral acrescida de *spread* de 3% anuais.

Na situação oposta, de recebimento de juros, dispõe o mesmo preceito legal que a receita não poderá ser inferior à aplicação da Libor semestral acrescida dos 3% anuais de *spread*.