

011/97
0358

Ives Gandra da Silva Martins

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS

DT 52

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito das Universidades Mackenzie e Paulista
e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército,
Presidente da Academia Internacional de Direito e
Economia e do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação
do Comércio do Estado de S.Paulo.

A lei 9430/96, em seus artigos 18 a 24, introduziu o conceito de preço de transferência, antes inexistente na legislação de imposto sobre a renda (1).

(1) Está o artigo 18 assim redigido: "Art. 18 Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I. Método dos Preços Independentes Comparados-PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II. 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 20%, calculada sobre o preço de revenda;

III. Método do Custo de Produção mais Lucro-CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inc. II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

A referida técnica impositiva é de conhecimento dos países mais desenvolvidos, que têm objetivado, desta forma, evitar as fraudes, os super ou subfaturamentos, sendo seu escopo aquele de parametrar valores considerados como preços médios de mercado (2).

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente".

(2) No 8º Congresso da IFA realizado em Colônia, a matéria foi pela primeira vez tratada no seio da organização quanto às empresas interligadas. A resolução foi a seguinte: "Vu le rapport général de M. le Professeur Buhler sur les sociétés internationales dans le droit fiscal national e international, et se limitant à la question de la détermination, dans le cadre actuel de la généralité des conventions internationales de double imposition, des profits indirectement transférés à une entreprise d'un Etat, par l'établissement stable ou la filiale de cette entreprise établie dans un autre Etat,

É de se lembrar, que desde a introdução do imposto sobre a renda na Inglaterra, os países

Recommande:

1. que les bénéfiques de l'établissement stable ou de la filiale soient déterminés compte tenu, s'il s'agit de droits de propriété industrielle ou de services rendus, des redevances habituellement pratiquées par des entreprises indépendantes, et s'il s'agit d'opérations commerciales ou industrielles, des marges bénéficiaires habituellement pratiquées dans le même commerce ou la même industrie par des entreprises indépendantes;
2. que le contrôle plus ou moins étroit exercé sur la filiale ou l'établissement stable par l'entreprise étrangère ne soit pas considéré comme une présomption de la stipulation de rémunérations anormales, le caractère normal ou anormal de celles-ci devant être déterminé par comparaison avec pourcentages ou les marges ordinairement pratiquées par des entreprises indépendantes pour des opérations analogues;
3. qu'au cas de difficultés sur la détermination de ces pourcentages et de ces marges, les administrations compétentes des Etats intéressés soient appelées à s'entendre, en la forme d'une procédure amiable, si possible par des contacts au cours de réunions paritaires, sur les coefficients applicables selon la nature de ces activités, et compte tenu des conditions particulières dans lesquelles elles peuvent s'exercer; et réserve la possibilité de se décider selon d'autres principes dans les cas où les Etats ne sont pas liés par les conventions internationales ci-dessus visées" (Resolutions Book, IFA, Amsterdam, 1988, p. 39).

mais desenvolvidos adotam formas de lançamento mais elásticas que no Brasil, sendo que, nos Estados Unidos, a utilização da presunção como fator impositivo vem de longa data. Nos países mais desenvolvidos, os denominados princípios assecuratórios do contribuinte, que são os da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta da lei formal, de rigor, não existem, tendo o Fisco, sempre, a última palavra. A própria teoria da desconsideração da pessoa jurídica é de natureza jurisprudencial e não normativa, em clara demonstração que a flexibilidade na fiscalização e apuração do "quantum debeatur" é maior (3).

(3) Henry Tilbery lembra que: "O país-berço do imposto de renda foi a Grã-Bretanha, onde seus precursores foram no 18º século diversas formas de imposição sobre a renda consumida, por exemplo sobre a posse de carruagens, cavalos, homens empregados domésticos, casas, janelas, e relógios.

O imposto de renda na sua concepção clássica teve sua origem em 1799, quando foi instituído por William Pitt para contribuir ao financiamento da Guerra contra a França. Em seguida foi várias vezes revogado, reintroduzindo e prorrogado - em resumo desde 1842 continua em vigor embora que passou por muitas alterações de acordo com a história social, econômica e política desse país.

Nos Estados Unidos da América do Norte o Congresso

É bem verdade que também, nestes países, a tributação é mais justa. O emprego do dinheiro público menos perdulário. A corrupção menor. A concussão praticamente desconhecida. E a voz do contribuinte mais ouvida que no Brasil. A sociedade, por fim, é constituída de "cidadãos" e não de "administrados".

Nos países civilizados, o momento áureo dos Parlamentos é a discussão do orçamento, onde os contribuintes têm voz ativa, debatendo-o com os governos, antes de sua remessa, em projeto de lei, ao Congresso, e com os parlamentares a sua aprovação. O controle da sociedade é maior nos países desenvolvidos, razão pela qual a flexibilidade de lançamento tributário também

introduziu o imposto de renda federal, pela primeira vez, em 1862 para ajudar a financiar a guerra civil. Em 1909 o Congresso propôs a Emenda nº 16 (Sixteenth Amendment) para acabar com a exigência da distribuição do imposto de renda entre os Estados, de acordo com o census. Em 1913, quando essa Emenda entrou em vigor, autorizou o Congresso a tributar "rendas provenientes de qualquer fonte", essa considerada uma "definição arrasadora" (A sweeping phrase)" (Direito Tributário nº 3, Ed. J. Bushatsky, 1975, p. 74).

maior. Sendo a carga fiscal mais justa e melhor aplicada, o Poder Público recebe do povo uma procuração mais lata para tributar (4).

No Brasil, infelizmente, tais pressupostos

(4) O interessante é que a Magna Carta dá origem ao Parlamento, à época apenas de Barões, e às discussões orçamentárias. G. R. C. Davis escreve: "Magna Carta, the Great Charter of English liberties, was first issued by King John at Reunymede in June 1215. Immediately after John's death in October 1216, it was reissued in the name of his successor, Henry III, with substantial excisions and alterations. Two subsequent reissues in 1217 and 1225 incorporated further revisions. In the form of the third and final revision of 1225, it was confirmed in 1297 by Edward I and a copy of this confirmation was afterwards placed on the first or "great" roll of English statutes. Since then, Magna Carta has come to be regarded by Englishmen, and by all who have adopted English laws, as their chief constitutional defence against arbitrary or unjust rule. Its two most famous clauses (§§ 39 & 40) express and give warranty to some of the Englishman's most deeply held political beliefs. Translated from the original Latin they read: "No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgement of his equals or by the law of the land. To no one will we sell, to no one deny or delay right or justice" (Carta Magna, The British Library, 1985, p. 9).

inexistem. A Federação é maior do que o PIB e há uma capacidade de desperdício oficial fantástica, que é denunciada por CPIs que muito descobrem de falcatruas e pouco punem. A tributação é, portanto, sempre excessiva, injusta, mal distribuída, imposta sem discussão e com tendência permanentemente a aumentar. Como os governos não conseguem controlar suas despesas, a carga tributária cresce de forma assustadora, tendo pulado, nos últimos 10 anos, de 23 para 31% do PIB, que é formado em 50% pelos governos que não pagam tributos. O segmento privado, pois, responde por mais de 50% da carga tributária arrecadada, que se revela inútil, em face da inacreditável capacidade desperdiçadora das 5.000 entidades federativas. Vito Tanzi, diretor de Tributação do Fundo Monetário Internacional, declarou, em setembro de 1996, que com 31% de carga tributária sobre o PIB, o Brasil perde competitividade perante as outras nações emergentes, que só têm 20% (5).

(5) *Em debate que tive com Vito Tanzi sobre os excessos de tributação, assim se manifestou ele: "I am most grateful to Prof. Gandra and Prof. Rebouças for the very interesting comments. I will use the remaining minutes to elaborate on a few points that I think are very important and need do be stressed.*

Neste contexto, houve por bem o legislador, elevado posteriormente à condição de "complementar", em formatar sistema tributário com mais garantias ao contribuinte do que nos

Starting with Prof. Gandra's comments, I agree that public expenditure clearly is the other side of taxation. We always talk about tax evasion, for example, but we have rarely talked about public expending, which is the other side of the coin. So we have to be much more aware of the fact that there are lots of abuses on the expenditure side, and that we cannot explain or justify all expenditures in terms explain or justify all expenditures in terms of social objectives.

It is also very important to realize that when we look at the level of taxation in a country, measured as actual collection divided by gross domestic product, we are really missing the fact that certain individuals do not evade taxes, consequently paying much more than the average tax payer and this brings about really lots of inequity and that has been always one of the problems, with respect to the reduction of number of taxes, I must say that this is really a campaign that I have been leading for years, and is that I have called in some of the papers I've written, the "pruning of the tax system". I've made an analogy to trees that overtime, if you don't prune them they develop branches which reduce the productivity of the tree and so occasionally that dead branches or excessive branches need to be pruned. The same idea in taxation" (grifos meus) (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 7, Ed. Revista dos Tribunais, abril/junho de 1994, p. 148/149).

países mais desenvolvidos, hospedando os três princípios atrás citados, ou seja, da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal.

Tanto assim é que o lançamento, que é ato privativo da Administração, transfere à autoridade tributária todos os ônus da imposição, estando, o artigo 142 do CTN, assim redigido:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Em outras palavras, aquela flexibilidade própria do direito comparado para os regimes fiscais vigentes nos países mais desenvolvidos, não

existe no Brasil. Aqui, o ônus da prova da fraude pertine ao Fisco, que deve fazer o lançamento, e não ao contribuinte (6).

(6) *Escrevi: "Tem-se, nos processos fiscais, por incorreta percepção de costumes fiscais anteriores ao advento do CTN, entendido que o ônus da prova cabe sempre ao sujeito passivo da obrigação tributária e nunca ao sujeito ativo. Por essa linha de pensamento, tudo pode o Fisco alegar na elaboração do auto de infração, cabendo ao contribuinte ou responsável --muitas vezes obrigado a produzir a impossível prova negativa-- o encargo de destruir a alegação.*

Por força de inércia, por conveniências exegeticas, pelas limitações pertinentes ao processo revisional de lançamento, que é o "contencioso administrativo" no país, e pelo receio e custos que a discussão judicial da pendência tributária acarreta, a ultrapassada tradição tem sido mantida, não se apercebendo a maioria dos intérpretes que, desde o surgimento do CTN, é ela incompatível com a norma geral do lançamento. O art. 142 fulminou-a. Inverteu o princípio. Obrigou o sujeito ativo a, privativamente, tudo providenciar, sem ter, inclusive, o condão de transferir encargos e funções.

Ora, os quatros aspectos mencionados pelo art. 142 do CTN são de exclusiva responsabilidade do sujeito ativo da relação tributária. E de mais ninguém. Vale dizer, deve determinar, de forma clara e nítida, respeitados os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal, o sujeito ativo,

a) quando, como e onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária;

b) qual sua base de cálculo;

c) qual o montante do tributo;

Ora, a adoção, não por lei complementar, mas por lei ordinária de prova pré-estabelecida, a meu

d) qual o sujeito passivo.

No concernente à base de cálculo, a clareza é inequívoca. Compete ao sujeito ativo a determinação da base de cálculo, ou seja, da matéria tributável. Determinar quer dizer conformar por inteiro. Definir. Não permitir dúvidas. Espancar generalidades. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, límpido. E tal determinação tem que ser apresentada pela sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo.

Tal colocação obriga o sujeito ativo a fazer levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis e inquestionáveis e não meras presunções ou palpites para produção de autos de infração, sem determinação da matéria tributável, na expectativa de que o sujeito passivo a determine na impugnação. Não pode proceder por "achar que", na esperança de que a falha defesa do sujeito passivo termine por tornar líquido e certo, pela omissão ou impossível prova negativa, a ilíquida, incerta e indeterminável matéria tributável.

Pelo art. 142 do CTN, compete o ônus da prova de que a matéria tributável, a base de cálculo existe, ao sujeito ativo da relação tributária e não ao passivo, pois que apenas a autoridade administrativa, de forma privativa, tem competência para determinar tais elementos. E tais elementos têm que ser tipificados por inteiro, não podendo ser conformados por elástica, flexível, maleável e extensível aplicação do princípio da legalidade e da tipicidade" (Direito Econômico e Empresarial, Edições CEJUP, 1986, p. 96/97).

ver, fere o princípio da hierarquia das normas, na medida em que apenas enuncia padrões gerais, sem critérios pormenorizados, que passam a valer, sem permitir, inclusive, que a contraprova possa ser realizada, já que os critérios são rígidos.

Em outras palavras, os métodos estabelecidos nos artigos 18 e 19 da lei são os únicos possíveis, razão pela qual se a operação realizada implicar "preço de mercado" diverso do "preço oficializado", não será o "preço de mercado real", mas o "preço de mercado oficial" aquele a prevalecer. Cria-se, pois, um fato gerador fictício, nessas hipóteses, como técnica impositiva, com afastamento dos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal (7).

(7) Gilberto de Ulhôa Canto esclarece que: "Na verdade, a Comissão que elaborou o anteprojeto entendeu que o CTN deveria ser explícito na enumeração pormenorizada de todos os elementos que, pela sua importância para o nascimento da obrigação tributária, a respectiva exteriorização e a constituição do resultante crédito tributário, deveriam ser matéria submetida ao princípio da reserva da lei; e, bem assim, sobre a definição e a sanção do ilícito tributário" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, Coedição CEU/Resenha Tributária, 1991, p. 296).

Lembra, o preço de transferência adotado "pro domo sua", o denominado "câmbio português", em voga ao tempo do Governo João Goulart. À época, estabeleceu, a União Federal, como "preço de mercado internacional" de café, um preço superior ao "preço de mercado" real, proibindo os brasileiros de exportarem por valor inferior ao preço oficial. Eram, pois, os cafeicultores brasileiros, obrigados, para não perderem mercado, a exportar pelo valor oficial, enviando, pelo câmbio negro, a diferença de preço para o importador estrangeiro, que devolvia a diferença embutida no preço artificial. A esta saída e entrada de divisas, denominavam os exportadores de "câmbio português". À época, ainda não havia o CTN.

Tenho para mim que sempre que o preço real não corresponder a um dos critérios expostos no artigo 18 e 19, há de prevalecer o preço real e não os critérios dos artigos 18 e 19, devendo a prova negativa ao preço real demonstrado ser feita pelo Fisco, não à luz dos critérios pré-

estabelecidos, mas de critérios reais (8).

(8) Escrevi: "Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol.3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas --e principalmente-- o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da "lex scripta", peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da "lex stricta", própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento (os grifos são nossos).

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (*Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (*O princípio da legalidade*

Entender de outra forma, é admitir que a lei ordinária tenha mudado princípios tradicionais do direito pátrio em matéria fiscal, elaborada em face da pouca confiabilidade das técnicas de exação dos governos brasileiros, em que seus agentes fiscais são instruídos a discutir vírgulas para aumentar arrecadação, mais do que perseguir os autênticos fraudadores para cobrir os crônicos "deficits" públicos nas diversas

tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1982, p. 57/58).

Ives Gandra da Silva Martins

entidades federativas. À nitidez tal alteração, sobre violar o princípio da hierarquia das normas, será instrumento de arbítrio e concussão maior do que instrumento de vedação à sonegação.

Tenho sérias dúvidas de que o preço de transferência para o mercado "oficial" e não "real", fere, para efeitos de lançamento, o disposto no artigo 142 do CTN, a hierarquia das leis e os princípios de tipicidade fechada, estrita legalidade, reserva absoluta da lei formal, sobre criar fatos geradores mais fictícios do que presumidos e mais fantasiosos do que reais.

SP. 06/02/97.

IGSM/mao
Aprecos