
As empresas devem se proteger da voracidade do governo brasileiro

Em face do crescente comércio internacional entre empresas pertencentes ao mesmo grupo societário, assumem maior relevância as discussões acerca da fixação, pela legislação tributária, dos preços praticados entre empresas, situadas em diferentes Estados, que pertençam ao mesmo grupo multinacional.

A expressão preço de transferência, derivada do inglês transfer price, designa o preço praticado na transferência de bens, direitos e serviços entre pessoas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, levando-se em consideração o preço de mercado estipulado por empresas independentes, em condições análogas.

O Professor Luís Eduardo Schoueri define o preço de transferência como “o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada”, e ensina que, no direito tributário brasileiro, “a matéria dos preços de transferência estende-se às trocas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, situados em diferentes territórios”.

No Brasil, as regras de preço de transferência encontram-se disciplinadas pela Lei 9.430/96 e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil 243/02 (IN 243/02).

Em linhas gerais, são estabelecidos mecanismos de arbitramento dos preços nas importações e exportações, mediante a utilização de cálculos específicos.

Ocorre que os contornos trazidos pela legislação tributária no que se referem aos preços de transferência, por muitas vezes, são objeto de grandes polêmicas, doutrinárias e jurisprudenciais, decorrentes das diversas interpretações dadas aos dispositivos legais.

Assim, com o intuito de minimizar os litígios entre o Fisco e os contribuintes e de otimizar a efetividade do controle dos preços de transferência, foram recentemente promovidas diversas alterações na legislação que rege a matéria, as quais se encontram dispostas na Lei 12.715/12, cujos efeitos passam a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2013, em estrita observância ao princípio da anterioridade tributária.

Dentre os litígios que as alterações promovidas pela Lei 12.715/12 pretendem atenuar, destacam-se as normas aplicáveis aos contratos de mútuo para efeito de tributação dos valores recebidos no Brasil como remuneração dos empréstimos concedidos a pessoas vinculadas no exterior.

Regras de preço de transferência aos contratos de mútuo ativo

O artigo 22, parágrafo 1º, da Lei 9.430/96, a seguir parcialmente transcrito, estabelece condições específicas para o reconhecimento, como receitas financeiras, dos juros pagos ou creditados por parte vinculada:

“Artigo 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real

até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

1- Nos termos do artigo 23, Lei 9.430/1996.

2- Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. Dialética, 1999, página 12.

Parágrafo 1º – No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

(...)

Parágrafo 4º – Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.”

Em síntese, o dispositivo acima transcrito estabelece que a mutuante domiciliada no Brasil deve reconhecer, como receita financeira mínima, o valor correspondente à aplicação da taxa Libor para depósitos em dólares pelo prazo de seis meses, acrescido de 3% anuais a título de spread.

Nos últimos anos, tem sido objeto de constante confronto entre o Fisco e os contribuintes a interpretação que deve ser conferida à expressão “quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil”, disposta no caput do artigo ora em estudo.

Isso porque, no caso em que a sociedade brasileira concede o empréstimo à pessoa vinculada no exterior, não é possível registrar no Banco Central do Brasil (BACEN) os contratos de mútuo, em razão de falhas na legislação regulatória, a qual não prevê a possibilidade de registro desses contratos.

Por sua vez, nos mútuos passivos, o registro do contrato no BACEN³ funciona como um safe harbour, ao permitir que os juros pagos ou creditados às pessoas vinculadas no exterior não se sujeitem aos limites de dedutibilidade previstos pelas regras de preço de transferência.

Diante desse impasse, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem decidido de forma favorável aos contribuintes, em função da impossibilidade de registro do mútuo no BACEN, de forma que não se pode exigir dos contribuintes seja cumprida uma obrigação impraticável.

Nesse sentido, foi a posição adotada no Acórdão 1103-00.263:

“Mútuo ativo – Preços de transferência. Não há previsão regulatória nem possibilidade de registro do contrato de mútuo ativo no Banco Central, sem embargo do controle por ele exercido sobre a matéria. Descabem os ajustes de preços de transferência (receita de juros), no mútuo concedido pela pessoa jurídica domiciliada no País a pessoa vinculada, na medida em que o câmbio ou a transferência internacionais em reais esteja registrada no SISBACEN, e a documentação suporte do mútuo tenha sido apresentada ao banco operador de câmbio.

Variações cambiais

As Variações Cambiais ativas contabilizadas a menor devem ser lançadas, porém, deduzidas das Variações Cambiais passivas. PIS e Cofins — Em face de o STF ter declarado a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, não se pode cobrar PIS e Cofins sobre receitas.”

Cumpre-nos esclarecer, no entanto, que esta posição ainda não se encontra pacificada no CARF.

Existem decisões que consideram devido o IRPJ, e, pela via reflexa a CSLL, incidentes sobre a diferença aferida entre os juros efetivamente recebidos e os calculados com base na taxa LIBOR acrescidos de três pontos percentuais ao ano, a título de spread:

(..) Mútuo com pessoa vinculada. Recebimento de juros. A pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil deverá reconhecer como receita financeira correspondente à operação relativa ao recebimento de juros de pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, no mínimo o valor calculado com base na taxa Libar, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. (...)

Por fim, importante frisar que, visando reduzir os litígios aos quais fizemos referência do decorrer da presente análise, o governo editou a MP 563, de 3 de abril de 2012, recentemente convertida na Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012.

A Lei em comento alterou a redação do artigo 22 da Lei 9.430/1996, retirando do texto a diferenciação do tratamento tributário aplicado aos juros recebidos em função da existência ou não do registro do contrato de mútuo perante o Banco Central.

Tal alteração entrará em vigor a partir de janeiro de 2013, quando, então, os juros decorrentes de todos os mútuos ativos celebrados por empresa brasileira com pessoa jurídica residente no exterior e a ela vinculada deverá atender, para fins fiscais, ao mínimo estabelecido pelo artigo 22 da Lei 9.430/1996, independente de haver ou não o registro do contrato perante o BACEN.

3- Trata-se do Registro de Operações Financeiras (ROF)

4- Processo 16327.001931/2004-14, Recurso 167.308, Acórdão 1103-00.263 – 1ª Câmara/ 3ª Turma Ordinária, Data da Decisão: 3 de agosto de 2010, Data de Publicação: 1 de novembro de 2011.

5- Processo 10925.002755/2005-93, Recurso 168.354, Acórdão 1401-00.288, 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, (Data da Decisão: 4 de agosto de 2010. Data de Publicação: 14 de fevereiro de 2011.

Neste sentido, parece-nos evidente que ao promover as alterações no artigo 22 da Lei 9.430/1996, o legislador presumiu, de forma absoluta, que todos os mútuos celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas estão evitados com a subcapitalização das taxas de juros a que se sujeitam estas operações.

Superadas as discussões atinentes à impossibilidade de registro dos contratos perante o BACEN, caberá às empresas encontrar outra maneira de se proteger contra a voracidade do governo brasileiro em querer

tributar uma receita que sequer ingressou aos cofres do contribuinte.

Date Created

02/12/2012