VALÉRIA ZIMPECK MIRSHAWKA

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA:
DIFERENTES VISÕES**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORIENTADOR: PROFESSOR TITULAR ALCIDES JORGE COSTA

**FACULDADE DE DIREITO DA USP
SÃO PAULO
2012**

VALÉRIA ZIMPECK MIRSHAWKA

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA:
DIFERENTES VISÕES**

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do Prof. Titular Alcides Jorge Costa

**FACULDADE DE DIREITO DA USP
SÃO PAULO
2012**

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Ao meu marido, Alexandre, meu amor, pelo incentivo, compreensão e atenção sem reservas. À minha filha, linda, Isadora, pelo tempo que teve abdicado de nosso convívio quando ainda bebê em nome deste trabalho, por cada sorriso inocente, por ter transformado nossas vidas.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Emilia, pela ajuda incondicional, cuidando da minha vida, para que eu cuidasse do trabalho.

Ao Professor e Orientador Alcides Jorge Costa, pelos ensinamentos, conversas e apoio.

Ao meu sogro, Victor pelo incentivo e inspiração.

"O correr da vida embrulha tudo. A vida é assim: esquenta e esfria, aperta e daí afrouxa, sossega e depois desinquieta. O que ela quer da gente é coragem..." (Guimarães Rosa)

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo avaliar o regime brasileiro de controle dos preços de transferência sob o enfoque das diferentes visões que o tema pode apresentar. Inicialmente são relatadas suas principais características como a questão do arm's length principle, seu histórico e aplicação, para em seguida falar-se acerca da disciplina no âmbito da OCDE e no direito comparado.

Na sequência é abordada a legislação brasileira sobre o tema, a posição da jurisprudência, seu confronto com a valoração aduaneira, bem como sua relação com os acordos para se evitar a dupla tributação.

Após configurado este cenário de introdução do estudo e seus principais contornos, são efetivamente analisadas as diferentes visões que o tema pode apresentar, notadamente em relação à recepção do arm's length, a adoção de margens fixas e a questão da superioridade hierárquica dos tratados para se evitar a dupla tributação e a lei interna, no caso a lei dos preços de transferência.

Palavras-chave: arm's length, preços de transferência, acordo de bitributação, valoração aduaneira, margens fixas.

ABSTRACT

This study examines the Brazilian Transfer Pricing Regime from the standpoint of the different views that the issue may have. Initially the main characteristics are reported, for example, the arm's length principle, its history and application, thereafter it advocates the discipline within the OECD and comparative law.

Following is addressed the Brazilian Transfer Pricing legislation, the position of jurisprudence facing with the customs valuation, and their relation with the double tax treaty.

Once set up this introduction study scenario and its main outlines, are effectively analyzed the different views that the subject may have, especially with respect to the receipt of the arm's length principle, the adoption of fixed margins and the issue of hierarchical superiority of double tax treaties and domestic law, in case, transfer pricing's law.

Keywords: arm's length, transfer pricing, double tax treaty, customs valuation, fixed margins.

SUMÁRIO

PARTE I PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO	12
1.1. Preços de Transferência	12
1.2. Conceito	14
1.3. O controle dos preços de transferência no Brasil antes da Lei nº 9.430/96	16
CAPÍTULO 2. O PRINCÍPIO “ARM’S LENGTH”	18
2.1. Breve Histórico	18
2.1.1. Liga das Nações	19
2.1.2. Relatório de Mitchell B. Carrol	19
2.1.3. Influência do “US Regulation”	21
2.1.4. OCDE	22
2.2. Conceito	23
2.2.1. “Separate accounting theory”	25
2.3. <i>Arm’s length</i> e OCDE	26
2.4. Problemática na aplicação do <i>Arm’s length</i>	30
2.5. <i>Arm’s length</i> é um princípio jurídico?	34
2.6. <i>Arm’s length</i> e outros princípios	37
CAPÍTULO 3. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO ÂMBITO DA OCDE	39
3.1. Método dos Preços Independentes Comparados (<i>The Comparable Uncontrolled Price Method – CUP</i>)	40
3.2. Método do Preço da Revenda menos Lucro (<i>Resale Price Method - RPM</i>)	40
3.3. Método do Custo de Produção mais Lucro (<i>Cost Plus Method – CPM</i>)	40
3.4. Quarto Método	41
3.5. Acordo de Preços Antecipado – APA’s	42
CAPÍTULO 4. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EM ALGUNS PAÍSES	44
4.1. Da escolha dos países	44
4.2. O Preço de Transferência na China	44
4.3. O Preço de Transferência na Índia	48
4.4. O Preço de Transferência no México	50
4.5. O Preço de Transferência na Argentina	54

4.6. Conclusões	55
CAPÍTULO 5. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL	57
5.1. Âmbito de Aplicação	57
5.1.1. Pessoa Vinculada	58
5.1.2. País com Tributação Favorecida	59
5.1.3. Operações Envolvidas	61
5.2. O Preço Médio.....	62
5.3. O princípio <i>Arm's length</i> no Brasil.....	63
5.4. Os métodos adotados na legislação brasileira	65
5.4.1. Na importação (artigo 18 da Lei nº 9.430/96).....	65
5.4.1.1. Método dos Preços Independentes Comparados – PIC	65
5.4.1.2. Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL	66
5.4.1.3. Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL.....	66
5.4.2. Na exportação (art. 19 da Lei nº 9.430/96).....	66
5.4.2.1. Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx	66
5.4.2.2. Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA.....	67
5.4.2.3. Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV.....	67
5.4.2.4. Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP	67
5.5. Eventual ajuste na base de cálculo do Imposto de Renda.....	67
5.6. As margens fixas	69
5.6.1. Presunções e Ficções	73
5.6.2. Inversão do ônus da prova	78
5.7. <i>Basket Approach</i>	79
5.8. Posição Jurisprudencial	80
5.9. Valoração Aduaneira e Preços de Transferência. Breves Considerações.....	82
5.9.1. A Determinação do Valor Aduaneiro.....	84
5.9.2. <i>Arm's length</i> na valoração aduaneira.....	86
5.9.3. Semelhanças e diferenças entre valoração aduaneira e preços de transferência.....	86
5.9.4. A questão da harmonização	87
5.9.5. Conflitos entre valoração aduaneira e os preços de transferência	88
5.9.5.1. Não convergência entre os temas	88
5.9.5.2. Convergência entre os temas.....	89
5.9.5.3. Conclusão	92

CAPÍTULO 6. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO E OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	95
6.1. Definição de tratado.....	95
6.2. Natureza jurídica dos tratados segundo a Constituição.....	98
6.3. A publicidade como requisito fundamental.....	100
6.4. O status dos tratados na ordem interna.....	101
6.5. Os tratados são normas de estrutura	103
6.6. Os tratados e os preços de transferência	105

PARTE II

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DIFERENTES VISÕES

CAPÍTULO 7. DIFERENTES VISÕES	107
7.1. A questão da recepção do princípio <i>Arm's length</i> no Brasil	107
7.1.1. Diferentes Visões	107
7.1.1.1. A recepção do princípio <i>Arm's length</i> no Brasil	107
7.1.1.2. A não recepção do princípio <i>Arm's Length</i> no Brasil.....	111
7.1.2. Conclusão	114
7.2. A questão da adoção das margens fixas.....	117
7.2.1. Diferentes Visões	117
7.2.1.1. A impossibilidade de adoção das margens fixas	117
7.2.1.2. A possibilidade de adoção das margens fixas.....	120
7.2.2. Conclusão.....	122
7.3. Os tratados internacionais para evitar a dupla bitributação e a ordem interna	124
7.3.1. Diferentes Visões	124
7.3.1.1. A superioridade hierárquica do tratado em face da lei interna, no caso a Lei nº 9.430/96.....	125
7.3.1.2. A não superioridade hierárquica do tratado em face à lei interna, no caso a Lei nº 9.430/96.....	130
7.3.2. Conclusão.....	133
CAPÍTULO 8. CONCLUSÃO	135
REFERÊNCIAS	141

PARTE I

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO

1.1. Preços de Transferência

A integração dos mercados tem levado a um expressivo aumento do papel das empresas multinacionais, notadamente nos últimos trinta anos. Inevitável o reflexo no campo jurídico, especialmente na seara tributária. Assim acentua Eros Grau¹:

A terceira revolução industrial determinou inúmeras transformações nos planos institucionais da sociedade (...). O fato, no entanto, é que as forças sociais hegemônicas produzidas por essa terceira revolução industrial efetivamente transformaram o direito posto pelo Estado e o próprio Estado. E tal é a grandeza daquela multiplicação e daquele exacerbamento que chega ao ponto de importar a atribuição de um novo nome, 'globalização', ao processo de internacionalização econômica cuja prática remonta ao passado histórico. Ainda assim, a mudança não é apenas quantitativa. Pelo contrário, ela induz a reformulação de valores e conceitos.

Com efeito, este processo de globalização da economia, caracterizado pela aceleração dos ritmos de abertura econômica e do intercâmbio de mercadorias e serviços, pela libertação dos mercados de capitais (integrados aos mercados financeiros e às bolsas de valores de todo o mundo), pela revolução das comunicações e da informática que permitiram a conexão em tempo real, expuseram os países a uma maior relação de troca em suas políticas, e nas funções assumidas pelo Estado, incluindo, como não podia deixar de ser, as políticas tributárias, principalmente no que se refere à diminuição da evasão fiscal², já que a globalização importou no aumento da concorrência, razão pela qual as companhias têm buscado incessantemente a redução de custos para manutenção da competitividade e maximização dos lucros.

Do aumento das operações entre as empresas relacionadas situadas em diferentes países decorrem, dentre outros, os problemas tributários não só para as empresas, mas também para as Autoridades Fiscais dos diversos países.

¹HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. XI.

²RIVERA MONTTOYA, Marcos. Análises sobre la posible convergencia entre la metodologia de precios de transferencia y la valoración aduanera: dos objetivos e dos enfoques diferenciados? In: PRECIOS de transferencia. IFA Grupo Peruano. Jun. 2008. p. 448.

Nesse sentido, os preços de transferência têm sido utilizados para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em país com tributação favorecida. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas – preço com base no princípio *arm's length*³.

Ou seja, entende-se por preço de transferência, o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, à empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles se desviar daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis, nas mesmas circunstâncias⁴.

O relatório da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE⁵ (OECD 1995 Report – *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, P-1, 3-4) destaca a esse respeito que:

No caso das multinacionais, a necessidade de acatar leis e regulamentos administrativos que podem diferir de país para país, cria problemas adicionais. Os distintos regulamentos podem conduzir a uma pesada carga na multinacional, e resultar em mais altos custos de submissão [aos regulamentos] do que uma empresa similar operando somente dentro de uma única jurisdição tributária. No caso das administrações tributárias, problemas específicos surgem em ambos os níveis político e prático. No nível político, os países têm de conciliar o seu legítimo direito a tributar os lucros de um contribuinte baseados em receitas e despesas que podem razoavelmente ser consideradas obtidas dentro de seu território, com a necessidade de evitar a tributação do mesmo item de receita por mais de uma jurisdição tributária. Esta dupla ou múltipla tributação pode criar um impedimento às transações [no âmbito do comércio exterior] com produtos e serviços e com o movimento de capital. No nível prático, a

³ Conceito extraído do site da Receita Federal do Brasil parte de perguntas e respostas sobre preços de transferência. RECEITA FEDERAL. *Preço de transferência*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr672a733.htm>>. Acesso em: ago. 2011.

⁴ Cf. TRANSFER Pricing. In: LYONS, Susan M. (Ed.). *International tax glossary*. 3. ed. rev. Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation, 1996.

⁵ Em inglês: OECD (Organization for Economic Co-operation and Development). Trata-se de órgão internacional que congrega atualmente 30 países, dentre os mais desenvolvidos do mundo, visando editar regras – de caráter consultivo – para a promoção da democracia e da economia de mercado. Possui forte atuação no ramo da tributação internacional, com a edição de convenções-modelo que, apesar de não serem de observância obrigatória nem mesmo para os países-membros da organização, são levadas em consideração pela quase totalidade dos países democráticos na positivação interna das normas sobre a tributação de operações transnacionais.

determinação do país para a alocação de receitas e despesas pode ser impossibilitada pelas dificuldades em se obter informações pertinentes localizadas fora de sua própria jurisdição.⁶

Sendo assim, devido à variação em relação à carga tributária que cada país pode apresentar, ou seja, relativamente às alíquotas, ao tratamento em relação aos lucros, etc., as empresas podem ser estimuladas a alocarem suas receitas e despesas em jurisdições mais favoráveis sob o ponto de vista fiscal. Nesse sentido, os preços praticados entre as empresas do mesmo grupo podem ser artificiais, levando a um subfaturamento nas exportações ou a um superfaturamento nas importações.

A fim de evitar que esse artifício seja usado pelas empresas vinculadas, ou entre empresas que tenham um poder de decisão centralizado, a OCDE recomenda que cada empresa do grupo seja tratada como entidade separada (*separate entity approach*⁷), bem como se utiliza do princípio *arm's length*, segundo o qual as transações entre empresas do mesmo grupo devem ser realizadas de acordo com o preço de mercado, conforme será abordado em detalhe nos tópicos seguintes.

Esse trabalho tem por objetivo traçar as diferentes visões (sob certos enfoques) em que o tema aparece na realidade brasileira, o que ficará bastante evidenciado no Capítulo 8.

1.2. Conceito

Objetivamente pode-se conceituar os preços de transferência como sendo operação de empréstimo financeiro ou de compra e venda realizada entre empresas vinculadas, localizadas em jurisdições diferentes, utilizando-se preços artificiais de modo a reduzir o lucro da empresa situada em país de maior tributação, em benefício da companhia situada em país onde a tributação é menor.

⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 64.

⁷By seeking to adjust profits by reference to the conditions which would have obtained between independent enterprises in comparable transaction and comparable circumstances (i.e. in “comparable uncontrolled transactions”), the arm’s length principle follows the approach of treating the members of an MNE group as operating as separate entities rather than as inseparable parts of a single unified business. Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of the transaction between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. *In* OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010. p. 33.

Como bem expõe Luís Eduardo Schoueri⁸, trata-se de matéria que interessa a ambos os polos da relação jurídico-tributária, empresa e Poder Público. Ao primeiro, na medida em que a fixação inadequada de preços de transferência pode distorcer os resultados globais do grupo de empresas, podendo implicar em desvio de lucros; ao segundo, porque tal distorção poderá implicar em super ou subfaturamento, decorrendo possível evasão na esfera dos tributos aduaneiros e ainda lançamento de resultados gastos como custos, despesas ou depreciações, maiores que o necessário ou pela não alocação ao país de resultados produzidos.

Nesse sentido, os preços de transferência podem ser utilizados para minimizar a tributação de empresas situadas em áreas de alta carga tributária. Para tanto, produtos e serviços dessas empresas são vendidos a preços menores que os de mercado para empresas do mesmo grupo situadas em regiões com tributação menos gravosa. Pode-se afirmar então:

- O lucro da empresa situada em área de alta carga tributária é diminuído, já que seus produtos são vendidos a preços inferiores aos normalmente praticados. Com isso, a tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é reduzida. Ao comprar produto por valor mais baixo que o de mercado, e revendê-lo ou utilizá-lo na industrialização, o lucro da empresa situada em país de menor tributação aumentará. Contudo, é mais interessante para o grupo mundialmente atuante que o lucro obtido por duas de suas empresas seja tributado na região onde as alíquotas são menores, e não na área de maior carga tributária.
- O inverso pode ocorrer na venda feita por empresa localizada em país de tributação menos gravosa para companhias situadas em regiões onde o Fisco atua sob o abrigo de alíquotas maiores. A venda poderá ser superfaturada, aumentando o lucro que a empresa situada em área de menor pressão fiscal obteria normalmente, e aumentando os custos da companhia sediada em país de maior carga fiscal (o que implicará na redução da tributação desta empresa e, conseqüentemente, na diminuição do pagamento global de tributos pelo grupo mundial).

⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 12.

Em que pesem as inúmeras definições de juristas nacionais e estrangeiros sobre o conceito de transferência de preços, a forma como este controle está sendo feito no Brasil, o que se depreende da leitura do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, indica que o conceito utilizado é o de simplesmente definir em termos gerais: (i) os valores máximos dos custos, despesas e encargos sobre bens, direitos e serviços importados das pessoas vinculadas ou localizadas em países de tributação favorecida, a serem considerados na apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL") das pessoas jurídicas, com sede, residência ou domicílio no Brasil; (ii) os valores mínimos de receitas de exportações de bens, serviços e direitos, para pessoas vinculadas ou localizadas em países de tributação favorecida, que devem ser obrigatoriamente considerados como receitas tributáveis para fins dos mesmos tributos⁹, conforme será melhor analisado no decorrer deste trabalho.

1.3. O controle dos preços de transferência no Brasil antes da Lei nº 9.430/96

A preocupação do legislador ordinário federal com os negócios realizados entre pessoas ligadas não é recente. Todavia, antes da entrada em vigor da Lei nº 9.430/96, a prática de preços artificiais nas relações internacionais não era contemplada de modo específico, ensejando apenas a aplicação do regime de distribuição disfarçada de lucros.

As alienações ou aquisições de bens (exportações e importações) a pessoas ligadas, por valor notoriamente inferior ou superior ao de mercado, bem como qualquer outro negócio com pessoa ligada em condições de favorecimento já eram consideradas presunções de distribuição disfarçada de lucro, que somente poderiam ser elididas pela prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros¹⁰.

Com efeito, os artigos 72 e 73 da Lei nº 4.506, de 30 de dezembro de 1964, elencavam as hipóteses de distribuição disfarçada de lucro, em operações entre pessoas

⁹NOBRE, Lionel Pimenta. Transferência de preços e a valorização aduaneira no Brasil: um conflito insolúvel? *ComexData*. Disponível em: <<http://www.comexdata.com.br/principal.php?home=principal&frame=set&page=index.php?PID=1000000309>>. Acesso em: ago. 2011.

¹⁰XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 294.

ligadas. A matéria é hoje regulada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Todavia, diferenças significativas existem entre o disposto nos referidos Decretos-lei e a sistemática de ajuste, consubstanciada pela Lei nº 9.430/96¹¹, sendo que tal sistemática só ganhou positividade com o advento da citada Lei.

¹¹BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 112.

CAPÍTULO 2. O PRINCÍPIO “ARM’S LENGTH”

2.1. Breve Histórico

Como visto, o surgimento de empresas multinacionais¹² nos últimos anos é uma consequência da crescente integração dos mercados e das economias nacionais. Esta forma de organização empresarial está em ascensão, pois permite àquelas multinacionais obterem economia significativa em custos de transação, logística, desenvolvimento de marcas, gestão de risco, dentre outros.

A ideia “*arm’s length*” surgiu por volta de 1930¹³ e apareceu oficialmente em 1935 na “*US Treasury Regulations*”, e desde a versão de 1963 da Convenção Modelo da OCDE remanesce em seu artigo 9º a concessão do direito do ajuste dos lucros entre partes relacionadas com base no *arm’s length principle*, conforme será visto no histórico abaixo.

Nesse contexto se mostra interessante a investigação de como o conceito *arm’s length* se desenvolveu, notadamente em relação aos tratados para se evitar a dupla tributação. O problema da dupla tributação se tornou crítico quando, na Primeira Guerra Mundial, os tributos subiram substancialmente. Logo em seguida, a Câmara de Comércio Internacional e a Liga das Nações se reuniram a fim de encontrar soluções, compondo um comitê com a finalidade de estudar o problema.

¹²O conceito de *multinational enterprises* é bem definido por EDEN, Lorraine. *Taxing multinationals: transfer pricing and corporate income taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press, 1998, at. 126, como sendo: “two or more firms under common control, with a common pool of resources and common goals, where the units of enterprise are located in more than one country”.

¹³“The genesis of *arm’s length* as an international agreed principle goes back to 1933, when the Fiscal Affairs Committee of the League of Nations approved a “Draft Convention on the Allocation of Business Profits between States for the Purposes of Taxation”. The 1933 Draft Convention is based on the principle that permanent establishments (‘PEs’) must be treated in the same manner as independent enterprises operating under the same or similar conditions. According to the 1933 Report, this leads to the corollary that the taxable income of a PE must be determined on the basis of separate accounts. The *arm’s length* principle therefore sees the light in the field of intra-company dealings and it is only subsequently extended to transactions between separate legal entities”. In RUSSO, Raffaele. Application of arm’s length principle to intra-company dealings: back to the origins. *International Transfer Pricing Journal*, v. 12, n. 1, 2005.

2.1.1. Liga das Nações

A Liga das Nações recomendou os primeiros modelos de tratados internacionais. Em 1927 foi elaborado um projeto; e em 1928 foi elaborado um efetivo modelo. Neste modelo de relatório, percebeu-se que a questão da alocação dos lucros não havia sido completamente contemplada pelo Modelo de 1928, sugerindo-se assim um estudo.

Nesse sentido, o Comitê Fiscal da Liga das Nações considerou que seria essencial ter um conhecimento detalhado de como era a prática de alocação de lucros em vários países, decidindo-se, assim, enviar um questionário para os Estados requisitando informações sobre seus métodos de alocações, bem como suas práticas. As respostas foram compiladas e analisadas por Thomaz S. Adams, um representante americano envolvido na elaboração do projeto de 1927, que foi base de um importante estudo que futuramente seria realizado, sobre a questão da repartição de lucros, que por sua vez que foi confiada a Mitchell B. Carroll.

2.1.2. Relatório de Mitchell B. Carrol

Mitchell B. Carrol era membro do tesouro americano e elaborou o chamado “Carrol Report”, que representou uma virada nos entendimentos tidos até então no que se refere à alocação de lucros contida nos modelos de tratados. O objetivo deste relatório era: “formular um sistema de alocação ou repartição da renda das empresas devendo ser justo, lógico e adequado para todos os tipos de empresas”¹⁴. Carroll realizou uma pesquisa de legislação e práticas administrativas em 35 países.

Após essa revisão, Carroll identificou três métodos utilizados pelas autoridades fiscais para alocação de lucros, quais sejam: “*separate accounting method*”, “*empirical method*” e “*formulary apportionment method*”.

Concluiu que o “*separate accounting method*” era adotado como um método primário de alocação de lucros.

¹⁴Tradução Livre. Carrol Report, Note 65, at 45.

A segunda abordagem é o método chamado “*empirical method*”, usado quando há um motivo para se acreditar que a declaração de renda realizada por uma dada empresa é insuficiente ou falsa. Por meio deste método a renda é estimada na base da renda de empresas similares no país.

O terceiro é o “*formulary apportionment method*” – é o método primário praticado na Suíça e Espanha, e secundário para muitos outros países¹⁵. Por este método, a renda do estabelecimento será determinada com base no total da renda da empresa (ou a partir dos rendimentos comuns do estabelecimento local e o estabelecimento relacionado no estrangeiro) à aplicação de uma taxa composta de certos fatores, como ativos, volume de negócios, e folha de pagamento.

Uma primeira sugestão de *arm’s length principle* no “Carroll report” (note, 20, § 120) dispunha:

This may entail (...) an enquiry into the relations between the local branch and other establishments (branches or subsidiaries) of the parent enterprise, which involve, for example, consideration of the price at which goods have been invoiced to the branch (...) and the amounts charged to the branch for services or representing a portion of general overhead expenses¹⁶.

Em 1933 o Comitê Fiscal da Liga das Nações preparou um projeto de tratado¹⁷, recomendando que o “Carroll Report” fosse usado como roteiro interpretativo para o tratado. Este projeto de tratado foi submetido à análise de alguns governantes, que foram convidados a fazer observações. Baseado nessas observações, bem como nas sugestões recebidas, o Comitê Fiscal da Liga das Nações decidiu fazer pequenas emendas que resultaram no “*Model on the Allocation Issue*”, de 1935, que aborda a questão dos lucros das empresas em âmbito internacional.

A alocação dos lucros da empresa entre empresas associadas foi tratada no artigo VI do “*Model on the Allocation Issue*”, de 1935 (o antecessor do artigo 9º do Modelo da OCDE), com a seguinte redação:

When an enterprise of one contracting State has a dominant participation in the management or capital of an enterprise of another contracting State, or when both enterprises are owned or controlled by the same

¹⁵HAMAEKERS, Hubert. In *arm’s length – how long?* *International Transfer Pricing Journal*, p. 32, Mar./Apr. 2001.

¹⁶CARROL, *apud* HAMAEKERS, Hubert. op. cit., p. 32.

¹⁷Draft Convention on the Allocation of Business Profits between States for the Purpose of Taxation.

interests, and the result of such situation there exists, in their commercial or financial relations, conditions different from those which would have been made between independent enterprises, any item or profit or loss which should normally have appeared in the accounts of one enterprise, but which has been, in this manner, diverted to the other enterprise, shall be entered in the accounts of such former enterprise (...).

Nesse contexto já se observava uma ideia de *arm's length*. E baseado nesse modelo de 1935, que as conferências realizadas em Londres e México criaram novos modelos, incorporando¹⁸ este artigo, que representou um importante avanço do conceito *arm's length*.

2.1.3. Influência do “US Regulation”

Quase que concomitantemente com o “Carroll Report”, em 1935 os Estados Unidos da América promoveram sua primeira regulamentação envolvendo o *arm's length principle*: “The standard to be applied in every case is that of an uncontrolled taxpayer dealing at *arm's length* with another uncontrolled taxpayer”¹⁹.

Entretanto, neste texto não há clareza de como seriam realizados os preços de transferência de acordo com o *arm's length principle*. Esta falta de clareza assim permaneceu até a regulação efetiva do *transfer pricing* americano em 1968.

Com efeito, em 1968, a chamada “1968 Regulations” reafirmou o *arm's length principle* como a principal base para ajuste dos preços de transferência envolvendo os contribuintes dos Estados Unidos da América, oferecendo nessa oportunidade uma pequena orientação para a utilização do *arm's length principle*.

Após certa familiarização com o uso do *arm's length principle*, os Estados Unidos da América perceberam que era difícil a sua aplicação em face da falta de comparáveis em muitos casos.

Em 1988, foram realizadas algumas alterações no “US Regulation”, mas em 1994 foi publicado o “Transfer Pricing Regulations”, que reflete fortemente o comprometimento com o *arm's length principle*.

¹⁸Inserido pelo artigo VII do Protocolo de Londres e México.

¹⁹US Treas. Regs. 86, Art. 45-1(b), 1935.

2.1.4. OCDE

O trabalho iniciado pelo Comitê Fiscal da Liga das Nações teve continuidade pelo Comitê Fiscal da OCDE, instituído em 1956 (recebendo, após, a denominação de *Committee on Fiscal Affairs of the OECD*).

Como já antecipado, o conceito *arm's length* sob os auspícios da OCDE remonta a 1963²⁰. Em 1979, o Comitê de Assuntos Fiscais e o Conselho de Ministros da OCDE adaptaram o relatório no sentido de inserir uma diretriz a ser seguida, no tocante à interpretação e aplicação do princípio *arm's length*, tanto pelas autoridades fiscais quanto para as empresas multinacionais. Por meio de tal relatório, era esperado que as empresas encontrassem uma solução satisfatória para os problemas relacionados ao *transfer pricing*²¹.

Com efeito, o *arm's length principle* representa um consenso internacional sobre seu uso entre empresas associadas²².

Após a publicação do relatório supracitado, houve também outra publicação em 1984 (tendo por objeto o procedimento de acordo mútuo, os preços de transferência no setor bancário e a alocação de custos centrais), e em 1992 a instituição de um grupo de trabalho dentro da OCDE perante o Comitê de Assuntos Fiscais (*Committee of Fiscal Affairs*) para atualizar e consolidar os relatórios anteriores. Os resultados desses trabalhos foram publicados como diretrizes, os chamados “*Guidelines*”.

²⁰ Art 9 of the 1963 OECD Model Treaty is identical to a provision of the current OECD Model Treaty, save for the second paragraph dealing with correlative adjustments (which was added to the treaty in 1977). FRANCESCUCI, David L.P. The arm's length principle and group dynamics – Part 1 – the conceptual shortcomings e Part 2 – solutions to the conceptual shortcomings. *International Transfer Pricing Journal*, p. 55, Mar./Apr. 2004.

²¹ HAMAEEKERS, Hubert. op. cit., p. 30.

²² Esta afirmação tem sido contrariada, por alguns autores: Langbein, por exemplo considera que: “a careful review of the rather extensive history of this matter raises serious questions about whether, the extend to which, and in what way the ‘arm's length’ standard represents a true, comprehensive, ‘accepted’ internacional ‘norm’”. And noted, that the Carrol report, with its repeated stress on the preference of administrators for “separate accounting”, thus became the first in a line of commentators to create the impression of international acceptance without concurrent recognition of the most significant qualification of that point – that what was internationally accepted was a method of assessment, not a legislative choice. In S.I. Langbein, “The Unitary Method and the Mith of Arm's Length”, 30 Taxes Notes 625.

No *Guideline* de 1995²³ (que substituiu o relatório de 1979), a OCDE consignou que, por meio do *arm's length* fosse oferecido um tratamento igualitário entre empresas multinacionais e empresas independentes e, nesse sentido, evitar a competição distorciva²⁴.

Após 1995 (entre 1996 e 1999), foi adicionada ao *Guideline* uma diretriz adicional no tocante a serviços, intangíveis, acordos sobre custos e sobre os acordos de preços antecipados. Em 2009, foram feitos alguns aditivos, notadamente no Capítulo IV (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes), que refletia os últimos desenvolvimentos sobre disputas.

Em 2010, os Capítulos I (The Arm's Length Principle) e III (Comparability Analysis) foram substancialmente revisados com a adição na nova diretriz a respeito da seleção do mais apropriado método de preços de transferência, e como executar a análise comparativa. Além disso, o capítulo IX (Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring) foi também acrescentado.

Os *Guidelines* continuarão sofrendo revisão periódica, sempre que for necessário atualizar os entendimentos acerca do tema.

2.2. Conceito

Como bem colocado por Ricardo Lobo Torres, o princípio *arm's length* é espinha dorsal da problemática dos preços de transferência²⁵. É considerado pela OCDE como o princípio norteador dos preços de transferência.

O sentido da expressão *at arm's length*, em inglês comum é, segundo o Black's Law Dictionary: *Arm's length transaction. Said of a transaction negotiated by unrelated*

²³The Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations provide guidance on the application of the "arm's length principle" for the valuation, for tax purposes, of cross-border transactions between associated enterprises. In a global economy where multinational enterprises (MNEs) play a prominent role, governments need to ensure that the taxable profits of MNEs are not artificially shifted out of their jurisdiction and that the tax base reported by MNEs in their country reflects the economic activity undertaken therein. For taxpayers, it is essential to limit the risks of economic double taxation that may result from a dispute between two countries on the determination of the *arm's length* remuneration for their cross-border transactions with associated enterprises. (Inscrição aposta na capa do *Guideline* publicado pela OCDE).

²⁴“OCDE, 1995, § 1.7, H. Hamarkers, oc. (note 7), 46 Bulletin for Fiscal Documentation 12 (1992), at 603, has identified the neutrality principle and equal treatment of controlled and uncontrolled enterprises at the basis for the *arm's length* principle”.

²⁵TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2006. p. 286.

*parties, each acting in his or her own self interest; the basis for a fair market value determination [...]*²⁶.

Da tradução literal, temos como sendo “à distância de um braço”. Trazendo o conceito do princípio para o direito tributário internacional, destacamos, com base no *International Tax Glossary* do IBFD (*Internacional Bureau of Fiscal Documentation*), que se trata de um conceito do preço cobrado em um mercado aberto, de livre competitividade, ou seja, preço praticado a um braço de distância.

Com efeito, o preço praticado entre duas partes dependentes podem ser diferentes do preço praticado em transações entre partes independentes. Sendo assim, quando o preço cobrado entre partes dependentes é ajustado ao preço *arm's length* para fins de tributação, tal fato é tido como a aplicação do princípio.

Segundo Jeffrey Owens²⁷, o *arm's length principle* – “ALP” – sigla bastante usada internacionalmente, é o princípio pelo qual os preços de transferência entre membros de organizações com controle comum são praticados. Para fins de tributação, o preço de transferência de transações entre partes controladas devem ser similares àquelas transações comparáveis, em circunstâncias comparáveis, entre partes independentes (transações sem controle). Exemplificadamente deve se comparar maçãs com maçãs e não maçãs com peras. Todavia, a comparação não precisa ser idêntica, podendo as diferenças ser ajustadas razoavelmente. Continuando a metáfora, maçãs vermelhas podem ser comparadas com maçãs verdes.

Em termos pragmáticos, o ALP é tão somente o parâmetro escolhido pelos países integrantes da OCDE a ser empregado pelos grupos multinacionais e pelas administrações tributárias na busca por um preço de referência. Dessa forma, a própria OCDE definiu o ALP (ou princípio do “preço objetivo”, ou do “preço sem interferência”) como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas envolvidas em transações idênticas ou similares, em condições iguais ou similares, no mercado aberto.²⁸

²⁶BLACK'S Law Dictionary. 6. ed. St. Paul: West Publishing Co., 1990.

²⁷OWENS, Jeffrey. Should the arm's length principle retire? *International Transfer Pricing Journal*, May/June 2005.

²⁸TABORDA, Julio Rafael Virgens Vernet. O controle fiscal dos preços de transferência no Brasil. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 231.

2.2.1. “Separate accounting theory”

A *separate accounting theory* pode ser conceituado como atribuir aos membros de um grupo multinacional o mesmo tratamento que seria atribuído a entidades separadas e não tratá-los como partes inseparáveis de um mesmo grupo econômico. E como ensina Monica Erasmus-Koen²⁹: “In 1933, developed countries reached consensus on the creation of the fiction of the separate-entity approach for taxation, rather than being taxed inseparable parts of a single global group enterprise. The separate-entity approach is applied via arm's length principle.”

É certo que os preços de transferência devem observar os termos e condições existentes em transações entre partes relacionadas, e comparar com as transações realizadas entre partes não relacionadas acordariam em condições similares.

Com efeito, nesse sentido, in *Transfer Pricing and Business Restructurings*³⁰, verifica-se o seguinte ensinamento:

One key concept for which there is a fair amount of guidance in the OECD Guidelines is the role of comparability. In effect, following the provisions of Art. 9 of the OECD Model, the application on the *arm's length* principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction (i.e. in a transaction between associated enterprises) with the conditions in uncontrolled transactions (i.e. transactions between enterprises which are not associated with each other). In order for such comparisons to be meaningful, the economically relevant characteristics of the situations being compared must be sufficiently comparable. Comparable uncontrolled transactions do not to be identical to the controlled transaction under review. Rather, to be comparable means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the condition being examined in the methodology (e.g. price margin), or that reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any such differences. These are called “comparability adjustments”. For instance, a comparability adjustment may be performed in appropriate circumstances to eliminate the effects of differing levels of working capital in the taxpayer and in comparables.

²⁹ERASMUS-KOEN, Monica. In: BAKKER, Anuschka (Ed.). *Transfer pricing and business restructurings: streamlining all the way*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 51.

³⁰Id., loc. cit.

A OCDE³¹ assim considera:

...OECD member countries have chosen this separate entity approach as the most reasonable means for achieving equitable results and minimising the risk of unrelieved double taxation. Thus, each individual group member is subject to tax on the income arising to it (on a residence or on a source basis).

In order to apply the separate entity approach to intra-group transactions, individual group members must be taxed on the basis that they act at arm's length in their transactions with each other. However the relationship among members of an MNE group may permit the group members to establish special conditions in their intra-group relations that differ from those that would have been established had the group members been acting as independent enterprises operating in open markets. To ensure the correct application of the separate entity approach, OECD member countries have adopted the arm's length principle, under which the effect of special conditions on the levels of profits should be eliminated.

Luís Eduardo Schoueri³² explica a teoria de Schröder para quem não há diferença entre o *arm's length* e a ficção de independência, considerando, todavia, que a ficção de independência aplicada às filiais não pode ter o mesmo efeito que se observa na aplicação do princípio *arm's length* para empresas independentes, devendo-se encarar o *arm's length* de modo diverso, conforme se trate de filial ou empresa independente.

2.3. *Arm's length* e OCDE

Como já antecipado no tópico 2.1.4, o ALP é o princípio norteador em termos de preços de transferência na OCDE. Nos *Guidelines*, vemos expressa a escolha da OCDE pela adoção do ALP, concretizada no item 6 do seu prefácio: “To ensure the correct application of the separate entity approach, OECD Member countries have adopted the *arm's length* principle under which the effect of special conditions on the levels of profits should be eliminated”.

Todo o primeiro capítulo do relatório da OCDE sobre preços de transferência é dedicado à tentativa de explicar em que consiste o ALP. Nesse sentido, a OCDE³³ explica que há muitas razões pelas quais seus membros e outros países adotaram o ALP. A maior

³¹OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, cit., p. 33.

³²SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 25.

³³OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, cit., p. 36.

razão é que o ALP propicia ampla paridade de tratamento tributário para os membros de empresas multinacionais, e empresas independentes. Isso porque o ALP coloca empresas vinculadas e independentes numa posição mais igualitária em termos tributários, e evita a criação de vantagens tributárias ou desvantagens que podem, por outro lado, comprometer a competitividade de cada empresa, promovendo, assim, o crescimento do comércio internacional, além disso, pode ser aplicado na maioria dos casos.

Com efeito, a OCDE engloba trinta países que compartilham princípios da economia de mercado (mercado aberto), do pluralismo democrático e de respeito aos direitos humanos. Desde sua constituição, em 1961, a OCDE tem estabelecido diretrizes para o desenvolvimento econômico, divulgadas nas Convenções Modelo, atualizadas periodicamente.

É no artigo 9º da Convenção³⁴ que se encontra o conceito de ALP³⁵:

1) Quando:

- a) uma empresa de um Estado Contratante participa direta ou indiretamente da direção, controle, ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou
- b) as mesmas pessoas participam direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, se em ambos os casos as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas que não o foram em razão dessas condições,

³⁴Texto original em inglês:

"Article 9 – Associated Enterprises

1. Where

a) na enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of na enterprise of that State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting State shall if necessary consult each other.

³⁵Tradução de acordo com PERES, Eliana Lamarca Simões. *O preço de transferência e a harmonização tributária no Mercosul*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 23.

podem ser incluídos nos lucros da empresa e consequentemente tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado – e tributar nessa conformidade – os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas fossem aquelas que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições desta Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão se necessário.

Segundo Guglielmo Maisto³⁶, por Luís Eduardo Schoueri³⁷, da definição proposta pela OCDE, são extraídas seis características para a compreensão do ALP:

- Análise transacional: o preço *arm's length* deve ser estabelecido a partir de uma transação identificada, sendo que a ideia de “transação” é mais ampla que a de “operação”, e é possível uma série de operações constitua uma única transação;
- Comparação: a transação identificada (ou o grupo de transações identificado) deve ser comparada com outra transação, similar ou idêntica, hipotética, ou real, com características idênticas ou similares – a similaridade ou identidade deve ser suficiente para que se entenda que, afastada a relação entre as partes, na transação controlada, ausente na transação utilizada como parâmetro, inexistam outras diferenças significativas, seja nos produtos propriamente ditos, seja nas condições comerciais;
- Contrato de direito privado: o preço *arm's length* deve levar em conta quaisquer obrigações legais assumidas pelas partes contratantes e, portanto, os efeitos jurídicos da transação não podem (em princípio) ser desconsiderados;
- Características de mercado aberto: o preço *arm's length* deve se basear em condições de mercado, refletindo, assim, práticas comerciais normais;
- Características subjetivas: o preço *arm's length* deve levar em conta as circunstâncias particulares que caracterizam a transação. Por esta razão, por exemplo, haverá casos em que não se poderá comparar o preço *arm's length* com

³⁶Cf. “General Report”, in International Fiscal Association, Transfer Pricing in the absence of comparable market prices. Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXCIIa, Deventer, Kluwer, 1992, p. 19-75 (28-29).

³⁷SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 837.

o preço de mercado, pois o primeiro deve levar em conta, dentre outros fatores, que um fornecedor pode estar tentando aumentar sua participação no **mercado** e por isso estabelece preços inferiores aos de mercado;

- Análise funcional: a determinação do preço *arm's length* deve levar em conta as funções desempenhadas pelas empresas associadas. A análise funcional é importante para estabelecer se uma transação entre partes independentes é efetivamente comparável; tal análise é ainda mais importante quando não se encontram transações comparáveis, sendo necessário que o contribuinte ou as autoridades fiscais desenvolvam outros métodos para encontrar um preço *arm's length*.

No direito comparado (por exemplo, França, Estados Unidos, Itália, entre outros), podemos notar que há uma adoção generalizada do ALP nos moldes da OCDE, todavia a aplicação dos métodos para sua apuração é que varia de um país para outro³⁸.

É sabido, entretanto, que a OCDE afirma que as empresas multinacionais estão liberadas para a aplicação de métodos diversos dos descritos em seus relatórios, desde que os preços alcançados satisfaçam o ALP.

O *OECD Discussion Draft* de 19 de setembro de 2008 (reconfirmando os Guidelines da OCDE) dispõe que o exame de transação controlada dentro do contexto do artigo 9 da Convenção Modelo começa a partir do exame do acordo contratual entre as partes relacionadas. Assim, a análise dos termos e condições contratuais é importante para se verificar a “economic substance” constante no *Paras. 1.26, 1.27 e 1.37 da OCDE Guidelines*. Isso porque tais termos geralmente definem e deixam transparente como as responsabilidades, riscos e benefícios serão divididos entre as partes³⁹.

O *OECD Discussion Draft* parece sugerir que essa “economic substance”, como desenvolvido pela OCDE, requer dois requisitos cumulativos: (i) a avaliação se há obediência ao contrato através da conduta das partes (*the conduct test*⁴⁰) e (ii) a determinação se a alocação de riscos, responsabilidades e benefícios entre as partes

³⁸SCHOUERI, Luis Eduard. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 35.

³⁹ERASMUS-KOEN, Monica. op. cit., p. 102.

⁴⁰Paras. 21-22 OECD Discussion Draft.

contratantes faz sentido, ainda que não haja evidência que possa ser confirmada por terceiros (*the terms-and-conditions test*⁴¹).

Se um desses requisitos não estiver presente, deverá constar algum tipo de ajuste de preço.

2.4. Problemática na aplicação do *Arm's length*

Conforme visto, na visão da OCDE o princípio era teoricamente correto, oferecia à operação a ser realizada o preço mais próximo do preço de mercado. Outra argumentação em seu favor era a sua aceitação na maioria dos países e que a aplicação do princípio funciona bem em inúmeros casos.

Como não poderia deixar de ser, existem opiniões divergentes para sua aplicação. De acordo com alguns economistas⁴², o ALP é contrário à realidade econômica. Em resumo, inicia-se o raciocínio pelo “mito fiscal” que toda subsidiária e todo estabelecimento permanente dentro do grupo é uma empresa separada, e que conduz seus negócios sob condições de livre mercado com outras empresas do grupo. Entretanto, a essência de uma multinacional é o seu potencial de agir como uma única entidade, ganhando então vantagens competitivas.⁴³

Nesse sentido, conclui Hubert Hamaekers⁴⁴: “*The higher efficiency usually realized within MNE's is not recognized by the arm's length principle. Advantages of scale and synergy-effects which are inherent in MNEs cannot be divided amongst the group in an objective way via the arm's length principle, according to these economists.*”

A OCDE⁴⁵ reconhece tal situação, esclarecendo que o ALP é visto por alguns como “inerentemente defeituoso”, porque o *separate entity approach* pode nem sempre contemplar as economias em escala e a inter-relação das diversas atividades criadas por negócios integrados.

⁴¹Paras. 27-28 OECD Discussion Draft.

⁴²CAUWENBERG, P. *International transfer price*. Intersentia, 1998.

⁴³BIRD, R. M. Shaping a new international tax order. *Bulletin for Fiscal Documentation*, v. 42, n. 7, p. 292, 1988.

⁴⁴HAMAEKERS, Hubert. op. cit., p. 34.

⁴⁵OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, cit., p. 36.

Ainda na visão de Hubert Hamaekers, nem as US Regulations de 1994 nem a OCDE *Guidelines* 1995 abordam o ALP em sua essência. Com efeito, a essência do ALP não seria comparação de preços e resultados, mas o tratamento entre partes relacionadas como se independentes fossem⁴⁶. Nesse sentido, fatores, como a estrutura organizacional do grupo (*profit centers*), a ausência de instruções ou intervenções através de uma gestão central, a dependência da remuneração dos gestores baseada nos lucros, a autorização para comprar e vender de partes fora do grupo são evidências de negociação *arm's length*. Se tal estrutura descentralizada não está em vigor na multinacional em questão ou esta é difícil de ser evidenciada, outros métodos como o *CUP*, o *cost plus method* ou o *resale price method* podem ser aplicados.

Com efeito, considera o autor que métodos baseados em comparação de lucro, são, na verdade, sofisticadas versões do método empírico, tratado no item 2.1.2 e poluem o *arm's length principle* e que métodos dessa natureza não devem ser encarados como métodos para obtenção de preços de transferência, mas, sim, para fiscalização das autoridades fiscais.

O que se verifica, então, é que a avaliação *arm's length* não é evidenciada exclusivamente por meio da aplicação dos métodos, mas sim que os métodos auxiliam no alcance de um preço *arm's length*, caso não se consiga chegar nesse preço pela simples aplicação do conceito *arm's length* em sua essência.

Todavia, não é difícil encontrar na doutrina⁴⁷ a conceituação de *arm's length* como sendo a simples comparação de preços. Embora a OCDE pareça estar inclinada nesse sentido, os *Guidelines*, por outro lado, fazem considerações, com o objetivo de se levar em conta a autonomia entre as empresas, e o fato de a mera barganha não ser suficiente para se determinar o ALP:

*The Guidelines in Chapter I, § 5 recognize that associated enterprises in multinationals may act as autonomous entities in their relationships with each other. On the other hand, it is stated that evidence of hard bargaining alone is not sufficient to establish that the dealings are at arm's length.*⁴⁸

⁴⁶HAMAEEKERS, Hubert. Can the free negotiation of prices within a multinational enterprise serve as arm's length method? 4th *International Transfer Price Journal*, n. 1, at 2 et seq., 1997.

⁴⁷CHAPINOTI, Maurício Braga. Preços de transferência e valoração aduaneira. In: FLEISCHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 260.

⁴⁸HAMAEEKERS, Hubert. In arm's length – how long?, cit., p. 34.

Por outro lado, o crescimento das empresas multinacionais e esse fenômeno de internacionalização causam muitas dificuldades práticas para a aplicação do ALP. David L.P. Francescucci⁴⁹ abordou bem o problema nos artigos “*The Arm’s length Principle and Group Dynamics – Part 1 – The Conceptual Shortcomings* e *Part 2 – Solutions to the Conceptual Shortcomings*”, consignando que algumas deficiências conceituais, na atual interpretação e aplicação do ALP, não oferecem uma precisa e satisfatória base para aplicação deste princípio, como, por exemplo: membros de uma multinacional podem se comportar diferentemente de empresas independentes e nos casos onde não há comparáveis.

Há dificuldades na aplicação do princípio em escala internacional, em diversas situações. Uma delas em especial é se encontrar transações comparáveis entre partes relacionadas. Jeffrey Owens⁵⁰ consigna que a mais frequente alternativa defendida é o *formulary apportionment method*, ou seja, o uso de fórmulas considerando diversos fatores, como vendas, folha de pagamento, ativos, entre outros.

Todavia, essas fórmulas supostamente também não cobririam diferentes atividades, devendo então ser desenvolvidas diferentes fórmulas para setores diferentes de negócios.

De acordo com o *Guideline* de 1995 da OCDE, o ALP ainda é o preferido em termos de um padrão internacional. Entretanto, nesse sentido surge a pergunta: por quanto tempo esse consenso se manterá?

Owens acredita que esse consenso ainda se manterá por algum tempo. Essa crença é baseada em duas razões: (a) flexibilidade: demonstrada pelo fato de o ALP poder trazer não só um preço, mas uma margem de preços, e a possibilidade de realizar acordos mútuos – *advance price arrangements* (APA’s); e (b) em razão dessa flexibilidade poder encarar novos desafios como comércio internacional e o comércio eletrônico, concluindo que o APL não está em vias de se “aposentar”.

De outra banda, defende Hubert Hamakers⁵¹ que nem o *Guideline* de 1995 da OCDE nem a *US Regulation* de 1994 têm uma percepção do ALP na sua essência:

This is a consequence of the fact that the situation of the enterprise itself is not sufficiently taken as basis. The emphasis is on anti-avoidance and the preference of tax authorities for checking transfer prices via comparables, in particular comparable profits.

⁴⁹ FRANCESCUCCI, David L.P. op. cit., p. 55.

⁵⁰ OWENS, Jeffrey. op. cit.

⁵¹ HAMAEEKERS, Hubert. In arm’s length – how long?, cit., p. 34.

A essência do ALP não é a comparação de preços e resultados, mas o tratamento entre empresas como se independentes fossem; se isso ficasse claro, certamente o resultado poderia ser qualificado como *arm's length*⁵².

Conclui o autor que a OCDE deveria oferecer um balanço entre as abordagens que são feitas pelos Estados Unidos e pela Alemanha⁵³, e que as regras de preços de transferência devem deixar aos contribuintes a seleção do método que melhor se adapta à estrutura da empresa e dentro do âmbito da Lei.

David L.P. Francescucci⁵⁴ considera que outro aspecto importante dos regimes tributários internacionais é a alocação de lucros de empresas associadas, tratada no artigo 9 do Modelo da OCDE, e, nesse sentido, Avi-Yonah⁵⁵ ensina estes regimes:

...suffers from significant weaknesses, especially in two areas in which the development of the world economy has made the principles that were agreed upon in the 1920s and 1930s obsolete: the growth of internationally mobile capital markets for portfolio investment and the rise of integrated multinational enterprises.

Assim, no estudo de Francescucci é analisado se a proliferação de empresas multinacionais ameaça os princípios estabelecidos relacionados à tributação dessas empresas e, sendo assim, se os princípios estão obsoletos ou se há possibilidade de flexibilização na interpretação do ALP para acomodar os princípios originalmente desenvolvidos.

Verifica-se, assim, que a doutrina internacional, ainda que considere o ALP um princípio digno de aplicação, aponta alguns problemas práticos, bem como a sua incorreta interpretação não só por estudiosos mas também pela OCDE, e ainda a possibilidade de se estar ultrapassado.

⁵²HAMAEKERS, Hubert. In *arm's length – how long?*, cit., p. 39.

⁵³Contrary to the compulsory US procedure to select a method via the best method rule, the German tax system acknowledges that there is a reasonable degree of discretion for the sound business manager (SBM) to select and apply a transfer pricing method on the basis of the data available or accessible to him. Id. Ibid., p. 39.

⁵⁴FRANCESCUCI, David L.P. op. cit., p. 62.

⁵⁵AVY-YONAH, Reuven S. The structure of international taxation: a proposal for simplification. *Texas Law Review*, v. 74, 1301, 1996.

2.5. *Arm's length* é um princípio jurídico?

O Professor Alcides Jorge Costa disse que: “No princípio era o caos, agora é o caos dos princípios”⁵⁶, querendo se referir a uma certa banalização dos princípios, havendo, por exemplo, quem defenda que o princípio é qualquer regra encontrada no texto constitucional⁵⁷.

Parece, sim, o ALP se tratar de um princípio jurídico, já que este é uma cláusula aberta. Esse também é o entendimento de Ricardo Lobo Torres⁵⁸, que ensina que “o *arm's length principle* também é uma cláusula geral aberta e indeterminada, até mesmo porque exhibe o *status* de princípio jurídico ou, nomeadamente, de princípio de direito internacional tributário”⁵⁹.

Continua o autor dando sustentação à sua afirmação, ensinando que o ALP exhibe características próprias dos princípios:

- Generalidade, pois seus métodos e as normas subalternas devem guardar conformidade com seu enunciado;
- Abstração, já que indica a necessidade de comparação entre preços praticados por pessoas vinculadas e os preços de mercado;
- Abertura, visto que seu objetivo fundamental é garantir o preço justo (*fair price*), categoria que remonta à ética medieval;
- Analogia, porque se baseia essencialmente na comparação com os preços praticados por empresas independentes, ou seja, procura permanentemente o *tertium comparationis*;
- Vinculação a valores, uma vez que está ligado à justiça e à capacidade contributiva;
- Concretização, já que se abre para várias normas ou métodos de apuração do Preço de Transferência;

⁵⁶A frase não está publicada, mas foi conhecida e repetida em diversos eventos de estudos tributários.

⁵⁷FERRAZ, Roberto. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 389.

⁵⁸TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 290.

⁵⁹Com base nessas premissas, conclui o autor que o Brasil, embora não seja país membro da OCDE, recepcionou o princípio *arm's length*, ao regular os preços de transferência na Lei nº 9.430/96, principalmente em seu artigo 18, pelo fato de ter assinado diversos acordos de bitributação que repetem o artigo 9º da OCDE.

- Ponderação, por se abrir à ponderação com os princípios vinculados à segurança jurídica, como legalidade, a proteção da confiança do contribuinte, plena produção de provas, ampla defesa, etc.

Destacamos a generalidade. Se o princípio é um enunciado geral, as normas que devem obediência a este, por óbvio, devem estar em conformidade com o seu conteúdo e conceito.

Princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a aplicação e interpretação, quer para a elaboração de novas normas⁶⁰. Sendo assim, as normas que vêm com base nele, devem estar de acordo com seu enunciado, pois tais normas concretizam os princípios na ordem jurídica.

Com efeito, os princípios estão sempre definindo o melhor caminho de interpretação das regras do sistema. Destaca-se ainda que os princípios são universais, fruto da percepção de diversas realidades em diversos sistemas jurídicos e não encontrado em somente um país e pensado apenas por um cidadão. Como a igualdade, uma ideia que conquista espaço em todos os ambientes, tendo como base histórica sua proclamação na Revolução Francesa.

Para os princípios, não há que se falar em exceções. Não dá para se admitir que, por exemplo, todos os homens são iguais, mas há exceções, sendo uns mais iguais que os outros.

É certo que os princípios não se justificam em si mesmos. Servem à finalidade para o qual foram criados. São eles ferramentas práticas e poderosas ao permitirem ajustes de adaptação, sendo, então, flexíveis às particularidades que as diferentes relações jurídicas possam proporcionar.

As leis brasileiras devem obediência a diversos princípios, que são, notadamente, constitucionais, ou seja, têm previsão em nossa Constituição. Não é o caso do ALP, que tem previsão em normas de direito internacional tributário.

⁶⁰REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 300.

Defende ainda Ricardo Lobo Torres⁶¹ que por meio da ponderação de princípios e da interpretação sistemática e teleológica seria possível a eliminação de antinomias entre a lei (no caso a brasileira) e o ALP, concluindo que inexistente contradição entre o ALP e os métodos criados pela Lei nº 9.430/96, já que todos eles buscam comparativamente a tributação justa de acordo com os preços de concorrência.

Todavia, se a antinomia não for resolvida com base nos princípios, duas soluções são possíveis, segundo ainda o autor, conforme o país tenha ou não assinado um tratado de bitributação – a derrogação da lei interna pelo tratado ou a prevalência da norma brasileira. Se houver tratado, prevalece este, caso contrário, deverá prevalecer a norma brasileira, nada obstando a utilização de outros métodos ou a combinação de alguns deles (art. 18 §4º da redação original da Lei nº 9.430/96) a fim de concretizar o princípio.

O ilustre doutrinador é seguido por outros autores que sustentam a possibilidade de demonstração de um preço de mercado que atenda ao *arm's length*, mas que não necessariamente atenda aos métodos pré-determinados pela lei, como Agostinho Toffoli Tavolaro⁶² e Luís Eduardo Schoueri.

Para Maurício Braga Chapinoti⁶³, o princípio *arm's length* deriva da ciência econômica, como instrumento hábil para efetuar comparação de preços de determinadas transações. Sendo assim, ao ser inserido no sistema jurídico, aquele estará sujeito às normas e princípios já inseridos neste mesmo sistema.

Paulo Ayres Barreto⁶⁴ entende que o ALP, na verdade, trata-se de uma regra de “não favoritismo”, e não um princípio, por entender ser mais adequada a aceção de regra como norma em sentido lato, reservado à locução “princípios” para “enunciados prescritivos, dotados de elevada carga axiológica, que informam a produção legislativa (normas de estrutura) e a compostura das normas jurídicas reguladoras de condutas intersubjetivas”, sendo que suas significações “compõem, conformam, a norma jurídica em sentido estrito”.

⁶¹TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 299.

⁶²TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tributos e preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2, p. 36.

⁶³CHAPINOTI, Maurício Braga. *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 261.

⁶⁴BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p.102.

Continua o autor esclarecendo que parece mais razoável afirmar que o princípio *arm's length* está adstrito a todos os limites impostos pelos princípios inseridos no sistema jurídico, tais como: isonomia, igualdade, capacidade contributiva e livre concorrência. Entretanto, isso não significa que o princípio *arm's length* seja reflexo destes. Do contrário, seria equivalente a defender que, em matéria de direito, os princípios econômicos como oferta e procura, mais valia, *laissez faire* e outros estão no mesmo patamar dos princípios jurídicos, assim entendidos princípios valores (justiça, igualdade, capacidade contributiva e livre concorrência). Conclui que o princípio *arm's length* é um princípio econômico que serve como mero instrumento para comparar preços. Como tal, é imperfeito e substituível por outros instrumentos (*como global formulary apportionment*).

Entretanto, entendemos que ALP é, sim, um princípio consagrado em termos de direito tributário internacional e, segundo ainda essa doutrina internacional, o ALP quer significar não só uma comparação de preços de mercado, mas o tratamento de empresas dependentes como se independentes fossem.

2.6. *Arm's length* e outros princípios

Bem resume Júlio Rafael Virgens Vernet Taborda⁶⁵, o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, Heleno Torres e Lionel Pimenta Nobre sobre a relação entre o princípio *arm's length* e a igualdade, conforme abaixo.

Luís Eduardo Schoueri ensina que o *arm's length* seria um princípio que buscaria a realização do princípio da igualdade. Baseia seu raciocínio no fato de aquele princípio tratar membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, e não como partes inseparáveis de um mesmo negócio. Assim, ofereceria tratamento igual a empresas pertencentes a grupos multinacionais e empresas independentes, de modo a evitar vantagens tributárias que decorram da concentração do poder econômico em enormes grupos transnacionais.

Já para Heleno Tôrres e Lionel Pimenta Nobre, esse posicionamento, apesar de o ponto de vista da igualdade concorrencial ser correto, sob o ponto de vista da igualdade tributária é equivocado; assim, para eles, o *arm's length* não visaria a igualdade tributária,

⁶⁵TABORDA, Julio Rafael Virgens Vernet. op. cit., p. 232.

mas sim tratar os contribuintes desigualmente a fim de se chegar a uma justiça tributária baseada na capacidade contributiva de cada um.

Nesse sentido, destacamos as palavras de Klaus Tipke⁶⁶:

Como os impostos pessoais só podem surgir da renda (disponível) e os das empresas somente do lucro, o princípio da capacidade contributiva determina, em seu conteúdo: todo o cidadão deve pagar impostos em conformidade com o montante de sua renda disponível para o pagamento de impostos; toda a empresa deve pagar impostos de acordo com o montante de seu lucro.

Daí vê-se a relação entre o ALP e a capacidade contributiva, já que aquele visa identificar a efetiva capacidade contributiva do contribuinte.

Ricardo Lobo Torres⁶⁷ entende que o princípio está intimamente ligado à justiça e à capacidade contributiva, uma vez que seu objeto é garantir a transferência de bens e serviços pelo “preço justo, normal e de concorrência”.

Em relação à capacidade contributiva, o constituinte considera que a tributação deve partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributação igual de contribuinte em equivalente situação. Pois bem, trazendo este conceito para o campo das transações efetuadas entre partes não independentes, Luís Eduardo Schoueri⁶⁸ resume que nesta perspectiva o papel da legislação de preços de transferência é apenas “converter” valores expressos em “reais de grupo” para “reais de mercado”, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

No campo da livre concorrência, o *arm's length* promove a lealdade concorrencial. E ainda relaciona-se com o princípio de vedação ao confisco, na medida em que se propõe a revelar de maneira fidedigna a relação entre empresas vinculadas como se independentes fossem, já que o controle fiscal pretende demonstrar o efetivo acréscimo patrimonial havido.

⁶⁶TIKPE, Klaus. *Justiça fiscal e capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Ed., 2002. p. 82.

⁶⁷TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 9.

⁶⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 15.

CAPÍTULO 3. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO ÂMBITO DA OCDE

Como já desenvolvido em tópicos anteriores, a OCDE possui papel de grande relevância no cenário internacional no tocante aos preços de transferência. Neste capítulo será feita uma breve síntese de como este órgão enxerga o tema.

Já foi visto no item 2.3, por meio da leitura do artigo 9º da Convenção Modelo, que o alicerce dos preços de transferência no âmbito da OCDE é o princípio *arm's length*. Neste artigo ainda é possível identificar o conceito de pessoa vinculada. Com efeito, de acordo com o Modelo OCDE, duas empresas serão relacionadas quando: uma delas participar, de modo direto ou indireto, na direção, controle ou capital da outra; quando houver identidade entre os dirigentes, controladores ou proprietários de ambas as empresas.

Em relação aos métodos sugeridos pela OCDE, e que servem de orientação para vários países para determinação do preço de transferência, de acordo com a aplicação do princípio *arm's length*, duas categorias de métodos são reconhecidos pela OCDE *Guidelines*. São os chamados “métodos tradicionais”, ou seja, o Método dos Preços Independentes Comparados, o Método do Preço da Revenda menos Lucro e o Método do Custo de Produção mais Lucro, e os “métodos alternativos” (ou quarto método), quer dizer, Método Transacional da Divisão de Lucro e Método Transacional da Margem Líquida de Lucro.

A OCDE admite a possibilidade de uso de qualquer método que alcance um resultado *arm's length*, ainda que não descrito nos *Guidelines*. Por outro lado, os métodos que se afastam desse resultado não são recomendados. Os contribuintes devem, entretanto, manter a documentação hábil a comprovar se o preço que alcançaram é resultante da aplicação do princípio *arm's length*⁶⁹.

⁶⁹ERASMUS-KOEN, Monica. op. cit., p. 51.

3.1. Método dos Preços Independentes Comparados (*The Comparable Uncontrolled Price Method – CUP*)

Este método sugere uma comparação de preços praticados no mercado por empresas independentes.

Obviamente, o grau de comparabilidade deve ser ajustado com base nas provisões de comparação.

3.2. Método do Preço da Revenda menos Lucro (*Resale Price Method - RPM*)

Este método pressupõe a existência de uma aquisição e consequente alienação dos bens ou serviços previamente adquiridos. Uma porcentagem do lucro bruto é retirada do preço de revenda, cobrado a um membro de um mesmo grupo, segundo o preço de mercado.

A OCDE apresenta o método da seguinte maneira: parte-se do preço pelo qual o produto adquirido de uma empresa associada é revendido a uma empresa independente. Este preço (o preço de revenda) é então reduzido de uma margem de lucro bruto apropriada (a margem de revenda), que representa o montante do qual o revendedor buscaria cobrir suas despesas operacionais e de venda e, conforme as funções executadas (levando em conta os ativos empregados e os riscos assumidos), alcançar um lucro apropriado. O que sobra depois de deduzir a margem bruta pode ser considerado, depois de ajustes por outros custos associados à compra do produto (por exemplo, taxas alfandegárias), como um preço *arm's length* para a transferência original de propriedade entre as empresas associadas.

3.3. Método do Custo de Produção mais Lucro (*Cost Plus Method – CPM*)

Por tal método, adiciona-se uma margem de lucro ao custo da produção do produto envolvido. Para sua aplicação exige-se que o contribuinte ou as autoridades fiscais conheçam o custo da aquisição que as partes sem qualquer relação teriam em transações

similares. Informação esta que, se não impossível, torna-se de muito difícil obtenção, especialmente em atividades em que esse tipo de informação é mantida em segredo pelos concorrentes.

3.4. Quarto Método

O relatório OCDE de 1979 prevê ainda uma série de outros métodos, a serem utilizados sempre que não haja como proceder à efetivação de um dos três métodos anteriormente citados. Paulo Ayres Barreto⁷⁰ classifica estes métodos alternativos como o “quarto método” proposto pela OCDE:

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

Pelo Método Transacional da Divisão de Lucro (*Profit Split Method – PSM*) identifica-se um lucro, combinado com a transação controlada, a ser dividido entre as empresas associadas, com uma base economicamente válida. É de grande utilidade para transações muito interligadas, em que se encontram ligados diversos negócios, nas quais é difícil o exame da transação em separado. Eliana Lamarca Simões Peres⁷¹ assim ensina:

Pressupõe duas etapas. A primeira consiste em identificar o lucro que ambas as empresas têm em relação a uma transação e depois dividi-lo entre as mesmas. O lucro a ser dividido pode ser o somatório dos lucros de ambas as empresas na transação ou o lucro residual. Trata-se de lucro na transação e não o lucro total da empresa. O critério de divisão de lucro é baseado numa análise funcional na qual se levam em conta os riscos envolvidos e os ativos empregados pelas partes. Com mais afinco, vale ressaltar o critério diante da análise de contribuição, conforme o valor relativo das funções executadas pelas partes da transação controlada. A

⁷⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 105.

⁷¹PERES, Eliana Lamarca Simões. op. cit., p. 33.

segunda etapa consiste em dividir os lucros combinados de uma transação por meio de uma análise residual subdividida, por sua vez, em duas fases: a primeira, em que se atribui a cada participante um lucro suficiente para garantir um retorno básico, determinado a partir dos retornos de mercado, e a segunda em que o lucro residual é dividido entre os participantes com base nos fatos e circunstâncias que indiquem a forma pela qual partes independentes dividiriam este resíduo.

Pelo Método Transacional da Margem Líquida de Lucro (*Transactional Net Margin Method –TNMM*) examina-se a margem líquida do lucro relativa a uma base apropriada (por exemplo: custos, vendas ou ativos) que o contribuinte realizaria em uma transação controlada.

A OCDE atualmente está revisando seu guia sobre comparação e métodos transacionais de lucro, direcionando-se num sentido mais flexível, considerando que o método mais apropriado, de acordo com as circunstâncias do caso, é que deve ser escolhido⁷².

3.5. Acordo de Preços Antecipado – APA’s

Existem hipóteses em que se torna difícil a aplicação dos métodos sugeridos pela OCDE (ou mesmo pelas leis locais). Existem também hipóteses em que a fixação de critérios, métodos e operações comparáveis em um determinado período de tempo se mostra mais eficaz para a identificação do preço *arm’s length*.

Nesse sentido, a OCDE introduziu em suas Diretrizes o Acordo de Preços Antecipado – *Advance Pricing Agreement* (APA)⁷³.

A OCDE define Acordo de Preços Antecipado no glossário da síntese do *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, em sua versão em português, nos seguintes termos: “um acordo deste tipo permite definir, previamente à

⁷²ERASMUS-KOEN, Monica. op. cit., p. 51.

⁷³Do original das *Guidelines*, presente em seu parágrafo 4.124, colhemos: “4.124 An Advance Pricing Agreement (“APA”) is an agreement that determines, in advanced of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time. An APA is formally initiated by a taxpayer and requires negotiations between the taxpayer, one or more associated enterprises, and one or more tax administrations. APAs are intended to supplement the traditional administrative, judicial, and treaty mechanisms for resolving transfer pricing issues. They may be most useful when traditional mechanisms fail or are difficult to apply”. OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995. p. IV-41.

realização de operações vinculadas, um conjunto de critérios adequados (designadamente, o método a utilizar, os elementos de comparação e os ajustamentos a introduzir, os pressupostos principais quanto à evolução futura) com vista à determinação do preço de transferência aplicável a essas operações durante um determinado período de tempo. Um acordo de fixação prévia de preços de transferência pode ser unilateral quando apenas intervém uma Administração Fiscal e um contribuinte, ou multilateral se requer acordo de duas ou mais Administrações Fiscais”⁷⁴.

Verifica-se acima a possibilidade do APA ser tanto unilateral quanto multilateral. O unilateral, por envolver somente o contribuinte submetido ao controle dos preços de transferência e o Estado que o submeterá, não serve para evitar a ocorrência do fenómeno pluri-impositivo, consoante elucida Marcelo Alvares Vicente⁷⁵. Continua o autor declinando que o APA bilateral ou multilateral envolverá, necessariamente, a empresa sujeita ao controle de preços, as partes vinculadas e os respectivos Estados em que se encontrem. Nestes casos, que podem envolver ou não Estados signatários de tratados internacionais conforme o Modelo da OCDE, o APA é conduzido através de procedimento amigável (Mutual Agreement Procedure – MAP), previsto no artigo 25 daquele modelo.

Como se verifica, os acordos prévios de preço buscam a metodologia a ser adotada na fixação do preço parâmetro.

Trata-se, então, de uma valoração objetiva e consensual do princípio *arm's length*, vinculados os contratantes, e evitando eventuais ajustes desde que seguidos os termos do acordo. Resulta, assim, em maior segurança ao contribuinte.

⁷⁴AMENDOLA, Antonio. *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4, p. 462.

⁷⁵VICENTE, Marcelo Álvares. Do controle fiscal dos preços de transferência: consequência da aplicação dos ajustes e hipóteses de não aplicação. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, ano 3, n. 9, p. 144, 2008.

CAPÍTULO 4. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EM ALGUNS PAÍSES

4.1. Da escolha dos países

Iremos abordar brevemente neste trabalho a legislação dos seguintes países: China, Índia, México e Argentina.

A escolha dos países acima é em razão de sua (i) visibilidade econômica nos dias de hoje (no caso da Índia e China), e (ii) proximidade geográfica com o Brasil.

No caso da Índia e China⁷⁶, ambos fazem parte do chamado “BRIC” (Brasil, Rússia, Índia e China), e são países que vêm se destacando no cenário mundial em razão do rápido crescimento das suas economias em desenvolvimento.

Esses países, assim como o Brasil, também apresentam legislações recentes a respeito dos preços de transferência e também estão se desenvolvendo neste aspecto, conforme adiante se verá.

4.2. O Preço de Transferência na China

Com o crescente número de empresas que começaram a fazer negócios com a República Popular da China, aqui referida apenas como “China”, desde o início dos anos 1990, as Autoridades Fiscais desse país começaram a dar ênfase na questão do *transfer pricing*. Todavia, foi somente em 1991 que a legislação de *Transfer Pricing* foi promulgada como parte da legislação de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (*Enterprise Income Tax Law* – EITL). Medidas fiscais específicas nesse sentido foram emitidas em 1992, e em 1998 adicionalmente reforçaram o quadro, relativamente à política de práticas de *Transfer Pricing*.

⁷⁶O México e a Coreia do Sul seriam os únicos países comparáveis com os países BRIC, de acordo com um artigo publicado em 2005, mas suas economias foram excluídas inicialmente porque já foram consideradas mais desenvolvidas (How Solid are the BRICs? Global Economics. Página visitada em 2008-07-18.).

O artigo 13º da EITL adota o padrão *arm's length*, determinando que as empresas com investimentos estrangeiros e os estabelecimentos de empresas estrangeiras dentro da China, e suas afiliadas, conduzam seus negócios nas mesmas bases relativas às transações com empresas não afiliadas, e em não sendo nestes termos, supõe-se haver redução no valor a pagar de Imposto de Renda, podendo as autoridades fiscais efetuar ajustes razoáveis.

Com vistas a fortalecer o regime de arrecadação de tributos, o Governo chinês promulgou, em 05 de maio de 2001, a nova “Administration of Tax Collection Law”, e suas “detalhadas regras” em 15 de outubro de 2002, substituindo as antigas normas, com disposições que visam reprimir a evasão fiscal por parte das empresas, especialmente as multinacionais, sendo que tal repressão é realizada inclusive por meio do *Transfer Pricing*.

Nesse sentido, o artigo 36 da *Administration of Tax Collection Law*, assim dispõe: “...to adjust the amount of taxable income in determining the tax payable by companies that do not have carried out transactions at prices or fees as they would have done with mutually independent third parties”.

Em 08 de janeiro de 2009 foi publicada a Circular Guoshuifa – implementação de Medidas de Ajustes Tributários Especiais, contendo regras para a administração de todos os aspectos relativos à evasão, cujo foco principal são as regras de preços de transferência. Pode ser visto como o primeiro manual de regras antievasão na China.

Nota-se, assim, que o modelo adotado está em linha com o padrão *arm's length* internacionalmente aceito. Inclusive com vistas a prevenir incertezas na determinação do preço *arm's length*, o artigo 53 do mesmo diploma prevê a possibilidade de se acordar preventivamente com as Autoridades Fiscais o conhecido APA – *Advance Price Arrangement*.

Entretanto, embora a China não seja país membro da OCDE, as regras de *Transfer Pricing* estão basicamente em linha com o *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OCDE Guidelines)*. Sabe-se, todavia, que a atual legislação chinesa é focada na indústria, devido à sua atual estrutura econômica.

Assim, deve-se apontar que, embora o *arm's length principle* seja adotado, há muitas diferenças entre as regras chinesas e a OCDE *Guidelines*. O primeiro ponto de divergência que se pode apontar é a definição de partes relacionadas. Enquanto a OCDE

sugere que empresas são relacionadas quando há mais de 50% de controle direto ou indireto, a China usa somente 25% como base.

Ademais, a interpretação da lei chinesa no tocante ao princípio *arm's length* é diferenciada. Christopher F. Corr e Yongjun Peter Ni⁷⁷ assim o consideram:

In addition, China's interpretation of the *arm's length* range is a little bit unique. Specifically, in analyzing and assessing the profitability of an enterprise under investigation, the transfer pricing rules give the Chinese tax authorities the authority to make adjustments to the median or higher level if the profit level of the taxpayer lower.

As empresas também têm que apresentar às suas respectivas Autoridades Fiscais uma declaração anual contemplando as transações com suas partes relacionadas, sob pena de pagamento de multa no caso da não apresentação.

As regras de *transfer pricing* também dispõem quais os tipos de documentação cuja produção pode ser requerida, com a finalidade de atestar que os preços praticados atendem ao padrão *arm's length*. Lingguang Bao⁷⁸ aponta que os dados fornecidos pelos contribuintes também podem ser usados pelas autoridades fiscais para criação de sua própria base de dados, sendo compartilhada com os funcionários da administração, servindo de base para a formação de seus “*secret comparables*”, embora aponte algumas dificuldades de aplicação⁷⁹.

Com relação à definição de empresa relacionada, esta se encontra no artigo 9 do Guoshuifa, considerando uma série de hipóteses de relações entre empresas como característica de empresa relacionada, tais como, por exemplo: (i) uma parte, direta ou indiretamente detenha 25% ou mais de sociedade em outra parte ou 25% ou mais de sociedade é detida por uma terceira parte em comum; (ii) empréstimos de uma parte

⁷⁷PETER NI, Yongjun. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 321.

⁷⁸BAO, Lingguang. Transfer pricing system: rules and procedures. *International Transfer Pricing Journal*, p. 92, Mar./Apr. 2004.

⁷⁹Challenging secret comparables presents many difficulties. First the tax authorities typically do not disclose that they are even resorting to the use of secret comparables. Rather, they merely advise taxpayers that their adjustments are based on internal, confidential sources. Accordingly, one would think that FIE's in China would be quite proactive in producing transfer pricing documentation well in advance, as this would cut off such analysis and the perceptions created therefrom before the audit progress to the point where the SAT issues its report and formulates a position. Given that the tax authorities may refer to these secret comparable data early on in the process and that the burden of proof, initially and ultimately, rests with the FIE, preparation of this documentation is critical. Proving or rebutting the unknown is difficult if not impossible. And as confidential and internal information, it is unlikely that these data will be disclosed to the tax authorities of other countries and make difficult to establish a credible negotiation. OECD member countries do not permit the use of such data.

contabilizados por 50% ou mais do capital integralizado de outra parte ou 10% ou mais dos empréstimos de uma parte são garantidos por outra parte; (iii) uma parte controla outra parte por meio de licenças ou propriedade intelectual; (iv) uma parte controla a outra parte via compras e vendas; (v) controle via relações familiares, dentre outras.

As “detalhadas regras” do *Tax Collection Law* especificam três principais métodos para determinação da renda tributável, a menos que outro método razoável possa ser usado, conforme abaixo. Nota-se que esses três métodos especificados pela legislação chinesa estão em conformidade com os métodos recomendados pela OCDE. Além dos três principais usam-se também os métodos chamados alternativos.

- (i) *The Comparable Uncontrolled Price Method – CUP*. A renda tributável é determinada de acordo com o preço em transações idênticas ou similares entre empresas não relacionadas;
- (ii) *The Resale Price Method*. A renda tributável é determinada de acordo com uma razoável margem de lucro de revenda a partir do preço pelo qual as mercadorias são revendidas pelas empresas relacionadas para empresas independentes;
- (iii) *The Cost Plus Method*. A renda tributável é determinada baseada no *mark up*, acrescida de custos e lucros, em comparação com outra transação similar entre partes independentes;
- (iv) *Transactional Net Margin Method*. Determina o nível de lucro que deve ocorrer em empresas relacionadas;
- (v) *Profit Split Method*. Combina lucro e despesas da empresa relacionada e aloca o lucro entre as duas empresas; e
- (vi) Outros métodos em linha com o *arm’s length principle*.

As regras de *transfer pricing* chinesas estão estabelecidas no *Tax Collection Law* e detalham bem os métodos apropriados a serem usados para a investigação e ajustes de preços e se referem a cinco categorias de transações, quais sejam: (i) compra e venda de ativos tangíveis – neste caso estabelece métodos (*CUP*, *Resale Price* e *Cost Plus*) para determinar o *arm’s length price*, estabelecendo ainda dados para utilização do *CUP method*; (ii) juros cobrados e recebidos relativamente a financiamento; (iii) prestação de

serviços; (iv) *leasing*; e (v) cessão de ativos intangíveis – a legislação remete diretamente ao *CUP method* para comparação com transações efetuadas sob o princípio *arm's length*.

Como já evidenciado, a China aceita o uso dos métodos tradicionais da OCDE. Entretanto, dada a singularidade deste país, um ponto relevante a se saber é: qual base de dados é mais fiel à realidade: a asiática, ou a dos Estados Unidos da América? Isso porque pode haver desconexões entre os preços que são praticados na China e os dos outros países.

Nesse sentido, Lingguang Bao⁸⁰ assim dispõe:

In other Asian taxing jurisdictions, this approach is seen. However, one should be aware that too many adjustments, or an adjustment that is too creative, might cause as much skepticism as the value that it is intended for. Because China is in its infancy with regard to the development of transfer pricing approaches and strategies, to avoid erring on the side of simplicity is important. Every adjustment, just as every loss company, has a story behind it. This story, supported by empirical market and financial data, can make the difference between a serious adjustment and an uneventful audit. The relevant facts must be developed and documented, and then woven into the chosen methodology. This is particularly important if the case ever proceeds to a competent authority for resolution.

Lingguang Bao⁸¹ conclui em seu artigo sobre as regras de *transfer pricing* na China que, dada ainda a importância monetária da questão relativa aos preços de transferência e presença grande e crescente da China no mercado, os contribuintes não devem ignorar os básicos, mundialmente estabelecidos princípios dos preços de transferência, simplesmente porque as autoridades fiscais locais foram se acomodando, e certas informações detalhadas não estão prontamente disponíveis na China sob o regime fiscal vigente.

4.3. O Preço de Transferência na Índia

A legislação de *transfer pricing* na Índia foi introduzida, segundo descreve o *Tax Tribunal*⁸² indiano, no seguinte contexto: em meados de 1991, a Índia abandonou sua abordagem restritiva em matéria de importação e câmbio e adotou políticas de

⁸⁰BAO, Lingguang. op. cit., p. 94.

⁸¹Id. Ibid., p. 97.

⁸²Aztec Software & Technology Services Ltd (Bangalore Tribunal) (294 ITR 32).

liberalização econômica e orçamental. Ações pagaram bons dividendos e um significativo número de empresas multinacionais estabeleceram seus negócios na Índia. Com isso o direito tributário na Índia, notadamente em matéria internacional, expandiu e mudanças tributárias se tornaram imperativas. Assim, a habilidade das empresas multinacionais em alocar lucros fora da jurisdição indiana por meio de controle de preços cresceu e essa questão se tornou um ponto de preocupação.

A Índia não é país membro da OCDE⁸³, todavia, segundo Mukesh Butani⁸⁴, quando a legislação de *transfer pricing* foi introduzida, esta inclinou-se fortemente na direção dos *Guidelines* da OCDE, notadamente em relação ao *arm's length principle*.

A legislação prescreve cinco métodos, abaixo descritos, para determinar o *arm's length principle*, sem que seja dada preferência para qualquer um deles, referindo-se somente àquele “mais apropriado”⁸⁵, quais sejam:

(vii) *The Comparable Uncontrolled Price Method – CUP*;

(viii) *The Resale Price Method*;

(ix) *The Cost Plus Method*;

(x) *Transactional Net Margin Method*;

(xi) *Profit Split Method*.

O regulamento prevê um “passo a passo” do processo para se determinar o *arm's length principle* para cada um dos métodos acima.

Para a determinação de comparação com uma transação com partes independentes, o regulamento indiano lista alguns fatores que devem ser considerados, como características específicas da propriedade transferida ou dos serviços prestados em cada transação; os termos contratuais que estipulam a responsabilidade, riscos e benefícios que devem ser divididos entre as partes, dentre outros. Prescreve ainda a legislação que ajustes

⁸³A jurisprudência do *Tax Tribunal* indiano se inclina também no sentido de endossar o uso dos *Guidelines* da OCDE e também da *US Regulation* para interpretação e aplicação das regras de preços de transferência.

⁸⁴BUTANI, Mukesh. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 412.

⁸⁵Rule 10C Income Tax Rules: “...the method which is best suited to the facts and circumstances of each particular international transaction, and which provides the most reliable measure of an arm's length price in relation to the international transaction”.

razoáveis podem ser feitos a fim de eliminar os efeitos de diferenças que venham ocorrer na comparação dos preços.

Assim como na China, a Índia também permite o uso das “secret comparables”, segundo explica Mukesh Butani⁸⁶:

OECD Guidelines discourage the use of information which is not made known to the taxpayer at the time of audits. However, there are few jurisdictions which allow use of secret comparables. The revised Chinese Regulations (January 2009) permit the use of non-public information by the tax authorities. Similarly, the Indian tax authorities under Sec. 133 of the Income Tax Act are equipped with powers to call for information from any person. Such information can prove to be detrimental to interests of the taxpayer, as tax authorities can justify use of secret comparables. The only safeguard provided is that before use of such information to be adverse effect of the taxpayer, the authorities should provide such material to the taxpayer together with a reasonable opportunity to defend its case.

Um dos desafios das autoridades fiscais indianas é determinar o *arm's length principle* nas operações com bens intangíveis. Os métodos *Resale Price Method*, *Cost Plus Method* e *Profit Split Method* não podem ser aplicados como comparação para pagamento de *royalties*. Normalmente o *Comparable Uncontrolled Price Method* é o utilizado para esses casos, todavia não deve haver diferenças materiais entre as transações a serem comparadas. Desta forma, a aplicação do método também é complicada tendo em vista a dificuldade de se encontrar operações similares. Assim, quando se encontra mais de um preço pela aplicação dos métodos, o preço *arm's length* é a média aritmética desses preços, ou, na opção dos contribuintes, o preço que pode variar da média até um montante que não exceda 5% dessa média.

4.4. O Preço de Transferência no México

As regras dos preços de transferência no México foram introduzidas em 1994. E desde essa data, o México se tornou membro da OCDE, seguindo assim seus *Guidelines*, deixando claro em suas regras que as empresas quando transacionarem com partes relacionadas deveriam fazê-lo como se independentes fossem, reconhecendo, assim, o *arm's length principle*.

⁸⁶BUTANI, Mukesh. op. cit., p. 425.

A lei mexicana que trata do assunto – *Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)* – foi modificada nos anos de 2001, 2002 e 2006, para considerar alguns aspectos relacionados aos preços de transferência, como a abordagem transacional, o reconhecimento dos *Guidelines* da OCDE para fins de interpretação, e a hierarquia na aplicação dos métodos.

Nesse sentido, desde 2002, o *LISR* dispõe que os *Guidelines* da OCDE poderão ser utilizados para fins de interpretação das normas de preços de transferência na extensão daquilo que for congruente com as provisões do *LISR* e dos tratados para evitar a dupla tributação firmada pelo México.⁸⁷

A definição de partes relacionadas no México é bastante ampla, segundo Ricardo Rendon, Francisco Cortina e Yoshio Uehara⁸⁸. Com efeito, as partes serão consideradas relacionadas quando uma participar direta ou indiretamente na administração, controle ou no capital da outra, ou quando uma pessoa, ou grupo de pessoas participe direta ou indiretamente na administração, controle ou capital. Também se consideram partes relacionadas de um estabelecimento permanente a casa matriz ou outros estabelecimentos permanentes. E, ainda, as transações realizadas entre residentes no México e sociedades sujeitas aos regimes fiscais preferenciais, salvo prova em contrário, tal qual define o artigo 215 do *LISR*⁸⁹.

Como dito acima, o conceito é bastante extenso, oferecendo a possibilidade de se interpretar que um grande número de transações podem ser tratadas como transações controladas.

⁸⁷Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los TRATADOS CELEBRADOS POR MÉXICO. (ART. 215 DA LEI DE IMPOSTO DE RENDA MEXICANA).

⁸⁸CORTINA, Francisco; UEHARA, Yoshio. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 462.

⁸⁹Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Em relação aos métodos, ensinam Ricardo Rendon, Francisco Cortina e Yoshio Uehara⁹⁰, que os contribuintes mexicanos devem seguir um dos seis métodos abaixo, de acordo com o estabelecido no artigo 216 do *LISR*, e que eles em geral estão em linha com aqueles descritos pelos *Guidelines* da OCDE.

(i) *Método del Precio Comparable no Controlado (Uncontrolled Price Method – CUP)* que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

(ii) *Método del Precio de Reventa (Resale Price Method)* que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

(iii) *Método de Precio del Costo Adicionado (Cost Plus Method)* que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

(iv) *Método de partición de utilidades (Profit Split Method)*, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes.

(v) *Método residual de partición de utilidades (Residual Profit Split Method)* que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes.

(vi) *Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (Transactional Net Margin Method)* que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.⁹¹

⁹⁰CORTINA, Francisco; UEHARA, Yoshio. op. cit., p. 463.

⁹¹Texto extraído da legislação de imposto de renda mexicana (LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002 - TEXTO VIGENTE - Última reforma publicada DOF 31-12-2010). Disponível em: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/82.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2010.

O Método *del Precio Comparable no Controlado*, segundo dispõe a legislação de imposto de renda mexicana em seu artigo 216, deve ser escolhido como primeira alternativa, e somente se não for aplicável, outro método estabelecido no *LISR* poderá ser aplicado, desde que seja demonstrada sua inaplicabilidade, e que o método aplicado é o mais apropriado. Considera ainda que, em caso de aplicação do *Método del Precio de Reventa (Resale Price Method)*, *Método de Precio del Costo Adicionado (Cost Plus Method)* ou *Método de Margen Neto Transaccional (Transactional Net Margin Method)* tanto o preço de venda quanto o custo deverão estar de acordo com o padrão *arm's length*.

Em relação às comparáveis, a lei estabelece os critérios de como serão feitas as comparações, determinando que o uso das transações comparáveis deva ser feita com ou entre partes não relacionadas. E para ser considerada uma transação comparável, não deve haver significativas diferenças que possam afetar o valor ou o lucro da transação, ou ainda, se houverem diferenças, estas devem poder ser ajustadas razoavelmente para que possam ser eliminadas.

A lei mexicana também permite o uso de um intervalo de preços ou rentabilidade para a aplicação do método aplicável. Em alguns casos pode ser envolvido o uso de dados de vários anos⁹². Como explicam Ricardo Rendon, Francisco Cortina e Yoshio Uehara⁹³, tendo em vista a falta de publicidade suficiente em relação a transações dentro do país, são bastante usadas as informações estrangeiras e estas têm sido aceitas pelas autoridades mexicanas.

É exigido também que se mantenha a documentação que comprove e demonstre que a renda gerada e as deduções realizadas estão de acordo com o padrão *arm's length*.

O artigo 217⁹⁴ do diploma citado estabelece um mecanismo pelo qual as autoridades fiscais mexicanas podem realizar um ajuste para as transações com os países que o México tenha celebrado acordo para evitar a dupla tributação. Ou seja, se as autoridades competentes do país com o qual o tratado foi concluído fizerem um

⁹²Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores. (Art. 215 da Lei de Imposto de Renda Mexicana).

⁹³CORTINA, Francisco; UEHARA, Yoshio. op. cit., p. 465.

⁹⁴Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

ajustamento dos preços ou montantes de encargos de um contribuinte residente no México e se o ajuste for aceito pelas autoridades fiscais mexicanas, o contribuinte mexicano poderá apresentar uma declaração complementar, que reflita o ajuste.

Ensina ainda Eliane e Lamarca Simões Peres⁹⁵ que, de acordo com a regra geral de preços de transferência contida nos tratados, as autoridades mexicanas podem imputar renda e incluí-la no lucro tributável de uma empresa sujeita ao tratado. Porém, mesmo que os tratados autorizem os Estados contratantes a “incluir benefícios” em seus lucros tributáveis de companhias residentes em seus países, as autoridades mexicanas só podem imputar a renda tributável nos casos em que a lei mexicana permita.

Sob a análise dos autores citados, o México segue os *Guidelines* da OCDE em relação aos preços de transferência, todavia ainda há importantes questões que devem ser revistas e consideradas quando se tratam de transações entre partes relacionadas.

4.5. O Preço de Transferência na Argentina

Segundo o estudo denominado *Transfer Pricing in Argentina*⁹⁶, ficou demonstrado que este país não tem tratamento impositivo específico para os Preços de Transferência, e sim legislações que indiretamente dispõem sobre o assunto. Assim, expõe-se neste trabalho breves considerações sobre o tema.

Embora o conceito de preço praticado entre partes independentes esteja presente na legislação argentina desde 1943 (Decreto do Poder Executivo n. 18.229 de 1943), somente em dezembro de 1998, por meio da Lei nº 25.063, se incorporou ao imposto de renda normas específicas sobre preços de transferência, e em 30 de dezembro de 1999, por meio da Lei nº 25.239, foram feitas algumas modificações.

Segundo aludidas leis, estão obrigados às regras de preços de transferências as transações entre as companhias e fideicomissos especificados nos artigos 49 e 69 da Lei nº 25.239, se não forem obedecidos os preços de mercado.

⁹⁵Elaborado por Rúben Asorey, conforme citou AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 123.

⁹⁶Id. Ibid., p. 79.

A vinculação entre as partes se configura: quando entre as empresas envolvidas há controle direto ou indireto de uma sobre a outra; quando uma empresa de qualquer maneira tenha poder de decisão sobre a outra. Adicionalmente, a RG 1122/01 lista as formas de vinculação econômica entre as partes, sendo que tais conceitos são mais extensos que os ditados pela OCDE.

Eliane Lamarca Simões Peres⁹⁷ expõe que a norma argentina só enumera os métodos possíveis, sem descrevê-los, e autoriza o Poder Executivo a incluir outros métodos.

A lei estabelece que se deva utilizar o método mais apropriado de acordo com o tipo de transação realizada.

São seis os métodos propostos, não havendo uma ordem de prioridade:

- (i) Método dos Preços Independentes Comparados;
- (ii) Método do Preço da Revenda menos Lucro;
- (iii) Método do Custo de Produção mais Lucro;
- (iv) Método Transacional da Divisão de Lucro;
- (v) Método Transacional da Margem Líquida de Lucro e
- (vi) Margem Residual de Lucro.

As normas argentinas não preveem a possibilidade de acordar o *Advance Pricing Agreement*.

4.6. Conclusões

Por meio do breve resumo traçado acima, acerca das legislações dos países escolhidos para trabalharmos em termos de direito comparado, verificamos que, dos países pertencentes ao mesmo grupo de grandes mercados emergentes (China, Índia e Brasil), a China e a Índia seguiram o modelo da OCDE ao positivar suas legislações de preços de transferência, diferentemente do Brasil (conforme se verificará em detalhe no Capítulo 5).

⁹⁷AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. op. cit., p. 102.

Com efeito, esses países, embora não membros da OCDE, seguirão seus parâmetros para positivação de suas legislações domésticas, não só em relação ao princípio *arm's length*, como também em relação aos métodos para se encontrar o preço *arm's length*.

O mesmo podemos falar do México, que se tornou membro da OCDE e, portanto, seguiu seus *guidelines* quando da positivação de sua lei acerca dos preços de transferência.

Já a Argentina, como vimos, possui uma legislação pouco esclarecedora e, portanto, pobre em detalhes.

CAPÍTULO 5. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

5.1. Âmbito de Aplicação

Em que pese o histórico trazido no Capítulo 1, no tocante à aplicação dos preços de transferência antes de 1996, temos que a introdução desta disciplina se deu no Brasil somente por meio da Lei nº 9.430/96.

Desde a introdução no ordenamento da Lei nº 9.430/96, algumas normas legais e infralegais foram publicadas, no intuito de modificar ou interpretar o sistema originalmente criado. Dentre as muitas, destaca-se a Lei nº 9.959/00, que previu a aplicação do método “PRL” para os casos de produção local; a Lei nº 10.451/02, que ampliou o conceito de pessoa vinculada; a IN SRF nº 1037/2010, que divulgou a lista de países e localidades considerados “paraísos fiscais”; a IN SRF nº 243/02, que regulamentou e consolidou a disciplina de controle de preços de transferência; Lei nº 10.833/03, que conferiu à Secretaria da Receita Federal o poder de estabelecer normas de simplificação nas exportações, e a Lei nº 11.281/06, que estendeu ao importador e ao encomendante as regras dos preços de transferência.

Um ponto que é muito discutido na doutrina e objeto de discussões judiciais é a regulamentação da Lei nº 9430/96 por Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal. A discussão gira em torno do fato de terem tais Instruções Normativas extrapolado os limites da Lei, fazendo assim uma interpretação extensiva. Esta análise não será objeto deste trabalho, que está delimitado em analisar o comando da Lei nº 9430/96 e suas consequências no âmbito da aplicação dos preços de transferência no Brasil, sem entrar no mérito de suas regulamentações realizadas por meio das referidas Instruções Normativas.

A referida lei dirige-se às transações efetuadas entre “pessoas vinculadas”, àquelas efetuadas com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, e ainda as operações realizadas em regime fiscal privilegiado, tornando obrigatória a aplicação dos preços de transferência, o que se analisará em detalhe.

5.1.1. Pessoa Vinculada

É no artigo 23 da Lei nº 9.430/96⁹⁸ que se encontra o conceito de pessoa vinculada. Verifica-se da leitura do referido artigo, que o conceito é bastante abrangente, enumerando diversas hipóteses de vinculação entre pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.⁹⁹

Algumas dessas vinculações parecem ser claras, como a que se estabelece com a matriz ou a filial ou sucursal da empresa brasileira as relações de controle, direto ou indireto, exercidas por pessoa física ou jurídica¹⁰⁰. Porém outras, nem tanto, como a relação entre pessoa física ou jurídica no Brasil e aquela domiciliada no exterior, decorrente de mera coligação, consórcio, ou ainda decorrente de agenciamento.

Nesse sentido, ensina Alberto Xavier¹⁰¹:

Ocírculo de pessoas vinculadas deveria restringir-se a reais relações de influência dominante, suscetíveis de afetar a subjetividade do negócio, que não se verificam necessariamente nos casos de simples coligação de empresas, participação em conjunto de relações de coligação, de consórcios ou condomínios temporários.

⁹⁸“Art. 23. Para efeito 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 sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; 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 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 caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; 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.”

⁹⁹A Instrução Normativa nº 243/02 (art. 2º, § 5º) acrescenta às hipóteses do artigo 23 da Lei nº 9.430/96 o caso de “interposta pessoa”.

¹⁰⁰BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 120.

¹⁰¹XAVIER, Alberto. op. cit., p. 310.

Verifica-se que a vinculação entre as partes contratantes opera como uma presunção absoluta de que o preço de importação foi distorcido. Heleno Tôrres¹⁰² considera que “para fins de controle brasileiro dos preços de transferência, parece existir presunção absoluta de que todas as transações envolvam pessoas ligadas, implicam necessariamente a atribuição de valores irreais para as mercadorias, como forma de se promover uma transferência indireta de lucros”.

Também Roberto Pisani e Luciana Galhardo¹⁰³: “os artigos 18 e 19 da Lei nº. 9.430/96 estabelecem presunção absoluta de transferência de lucros, do Brasil para o exterior, em importações, aquisições e exportações de mercadorias, serviços e direitos, entre empresas ligadas...”.

Vale ressaltar que a OCDE não interpreta a mera vinculação como requisito fundamental, isto é, presunção absoluta de que as partes estão praticando preços irreais. Está assim disposto na OCDE Guideline 1995¹⁰⁴: “*Tax administrations should not automatically assume that associated enterprises have sought to manipulate their profits.*”

Ainda que não se considere presunção absoluta, por conceito, no mínimo a condição de partes vinculadas obriga o contribuinte importador brasileiro a se submeter ao cálculo dos preços de transferência.

5.1.2. País com Tributação Favorecida

A aplicação das regras dos preços de transferência se estende também às relações praticadas com países com tributação favorecida.

O artigo 24 da Lei nº 9.430/96¹⁰⁵ traz a conceituação dos países com tributação favorecida, como sendo aquele que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima

¹⁰²TÔRRES, Heleno Taveira. *Revista de Direito Tributário Internacional – RDTI*, São Paulo, n. 1, p. 129, 2005.

¹⁰³PISANI, José Roberto; GALHARDO, Luciana Rosanova. Preços de transferência – presunções tributárias – acordos internacionais – valoração aduaneira. *RDDT*, São Paulo, n. 21, p. 66-70, jun. 1997.

¹⁰⁴OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, cit., p. 31.

¹⁰⁵Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, 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. § 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação. § 2º No caso de pessoa física residente no Brasil: I – o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será

inferior a vinte por cento. Entretanto, a Lei nº 11.727/2008 ampliou o conceito inicialmente oferecido para incluir também aqueles países 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.

Já o artigo 24-A¹⁰⁶ do mesmo diploma trata das operações realizadas em regime fiscal privilegiado, ao qual também se aplicam as regras dos preços de transferência.

Os paraísos fiscais podem ser um instrumento para atrair investimentos. Em vista disso, pode haver transferência de alocação de renda de países com alta tributação para países com baixa tributação. Os países então criam regras para tentar combater ou minimizar essa alocação, como as regras de preços de transferência.

No caso do Brasil, a lei determina sejam aplicados os preços de transferência tanto nos considerados países com tributação favorecida, como operações realizadas em regime fiscal privilegiado.

Tanto países membros quanto países não membros da OCDE estão preocupados com a proliferação desses regimes fiscais privilegiados, e junto com as oportunidades que a globalização oferece, aumentam o potencial de comportamento distorcivo da economia.

considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito; II – o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19; III – será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19; IV – serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22. § 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Incluído pela Lei nº 10.451, de 2002). § 4º Considera-se também 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. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

¹⁰⁶Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

No cenário internacional são os chamados *Harmful Preferential Tax Regimes* e *Tax Heavens*. Preocupada com este conceito de regime de tributação nociva, a OCDE em 1998 aprovou o relatório que visava o compromisso dos países em desenvolver medidas com o objetivo de conter essas práticas nocivas pelos por eles, sendo instaurado um comitê que tinha o objetivo de periodicamente verificar os resultados desse trabalho. Nesse sentido, a OCDE já desenvolveu critérios para se identificar quando um regime é nocivo.

Debruçando-se sobre o texto da lei, verifica-se que, conceitualmente, para os países qualificados como praticantes de tributação favorecida, a lei se preocupa com a localização de um determinado ente tributante, enquanto no caso dos países de regime fiscal privilegiado, a preocupação é em relação às operações envolvidas.

Alberto Xavier¹⁰⁷ esclarece que o regime fiscal privilegiado é, pois, um conceito jurídico autônomo de país com tributação favorecida e não simples espécie ou modalidade deste, pois foi construído com o propósito específico de constituir um instrumento de combate às práticas de concorrência fiscal prejudicial (*harmful tax competition*), enquanto o de tributação favorecida visou a compensar o Estado da fonte de uma tributação insuficiente no país do beneficiário dos rendimentos.

Para o Brasil, vemos que independentemente de se tratar de conceito autônomo, para ambos os casos há a aplicação das regras de preços de transferência, cujo âmbito de aplicação restou bastante amplificado.

5.1.3. Operações Envolvidas

As transações internacionais entre pessoas vinculadas ou realizadas com países com tributação favorecida que estão submetidas às regras dos preços de transferência são as operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos, e também operações relacionadas a juros e empréstimos.

A única exceção se refere às operações relacionadas com aquisição ou transferência de tecnologia (*royalties*) paga por contribuinte brasileiro em razão da exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência

¹⁰⁷XAVIER, Alberto. op. cit., p. 301.

técnica, científica, administrativa ou semelhante. Para estes casos, há regulamentação própria, constante da legislação fiscal vigente.¹⁰⁸

5.2. O Preço Médio

A Lei nº 9.430/96 prescreve que se deve alcançar o chamado preço médio. A Receita Federal do Brasil o nomina de “preço parâmetro”, conceituando que este é o preço apurado por meio dos métodos de preços de transferência constantes da legislação brasileira que servirá de referência na comparação com o preço que foi efetivamente praticado pela empresa. Resultando diferença, o contribuinte deverá efetuar os ajustes necessários na base de cálculo do imposto de renda¹⁰⁹.

Sob esse aspecto, em se tratando de uma exportação, quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, portanto a diferença que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL.

Em se tratando de uma importação, quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação for inferior ao preço praticado na importação, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada.

Com efeito, ensina Alberto Xavier¹¹⁰ que a Lei nº 9.430/96 parte do princípio de que, nas situações a que se aplica o preço relevante para efeitos tributários, não é o preço

¹⁰⁸ Artigo 355 do Regulamento do Imposto de Renda. “Art. 355. As somas das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).” E “Art. 18, § 9º da Lei nº 9.430/96 (...) § 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”.

¹⁰⁹ Conceito extraído do *site* da Receita Federal do Brasil, parte de perguntas e respostas. RECEITA FEDERAL. *Preço de transferência*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr672a733.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2010.

¹¹⁰ XAVIER, Alberto. op. cit., p. 296.

real e efetivo estipulado pelas partes, mas um preço hipotético que visa atender aos interesses outros das partes e que não teria sido pactuado caso entre elas não existisse relações especiais resultantes ou de laços de vinculação ou da localização em certos territórios ou da utilização de certos regimes tributários privilegiados.

5.3. O princípio *Arm's length* no Brasil

Como já antecipado em tópicos anteriores, as regras dos preços de transferência foram introduzidas no Brasil, por meio da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro 1996, artigos 18 a 24, que, por sua vez, sofreu diversas mudanças ao longo dos últimos 15 anos.

É sabido que o Brasil não é membro da OCDE, todavia, defendem muitos autores que a legislação brasileira buscou seguir as diretrizes por ela estabelecidas em relação ao assunto¹¹¹, sendo que muitos vão além, defendendo ainda que esta recepcionou o princípio *arm's length* em seu texto legislativo original¹¹². Outros, de por sua vez, defendem que não há nenhuma menção na lei a respeito da adoção do princípio *arm's length* por parte do Brasil.¹¹³

O aprofundamento destas questões será tratado no tópico 8.1.

De início propomos a transcrição da exposição de motivos da Lei nº 9.430/96:

Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96:

12. As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço na legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior.

¹¹¹Cf. CARVALHO, Paulo de Barros: “Não se pode negar, portanto, a influência da Convenção Modelo da OCDE, na legislação pátria, fazendo-se necessária a observância das diretrizes ali traçadas”. CARVALHO, Paulo de Barros. Preço de transferência no direito tributário brasileiro: In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 548 e BRIGAGÃO, Gustavo; LYRA, Bruno. Transfer pricing – regras brasileiras frente aos tratados internacionais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4, p. 435.

¹¹²Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; TORRES, Ricardo Lobo. O princípio *Arm's Length*, os preços de transferência e a teoria da interpretação do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, set. 1999.

¹¹³Cf. CHAPINOTI, Maurício Braga. Preços de transferência e valoração aduaneira, cit., p. 261.

Baseados na transcrição acima, muitos doutrinadores entendem que houve a recepção do ALP pela legislação brasileira.

Nota-se que embora a exposição de motivos tenha sido clara em relação às regras estarem “em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE”, não vemos, ao menos expressamente, nenhuma inserção acerca do ALP.

É certo ainda que o texto da lei também não traz menção expressa acerca da observância do ALP, em que pese a muitos autores entenderem que ele está positivado implicitamente em diversas passagens do texto desta. Exemplificando, transcrevemos o artigo 18:

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 (redação original):

Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes de 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....

Há de se ressaltar, todavia, que o Brasil celebrou acordos de bitributação com diversos países, que repetem o dispositivo do artigo 9º da OCDE, o que deixaria fora de questionamento a recepção do princípio pela legislação brasileira, em relação a esses países.

Com efeito, baseados na redação da exposição de motivos e do texto da lei, muitos juristas brasileiros defendem que as regras brasileiras de *transfer pricing* estão de acordo com os *Guidelines* da OCDE, e, portanto, baseadas no ALP.

Há outros argumentos que militam em favor da recepção do ALP no Brasil, como a observância de alguns princípios constitucionais, como o da igualdade, legalidade, dentre outros.

Grande estudioso do assunto, o Prof. Luís Eduardo Schoueri¹¹⁴ ensina que as ferramentas de apoio ao emprego do ALP são os métodos apresentados pela OCDE e adotados pelos países que seguem esse princípio. Conclui o Professor que foi a Lei nº 9.430/96 que inseriu no ordenamento brasileiro o ALP.

Obviamente, argumentos contrários à recepção do ALP são encontrados na doutrina, e, como já esclarecido, serão enfrentados no tópico 8.1, além da sua relevância para o estudo dos preços de transferência no Brasil.

¹¹⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 36.

5.4. Os métodos adotados na legislação brasileira

A legislação brasileira positivou métodos de apuração do preço de transferência exclusivos, tanto nas importações quanto nas exportações. Isso quer dizer que, por meio da aplicação dos métodos, a lei brasileira pretende identificar o preço médio, ou seja, o preço sem distorções que poderiam ser causadas pelo fato de a transação ter sido praticada entre pessoas vinculadas.

O contribuinte deverá aplicar os métodos e, em havendo distorções, proceder ao ajuste na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

O método que irá prevalecer será aquele mais favorável ao contribuinte, consoante o § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. E na hipótese de utilização de mais de um método será considerado dedutível o maior valor apurado. Acrescenta, porém, o § 5º, que se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constantes dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

A nomenclatura dos métodos possui similaridade com os previstos na Convenção Modelo da OCDE. Na essência, contudo, as diferenças são significativas¹¹⁵.

5.4.1. Na importação (artigo 18 da Lei nº 9.430/96)

5.4.1.1. Método dos Preços Independentes Comparados – PIC

É definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro, ou de outros países, em transações que tenham sido adotadas condições de pagamento semelhantes, realizadas entre pessoas não vinculadas¹¹⁶.

Neste caso, temos, então, segundo doutrina de Luís Eduardo Schoueri¹¹⁷, as importações oriundas de pessoas vinculadas consideram-se em limites adequados, para

¹¹⁵BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 113.

¹¹⁶Art. 18, I da Lei 9.430/96.

¹¹⁷SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 121.

efeito de dedutibilidade pelo contribuinte brasileiro, quando se efetuam por preços e condições equivalentes às aquelas que se efetuam no mercado entre partes não vinculadas.

5.4.1.2. Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL

De acordo com o referido método, para obtenção do preço de comparação, considera-se a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direito, pactuados com compradores não vinculados, deduzindo-se os descontos incondicionais concedidos, além de impostos e contribuições incidentes sobre vendas, comissões e corretagens pagas e margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, e de sessenta por cento na hipótese de bens importados aplicados à produção, calculado sobre o preço de revenda, após as deduções já referidas e do valor agregado no país.

Cabe notar que as margens estipuladas pela legislação são fixas, portanto aplicáveis a todos os setores econômicos e processos produtivos.

5.4.1.3. 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, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

5.4.2. Na exportação (art. 19 da Lei nº 9.430/96)

5.4.2.1. Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx

Definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou semelhantes, durante o mesmo período de apuração do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.

5.4.2.2. 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.

5.4.2.3. 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.

5.4.2.4. 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 direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições.

5.5. Eventual ajuste na base de cálculo do Imposto de Renda

Resta evidente que o que o legislador quer evitar com o regramento dos preços de transferência é justamente a transferência indireta de lucro para o exterior, via preços previamente pactuados nas operações realizadas entre partes relacionadas.

Se forem verificadas as diferenças entre os preços praticados nos documentos de importação e de exportação e os preços apurados com base na legislação sobre o preço de transferência, estas devem ser apuradas e adicionadas às bases de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, no momento do encerramento do período-base de apuração do imposto de renda, correspondendo assim a um ajuste.

Com efeito, a parcela do custo que exceder ao valor determinado nos termos da lei deverá ser adicionada ao lucro líquido, para a determinação do lucro real; e 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 da lei.

Como bem assevera Edison Carlos Fernandes¹¹⁸:

Com respeito à importação, o fundamento para o ajuste da base de cálculo dos tributos referidos reside na estrutura de adição de custos (e despesas) considerados indedutíveis pela legislação fiscal. Nesse sentido, o controle fiscal dos preços de transferência, pertinente à importação, representa a apuração de limite de dedutibilidade do custo de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa jurídica vinculada (operações controladas) domiciliada no exterior. Assim, no que tange à importação, somente haverá o controle quando o contribuinte calcular os tributos com base no lucro real: a diferença entre o custo praticado nas operações controladas e o preço de mercado dos mesmos bens, serviços ou direitos – isto é, o deslocamento de receitas – será adicionada ao lucro líquido para efeito de composição do lucro real.

Já na exportação, o fundamento é a previsão legal de inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das receitas omitidas. Nesse caso, a diferença entre o preço de exportação praticado nas exportações controladas e o preço de mercado dos mesmos bens, serviços ou direito, considerada como receita omitida, será adicionada à base de cálculo dos tributos acima referidos. Portanto, com o respeito à exportação, o ajuste provocado pelo controle fiscal dos preços de transferência será obrigatório para as pessoas jurídicas que adotem tanto o lucro real quanto o lucro presumido.

O Preço de Transferência, é, assim, uma subparte do imposto de renda da pessoa jurídica, ou seja, os impostos que primariamente objetivam a renda auferida pelas pessoas jurídicas. Isso porque o Preço de Transferência é auditado depois que as declarações de imposto de renda são apresentadas às autoridades fazendárias, o que acontece depois do fechamento do ano fiscal.

¹¹⁸FERNANDES, Edison Carlos. Constitucionalidade *in thesi* e *in concreto* do controle fiscal dos preços de transferência. In: FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Preços de transferência*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 25.

Pode-se dizer que uma exceção a essa regra se refere aos *safe harbours*. No caso da lei brasileira são limites aceitáveis de divergência entre o preço parâmetro e o preço efetivamente praticado pelas partes vinculadas.

O conceito *safe harbour*, em matéria fiscal, está relacionado às situações em que são atribuídas a determinados contribuintes regras mais simples que aquelas impostas aos demais, desde que preencham determinadas condições. A *International Fiscal Association*, em seu glossário, dispõe que tal locução é reservada para os casos em que as autoridades fiscais dispõem que transações compreendidas em determinadas faixas serão aceitas sem que haja qualquer questionamento.¹¹⁹

É no artigo 19 *caput* e § 1º da Lei nº 9.430/96¹²⁰ que encontramos disposição acerca do *safe harbour*. Ou seja, não serão passíveis de ajustes nas respectivas bases de cálculo de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, quando as receitas decorrentes das exportações tenham valor igual ou superior a 90% do preço médio praticado no mercado brasileiro.

5.6. As margens fixas

Nota-se, por meio da descrição dos métodos (item 5.4), que a lei brasileira optou por predeterminar as margens de lucro, que a pessoa jurídica deverá ter nas transações.

É certo que o artigo 21, § 2º da Lei nº 9.430/96 admite que margens de lucro diversas são admitidas desde que o contribuinte as comprove com base nos meios de prova previstos nesse dispositivo, e ainda segundo o artigo 20 da mesma lei, fica conferido ao Ministro da Fazenda a faculdade de alterar os percentuais que tratam os artigos 18 e 19. Todavia, a prática tem mostrado que essa alteração é bastante difícil (para não dizer impossível)¹²¹ de ser autorizada pelas Autoridades Fiscais. Além disso, a alteração de

¹¹⁹VICENTE, Marcelo Álvares. op. cit., p. 151.

¹²⁰“Art. 19. 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. § 1º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o *caput* será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.”

¹²¹Cf. XAVIER, Alberto. op. cit., p. 303

margens deve seguir o padrão de mercado, e o contribuinte pode não estar usando o padrão do mercado.

Aqui vale a pena esclarecer rapidamente que essas alterações de margem podem se assemelhar aos Acordos de Preços Antecipados (APA's), tratados no item 3.5. E sobre a possibilidade de alteração de margem, considera Paulo Ayres Barreto¹²²:

Não nos parece possível, contudo, possa o Fisco transigir, alterando as margens pré-fixadas na Lei nº 9.430/96, tendo em vista o caráter vinculado do ato administrativo exarado pela autoridade administrativa. Ademais disso, a extrapolação de limites legais afronta cabalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Nesse sentido, Igor Mauler Santiago e Valter Lobato¹²³:

O resultado disso é a impossibilidade – ou, quando nada, a extrema dificuldade – de sucesso de qualquer requerimento de alteração de percentuais, o que certamente depõe contra a validade da normativa em exame, face ao exame dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade e, ainda, ao conceito constitucional de renda.

E mais, o § 3º do artigo 21 dispõe que: “as publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se referem este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes”, restringindo assim as provas que o contribuinte pode produzir para demonstrar a inaplicabilidade das margens de lucro pré-estabelecidas.

As principais questões, segundo Simone Dias Musa, Clarissa Machado e Alessandra Machado Villas Boas¹²⁴, são se as autoridades brasileiras têm suficiente sofisticação na análise dos preços de transferência para lidar com os estudos de preços de transferência, bem como a complexidade envolvida na documentação de apoio ao pedido de alteração da margem. Além disso, o contribuinte deverá avaliar a exposição que tal pedido pode causar, facilitando a fiscalização, que geralmente é indesejável.

A fixação dessas margens de lucro se afasta substancialmente da prática adotada pelos países membros da OCDE e também dos Estados Unidos. Edison Carlos

¹²²BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 110.

¹²³SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3, p. 107.

¹²⁴MUSA, Simone Dias; MACHADO, Clarissa; VILLAS BOAS, Alessandra Machado. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009.

Fernandes¹²⁵ esclarece que a apresentação prévia de margens de lucro é exclusividade da Lei brasileira no âmbito do Mercosul.

Luís Eduardo Schoueri¹²⁶, escrevendo sobre o tema, considera que o *arm's length*, segundo a OCDE, advém sempre de uma análise comparativa, seja por meio de preços de mercado, seja por comparações de margem. Trazendo tal fato para a legislação brasileira, onde há a fixação dessas margens, considera o autor a importância de se saber se tais margens são absolutas, o que implicaria em renúncia pelo legislador ao ALP, ou se são relativas.

Entende o autor que tais margens nada mais são do que “valores a serem empregados à falta de outros”, em face à (i) lei admitir que se adote percentuais diversos (art. 20 da Lei nº. 9.430/96); e (ii) o art. 21 § 2º do mesmo diploma admitir a possibilidade de margens de lucro diversas das estabelecidas nos artigos 18 e 19 daquela lei, que tratam das alterações de percentuais “em circunstâncias especiais” e por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

E mais, se a única “circunstância especial” que se poderia admitir seria que, por meio de uma comparação, identifica-se que os percentuais não estão prestando para a determinação de um preço ALP, concluindo assim que, tendo em vista a possibilidade de alteração dessas margens nessas “circunstâncias especiais”, só vem corroborar que o ALP é o fio condutor de nossa legislação.

Se, por outro lado, tais “circunstâncias especiais” se entendesse por qualquer outra razão que não a decorrente de análise comparativa, então seria o artigo 20 inconstitucional pela arbitrariedade conferida ao Poder Executivo e também a Lei nº 9.430/96 por fixar margens de lucro, desviando-se do conceito de renda.

Segundo ainda Alberto Xavier¹²⁷, a legislação brasileira se afastou da interpretação dada pelas diretrizes em dois traços essenciais: quando estabeleceu as mesmas regras de determinação de preços de transferência nas relações internacionais entre empresas interdependentes e entre empresas independentes, mas uma das quais fosse localizada em país de baixa tributação; e quando estabelece a prevalência automática do 'preço objetivo' calculado por critérios legalmente determinados. O legislador optou por seguir conceitos

¹²⁵FERNANDES, Edison Carlos. Preços de transferência no Mercado Comum do Sul. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 93.

¹²⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 73.

¹²⁷XAVIER, Alberto. op. cit., p. 305.

tradicionalmente usuais e aceitos na legislação de imposto de renda das pessoas jurídicas, fixando limite máximo de dedutibilidade de custos ou despesas e valor mínimo de receita a ser reconhecida, para fins de apuração do lucro tributável.

Nota-se que a adoção de margens fixas se aproxima do conceito de *Formulary Apportionment*, já destacado no item 5.3.

Com efeito, segundo a OCDE, o *global formulary apportionment* utiliza-se de uma fórmula predeterminada para todos os contribuintes. É sugerido por alguns defensores deste sistema como uma alternativa para o ALP com o objetivo de determinar o nível apropriado de lucros nas jurisdições fiscais. Em seu *Guideline – Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, assim está disposto:

Global formulary apportionment would allocate the global profits of an MNE group and consolidated basis among the associated enterprises in different countries on the basis of a predetermined and mechanistic formula. There would be three essential components to applying global formulary apportionment: determining the unit to be taxed, i.e. which the subsidiaries and branches of an MNE group should comprise the global taxable entity; accurately determining the global profits; and establishing the formula to be used to allocate the global profits of the unit. The formula would most likely be based on some combination of costs, assets, payroll and sales.

Para aqueles que defendem que o *Global formulary apportionment* é uma alternativa para o ALP, sustentam que este está mais em linha com a realidade econômica, sendo o *separate accounting method* não apropriado para grupos altamente integrados em razão da dificuldade de se determinar qual contribuição cada empresa oferece para o grupo como um todo, dentre outros argumentos. Por outro lado, os países membros da OCDE não o consideram como uma alternativa realista para o ALP:

The most significant concern with global formulary apportionment is the difficulty of implementing the system in manner that both protects against double taxation and ensures single taxation. To achieve this would require substantial international coordination and consensus on the predetermined formula to be used and on the composition of the group in question.

A partir da descrição acima consignada pela própria OCDE e da análise da legislação brasileira, notamos que há no mínimo uma aproximação entre o quanto determinado nesta e o quanto conceituado naquela.

Por fim, vê-se então que a partir dos critérios adotados pelo legislador, a base de cálculo do imposto de renda é identificada por meio de métodos predeterminados pelo legislador, por considerar, por ficção, que a negociação realizada por partes relacionadas estão acobertadas por preços fora de mercado, estabelecendo, portanto, preços objetivos, obtidos através dos critérios previamente estabelecidos por Lei. Por consequência, a base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, e nessas hipóteses será aquela obtida após a aplicação desses métodos compostos por elementos hipotéticos e nem sempre efetivos.

5.6.1. Presunções e Ficções

Primeiramente, propomos-nos a dar uma breve constextualizada sobre os conceitos de presunções de ficções no Direito Brasileiro.

Pois bem, presunção, segundo Alfredo Augusto Becker¹²⁸, é o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável. Para este autor, as presunções se classificam em absolutas, que são aquelas que não admitem prova em contrário; as relativas, que admitem; e as mistas, que admitem apenas alguns meios de prova fixados em lei.

Geraldo Ataliba admite as presunções como meio de prova: “a presunção é um meio especial de prova, consistente em um raciocínio que, do exame de um fato conhecido, conclui pela existência de um fato ignorado”¹²⁹. E ainda José Soares de Melo sustenta: “resultado do processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável”¹³⁰. Por fim, Fabiana Del Padre Tomé¹³¹, reforçando sua relação com a teoria das provas: “operação intelectual que estabelece relação de causalidade entre o fato indiciário e o fato probando”.

Em outra linha de raciocínio, temos definições como a de Gilberto Ulhôa Canto¹³²: “As presunções e as ficções fazem parte do processo gnosiológico figurativo. Por ambas,

¹²⁸BECKER, Alfredo Augusto. *Lançamento – procedimento regrado*: estudos e parecer de direito tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. v. 2, p. 339.

¹²⁹ATALIBA, Geraldo. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 462.

¹³⁰MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 99.

¹³¹TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 133.

¹³²CANTO, Gilberto Ulhôa. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 274.

chega-se a uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida através dos meios de percepção direta”.

Por outro lado, Maria Rita Ferragut¹³³ considera três acepções para o instituto sob enfoque: proposição prescritiva, relação e fato.

Como proposição prescritiva, presunção é: “norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Enquanto relação é: “vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.”

E como fato é o: “consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo e histórico e espaço social definidos.”

Já a ficção, no entendimento de Alfredo Augusto Becker¹³⁴, ocorre quando a norma jurídica, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre esses dois fatos. Em outras palavras, e parafraseando Luís Eduardo Schoueri¹³⁵, a ficção jurídica em Direito Tributário nada mais é do que uma forma de emprestar o consequente de uma norma jurídica a um antecedente diverso daquele que imediatamente lhe corresponde.

Para Pontes de Miranda¹³⁶, a ficção abstrai toda consideração de probabilidade, são mais que presunções legais, ainda que absolutas, pois nada se presume, toma-se como real algo que é irreal, que não existe. Já quanto à presunção legal absoluta, há de a lei dizê-la inatacável, pois se assim não for, há que se considerar relativa *juris tantum*.

É por meio de exame do direito positivo que se identificará se se está diante de uma presunção ou de uma ficção.

¹³³FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2001. p. 62.

¹³⁴BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., p. 339.

¹³⁵SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 72.

¹³⁶MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983. t. 3, p. 446.

As presunções e ficções têm sido utilizadas para se criar mecanismos que dificultam a evasão fiscal. A questão é: estariam essas presunções e ficções, no campo tributário, de acordo com o Sistema Constitucional Brasileiro?

Escrevendo sobre o tema¹³⁷, sintetiza Paulo Ayres Barreto¹³⁸ que o uso de presunção para fins de se antecipar a ocorrência do fato jurídico tributário só é possível se puder ser extraída da própria Constituição, não havendo autorização indiscriminada para seu uso, sustentando ainda que as ficções e presunções legais absolutas e mistas em matéria tributária não se coadunam com o princípio da tipicidade, nem da capacidade contributiva.

José Artur Lima Gonçalves¹³⁹ manifesta-se:

Todas – e não menos que todas – as normas jurídicas que pretendam por meio de ficção imputar os efeitos de fato imponível a evento fenomênico que não se caracterize como tal, ou manipular o conteúdo patrimonial de obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte (entendido este como o destinatário constitucional da carga tributária), deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis com o subsistema constitucional tributário.

Já em relação às presunções legais relativas, Paulo Ayres Barreto¹⁴⁰ admite o uso em matéria tributária desde que presentes as seguintes circunstâncias:

a) o acurado dever de fiscalização não permitiria, sem o recurso à presunção legal relativa, o efetivo controle da adoção de práticas evasivas pelo contribuinte; b) verifique-se inequívoco o nexo causal entre o fato conhecido e o desconhecido de existência provável; c) seja facultado ao contribuinte no curso do processo administrativo, anteriormente à veiculação do ato administrativo de lançamento apresentar prova refutadora da ocorrência do fato presumido; d) estejam as provas passíveis de evidenciar a inoccorrência do fato presumido ao alcance do contribuinte por meios lícitos, em momento anterior ao da possível constituição do fato jurídico tributário. Admitir genericamente o recurso às presunções legais relativas, sem os requisitos aqui elencados, implica afronta aos princípios da segurança do direito, da tipicidade cerrada e da capacidade contributiva.

¹³⁷Referindo-se especificamente à Emenda Constitucional 3/93, que trata da substituição tributária.

¹³⁸BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 140.

¹³⁹GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda, pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros Ed., 1997. p. 158.

¹⁴⁰BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 145.

Dentro desse contexto, estaríamos diante de presunções ou ficções quando a Lei nº 9.430/96 fixa percentuais presumidos de lucro para aplicação dos métodos que visam alcançar o preço médio? E ainda, é possível o seu uso?

Num primeiro momento, quer nos parecer que a lei criou uma presunção relativa, já que admite prova em contrário. Assim, caso o contribuinte sinta-se lesado pela fixação legal de margens de lucro dos preços paradigmas pode, em conseguindo provar sua impropriedade, requerer a redução de tal percentual.

Todavia, considera Ricardo Mariz de Oliveira¹⁴¹ que não existe o estabelecimento de uma presunção relativa, por duas razões: (i) quando a lei cria uma presunção relativa ela diz expressamente e determina que o fato presumido seja verdade até prova em contrário, o que não ocorre na Lei nº 9.430/96, porque o ônus da prova é do Fisco; (ii) a despeito de caber ao Fisco o ônus da prova do que alegar, ao contribuinte também será possível fazer a contraprova. Todavia, tal contraprova sempre terá alcance limitado até determinado ponto, pois desse ponto em diante os parâmetros legais atuam ao menos como presunções absolutas, para não dizer ficções legais.

Considera ainda o autor supracitado que o Fisco tem direito de investigar a ocorrência de manipulações ilegais de valores, devendo inclusive munir-se de instrumentos legais e materiais eficientes para a fiscalização, mas não deve suprir sua ineficiência, com a ajuda do legislador, ao declarar algo necessariamente como tendo ocorrido, quando apenas eventualmente pode ter ocorrido, pois também pode não ter ocorrido efetivamente.

Neste sentido, não podem as presunções ser utilizadas para definir a ocorrência de fato gerador de tributo.

Lionel Pimenta Nobre, por sua vez, entende que há criação de fato gerador fictício ou de uma presunção legal absoluta na medida em que se preestabelece margens de lucro sem considerar a realidade de mercado.

Há outros autores, todavia, que consideram que a lei institui presunções relativas, como Plínio J. Marafon¹⁴² (entre sociedades vinculadas, pois no caso de país com

¹⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributos e preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*, cit., v. 1, p. 80.

¹⁴² MARAFON, Plínio José. Tributos e preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*, cit., v. 1, p. 74.

tributação favorecida o autor considera que há uma presunção absoluta) e João Dácio da Silva Rolim¹⁴³.

Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁴, a partir da teoria do *separate accounting theory*, que resultou na ficção da proposição de independência, considera que a ficção jurídica em termos de preços de transferência é sentido do empréstimo à transação entre partes relacionadas, o consequente jurídico (tributação) daquelas similares, praticadas entre partes independentes. Ocorrerá simultaneamente uma presunção relativa, já que por ficção se dá tratamento igual entre partes relacionadas como se independentes fossem; é por presunção que se apurará como as partes independentes se relacionariam.

Florence Cronemberger Haret¹⁴⁵, em sua tese de doutorado “Presunções no Direito Tributário: Teoria e Prática”, considera que os preços de transferência determinam em lei critérios aptos a fixar, presumindo o preço justo da transação. Considera ainda que a opção na escolha dos métodos é o que legitima a própria presunção, e, no caso, a Lei nº 9.430/96, ao dispor sobre as técnicas de apuração dos preços de transferência (os métodos), não as coloca em ordem de preferência ou cronograma a ser percorrido pelo aplicador do direito. O método aplicável é qualquer um deles, mas sempre aquele que melhor traduzir o preço médio ou o mais aproximado da operação praticada. Continua:

O vínculo existente entre o preço presumido (ou, no caso, o de transferência) e o preço efetivo (ou real) há de manter-se sempre vivo como orientação última ou também originária, que confere fechamento ao raciocínio presuntivo e o justifica como um todo. A presunção constitucionalmente admitida é aquela que estabelece as relações entre os fatos nelas estabelecidas, tornando-as um sistema lógico, fechado e acabado. Sua redução ao inacabado torna o último termo inexplicável.¹⁴⁶

Conclui seu brilhante raciocínio esclarecendo que, no caso da Lei nº 9.430/96, para se construir o raciocínio presuntivo teríamos os fatos presuntivos que resultariam no fato

¹⁴³ROLIM, João Dácio da Silva. As presunções da Lei nº. 9.430/96 In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*, cit., p. 39.

¹⁴⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 73.

¹⁴⁵HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no direito tributário: teoria e prática*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

¹⁴⁶Importante esclarecer que a autora descreve a respeito de fato presumido e fato presuntivo. O fato presumido nunca aparece sozinho. Com ele estão ligados sempre fatos presuntivos que juntos àquele dão fundamento probatório ao fato jurídico tributário. Não há como pensar em fato presumido sem os presuntivos; e a recíproca também é verdadeira. São os fatos presuntivos que atestam o enunciado do fato presumido, de modo que este não se constitui juridicamente sem aqueles. A existência do fato presumido no direito depende da realização dos fatos presuntivos. Ocorrido o fato presuntivo, isto é, relatado em linguagem competente pelas provas em direito admitidas, e, o fato presumido, realiza-se o enunciado factual da presunção.

presumido: “Figura como fato presumido o que a referida norma identifica como *custos e preços médios a que se referem os artigos 18 e 19*. Tais valores são obtidos tomando-se por base os fatos presuntivos indicados pelos incisos do artigo 21 da Lei nº 9.430/96, observadas as exigências dos parágrafos 1º ao 3º ...”.

Verifica-se que o tema é bastante controvertido na doutrina, desde sua conceituação no campo do direito até sua relação com os preços de transferência, sendo inclusive utilizada como argumento para se considerar a constitucionalidade ou não da Lei nº 9.430/96 cujo aprofundamento se dará no item 8.2.1.

5.6.2. Inversão do ônus da prova

Como argumenta Paulo Ayres Barreto¹⁴⁷, já houve tempo em que se propugnava ser o ônus da prova incumbência do contribuinte, tendo em vista a presunção de legitimidade do ato administrativo. A doutrina hoje afasta tal interpretação, descompassada com os princípios do nosso ordenamento jurídico, reconhecendo a necessidade de a Administração provar os fatos por ela alegados.

Com efeito, a Lei nº 9.430/96 determina que cabe ao contribuinte a demonstração de que os pagamentos efetuados se baseiam em preços reais de mercado. Como já destacado no tópico 5.6 acima, margens de lucro diversas são admitidas, desde que o contribuinte as comprove; e ainda essa comprovação pode ser desqualificada se consideradas inidôneas ou inconsistentes por ato do Secretário da Receita Federal. Nesse sentido, Rutnéa Navarro Guerreiro e Edmar Oliveira Andrade Filho¹⁴⁸ consideram que, ao estabelecer de antemão a margem de lucro, a lei perpetra evidente inversão do ônus da prova, delegando ao contribuinte o dever de produzir prova impossível, o que fere o princípio do devido processo legal.

José Soares de Melo¹⁴⁹ assim sustenta: “no lançamento dos tributos, o ônus da prova cabe ao poder público por competir-lhe, de modo privativo e obrigatório a

¹⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 135.

¹⁴⁸ GUERREIRO, Rutnéa Navarro; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 110.

¹⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Do lançamento. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, v. 12, p. 96.

constituição do crédito tributário, compelindo-o à comprovação de todos os componentes do fato tributário”.¹⁵⁰

Não é assim no caso dos preços de transferência, pois o contribuinte é que está obrigado a produzir prova indo em direção oposta ao quanto preceitua o artigo 148 do Código Tributário Nacional¹⁵¹.

5.7. *Basket Approach*

O chamado *basket approach* ou cesta de produtos consiste em se aferir a rentabilidade de um produto por meio de uma cesta (de produtos), e não de um determinado produto isoladamente, o que para algumas atividades e empresas é uma realidade. Sendo assim, nada mais natural que os preços de transferência se acomodem a esta realidade.

A OCDE reconhece que para uma busca *arm's length*, pode-se avaliar em conjunto transações isoladamente contratadas por empresas vinculadas, sempre que ficar demonstrado que o negócio seria realizado por meio de cestas se as partes contratantes fossem independentes.

Luís Eduardo Shoueri¹⁵² assim dispõe:

Assim, por exemplo, é possível que uma mesma negociação (*package deal*) envolva simultaneamente o fornecimento de mercadoria e a prestação de serviços. Diga-se, neste particular, que em muitos casos a existência de vendas de mercadorias sem a prestação de serviço é quase inexistente. Toma-se, como exemplo corriqueiro, a venda de um carpete que na prática do mercado vem sempre acompanhada de sua instalação. Ora, buscar o preço da mercadoria em separado do preço do serviço de instalação é dar preferência a resultados artificiais, que nada dizem respeito às condições que empresas independentes contratam no mercado (*arm's length*).

¹⁵⁰No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho para quem o ato jurídico administrativo deve ser fundamentado, sendo assim que o evento ocorreu. (CARVALHO, Paulo de Barros. A prova do procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 107, 1998).

¹⁵¹“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitraré aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

¹⁵²SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 84.

Observamos, entretanto, que a Lei nº 9.430/96 em momento algum prescreveu acerca da obrigatoriedade da análise seja produto a produto, seja transação a transação. Não obstante, decisões administrativas no sentido da não aplicação do *basket approach* são encontradas, conforme se verá no tópico seguinte.

E, ainda, Paulo Roberto Andrade¹⁵³ assim ensina:

Renda – mormente no sentido de renda acréscimo patrimonial adotado pelo legislador complementar brasileiro – é algo aferível necessariamente em um intervalo de tempo, que o princípio da proporcionalidade exige não seja nem tão longo a ponto de inviabilizar a arrecadação estatal e nem tão curto a ponto de desdizer a própria noção de “acrécimo”. Por isso, cremos que a obrigatoriedade de uma análise “produto a produto” para a disciplina dos preços de transferência – como faz desavisadamente a IN/SRF n. 243/02 – afronta o conceito de renda trazido pelo CTN, sob a ótica da proporcionalidade.

5.8. Posição Jurisprudencial

Segundo Paulo Ayres Barreto¹⁵⁴, a jurisprudência administrativa começou a ganhar corpo a partir de 2002, com algumas decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, notadamente quanto à livre escolha de um dos métodos previstos pela Lei nº 9.430/1996. Quanto à jurisprudência judicial, embora a legislação dos preços de transferência exista há mais de uma década, não é possível identificar sequer a tendência a ser seguida pelos Tribunais Superiores.

Com efeito, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) julgou alguns pontos relacionados aos preços de transferência, como, por exemplo, a possibilidade de se utilizar o *basket approach*, no sentido de não permitir que os cálculos sejam realizados considerando a “cesta de produtos”, conforme se verifica da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: Preços de Transferência. Método PRL. Bens Importados Aplicados na Produção de Outros Bens. A Lei nº 9.430/96 facultou à pessoa jurídica a utilização de qualquer um dos três métodos legalmente previstos – PIC, PRL e CPL – para determinação dos preços-parâmetro

¹⁵³ ANDRADE, Paulo Roberto. Valoração aduaneira e preços de transferência no Brasil: uma comparação objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional – RDTI*, São Paulo, n. 1, p. 127, 2005.

¹⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 139.

nas operações de importação de bens, serviços e direitos da pessoa vinculada. O art. 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, ao vedar a utilização do método PRL nos casos de bens importados aplicados na produção de outros bens, ultrapassou o seu limite de regulação, impondo restrição não prevista em lei.

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: Preços de Transferência. Método PRL. Apuração de Margem de Lucro por Pacote, Kit ou Cesta de Bens (Basket Approach). A comercialização de bens por pacotes ou kits, adotada tão somente como estratégia de mercado, sem qualquer necessidade técnica imprescindível de uso dos bens conjuntamente, não autoriza a utilização da margem de lucro do pacote de bens (basket approach) para fins de apuração do valor tributável na sistemática de preços de transferência pelo método PRL.¹⁵⁵

Outro caso também julgado por este Tribunal, diz respeito ao suposto conflito entre o acordo para evitar a bitributação e os preços de transferência:

(...)

ACORDO INTERNACIONAL E LEGISLAÇÃO INTERNA – Ainda que a opção da lei brasileira por métodos específicos fechados possibilite, em alguns casos, não alcançar rigorosamente, o “preço de concorrência”, não há conflito entre o artigo 9º do acordo para evitar a dupla tributação celebrado com a Alemanha e a legislação interna.¹⁵⁶

(...)

Existem também julgados proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos quais a discussão gira em torno da aplicação ou não da Instrução Normativa nº 243/2002, por ter esta estrapalado os limites da Lei nº 9.430/96, onerando o cálculo ao contribuinte.

O Tribunal vinha julgando os casos favoravelmente aos contribuintes, ou seja, não haveria a aplicação da Instrução Normativa citada. Todavia, recentemente, em fevereiro de 2011, o Tribunal mudou seu entendimento, decidindo para aplicação da Instrução Normativa:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro – PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

¹⁵⁵Primeira Câmara, Recurso 139.160. Número do Processo: 16327.000924/2003-14.

¹⁵⁶Primeira Câmara, Recurso 155.121. Número do Processo: 16327.001319/2001-17.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

4. Apelação improvida.

(Apelação Cível Nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP; 2003.61.00.017381-4/SP, Relator: Desembargador Federal Márcio Moraes, TRF, 3ª Região).

Todavia, como bem asseverou Paulo Ayres Barreto, qualquer discussão a respeito dos Preços de Transferência está longe de ter um posicionamento efetivo das Cortes Superiores.

5.9. Valoração Aduaneira e Preços de Transferência. Breves Considerações

O conceito de valor aduaneiro tem, por finalidade, transparência, uniformidade e precisão quando da importação de um produto, evitando arbitrariedade e a utilização de parâmetros fictícios. Desta feita, o instrumento da valoração aduaneira tem a finalidade de auxiliar na determinação da base de cálculo para a incidência da alíquota do imposto devido. O que quer se evitar, por óbvio, é que o importador ou a aduana manipulem o valor aduaneiro, o que, além de produzir efeitos na área fiscal, poderá acarretar em consequências na economia interna, já que a introdução de mercadorias por preços artificialmente baixos tem o potencial de promover uma concorrência desleal das mercadorias importadas em relação àquelas produzidas no país, ou mesmo em relação a outras importações.

Segundo Roosevelt Baldomir Sosa¹⁵⁷, foi estabelecido o conceito de valor aduaneiro, que incorpora o princípio de que o valor de uma mercadoria é função de seu preço de venda, de modo que sua determinação contemple variáveis que influenciaram a definição do seu preço de mercado para uma venda em condições de livre concorrência.

¹⁵⁷SOSA, Roosevelt Baldomir. *Valor aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

O valor aduaneiro foi definido no Brasil, durante um grande período, como aquele relativo ao valor externo da mercadoria, com possibilidades de estabelecimento de preços mínimos.

Oficialmente essa situação veio a perdurar até a entrada em vigor do Acordo sobre a implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1979, tendo sido aprovado pelo Congresso Nacional em 08 de maio de 1981, por meio do Decreto Legislativo nº 09 e promulgado em 16 de julho de 1986, pelo Decreto Presidencial nº 92.930 de 16.07.86.¹⁵⁸

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (Acordo de Valoração Aduaneira) resultou de várias negociações efetuadas no âmbito da Rodada Tóquio, onde foi deflagrada uma nova era histórica na valoração aduaneira, estabelecendo um sistema positivo de valoração baseado no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, denominado “valor de transação”.

Posteriormente, na Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais, concluída em 1994, o Acordo tornou-se parte integrante do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, passando a ser obrigatório para todos os membros da então estabelecida Organização Mundial do Comércio (OMC). No Brasil, como membro da OMC, esses Acordos foram ratificados pelo Congresso Nacional, e promulgados pelo Poder Executivo pelo Decreto nº 1.355 de 30 de dezembro de 1994. O Decreto nº 6.759 de 05 de fevereiro de 2009 regulamenta a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Assim, a valoração aduaneira passou a ter importância fundamental na regulamentação internacional, buscando garantir maior transparência e evitar restrições e arbitrariedades nesses procedimentos. Como consequência, a internalização dos Acordos da OMC por seus membros, bem como as legislações complementares nacionais, passaram a traduzir e impor esse novo paradigma internacional.

¹⁵⁸ BENKE, Rafael Tiago Juk. *Ensaio sobre a valoração aduaneira no Brasil: direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 571.

5.9.1. A Determinação do Valor Aduaneiro

Segundo o Acordo de Valoração Aduaneira, a determinação do valor aduaneiro¹⁵⁹ segue métodos dispostos nos artigos de 1 a 8 e tem especial relevância, pois, ao se estabelecer o valor aduaneiro, estará também sendo estabelecida a base de cálculo para o imposto de importação.

Os métodos estabelecidos pelo Acordo de Valoração Aduaneira devem ser de aplicação sucessiva e sequencial do primeiro ao último. O primeiro método (e o mais utilizado) determina que o valor aduaneiro será o valor da transação, a teor do artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira, que preceitua que o valor aduaneiro da mercadoria importada será o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria vendida, para fins de exportação, ao país de importação, ajustado de acordo com as disposições contidas no artigo 8º.

Ademais, é importante salientar que o valor da transação apenas será aceito para fins de valoração aduaneira entre partes vinculadas, se for demonstrado que o vínculo existente entre o importador e o exportador não influenciou o preço praticado, com base nas disposições constantes do Acordo de Valoração Aduaneira.

As autoridades aduaneiras poderão investigar se os valores das transações atribuídos são impróprios à importação das mercadorias para efeito de valoração aduaneira, especialmente pelo fato de os preços serem diferentes daqueles convencionalmente aplicados. Caso fique demonstrado que o valor da transação não é representativo de uma venda em condições de livre concorrência, tendo sido afetado ou influenciado por determinadas situações, serão utilizados os métodos seguintes:

- (i) Segundo Método – O método do valor de transação de mercadorias idênticas à importada;
- (ii) Terceiro Método – O método do valor de transação de mercadorias similares à importada;
- (iii) Quarto Método – O método dedutivo (decomposição do valor de revenda);

¹⁵⁹ Artigo 76 do Decreto 6.759/ 2009: “Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro. Parágrafo único. O controle a que se refere o *caput* consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.”

- (iv) Quinto Método – O método computado (verificação do custo ou valor de insumos e de fabricação);
- (v) Sexto Método – O método residual (critérios razoáveis, dentro do acordo).

Por meio do segundo método acima descrito, o valor da transação é determinado pelo valor de venda a compradores não vinculados de mercadorias idênticas destinadas a exportação para o mesmo país de importação, com todos os ajustes aplicáveis.

Já pelo terceiro método, o valor da transação é determinado pelo valor de venda a compradores não vinculados de mercadorias similares destinadas a exportação para o mesmo país de importação, com todos os ajustes aplicáveis.

De início nota-se similaridade entre o segundo e terceiro método com o método PIC relativo aos preços de transferência.

O quarto método deve ser usado apenas na impossibilidade de se determinar o valor da transação através da aplicação dos outros métodos já mencionados. É baseado no preço de revenda da mercadoria, deduzindo-se alguns custos, como comissões, transporte e seguro, dentre outros.

Este método, numa análise preliminar, pode ser comparado com o PRL dos preços de transferência. Todavia, não há qualquer menção à margem de lucro a ser aplicada, ao passo que o PRL determina as margens de 20% ou 60% conforme o caso.

O quinto método estabelece que o valor aduaneiro das mercadorias basear-se-á, em resumo, num valor computado igual à soma do custo ou do valor dos materiais e da fabricação ou processamento empregados na produção das mercadorias importadas, de um montante para lucros e despesas gerais e do custo de transporte e gastos relativos ao carregamento e manuseio relativos ao transporte.

Este método, por sua vez, também numa análise preliminar, pode parecer similar ao CPL, mas também não há qualquer menção à margem de lucro a ser aplicada, ao passo que o CPL determina a margem de 20%.

Finalmente, em relação ao sexto método, este só poderá ser aplicado quando ficar devidamente comprovado que não foi possível a aplicação dos métodos precedentes de valoração, com as devidas fundamentações. Nesse caso, serão buscados métodos alternativos, sempre levando em conta as limitações impostas pelo Acordo.

5.9.2. *Arm's length* na valoração aduaneira

O princípio *arm's length* vem gravado no artigo 1º, § 2, “a” do Acordo de Valoração Aduaneira – GATT:

Ao determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do § 1, o fato de existir uma vinculação entre o comprador e o vendedor no sentido disposto no artigo 15 não constituirá em si um motivo suficiente para considerar inaceitável o valor da transação. Neste caso, examinar-se-ão as circunstâncias da venda e aceitar-se-á o valor da transação sempre que a vinculação não haja influído no preço...¹⁶⁰

A OCDE reconhece a recepção do princípio pela disciplina de valoração aduaneira:

Autoridades aduaneiras, de uma maneira geral, também aplicam o princípio *arm's length* e o utilizam também para fornecer um parâmetro neutro de comparação entre valores atribuídos a mercadorias importadas por empresas associadas e valores de mercadorias similares importadas por terceiros.¹⁶¹

É de se concluir, portanto, que o princípio *arm's length* se aplica em matéria de valoração aduaneira. Esse ponto é reforçado inclusive pela doutrina especializada.

Com efeito, Miguel Hilu Neto¹⁶², em sua obra “Preços de Transferência e Valor Aduaneiro”, conclui que na valoração aduaneira é aplicado o princípio *arm's length*.

O especialista no assunto Roosevelt Baldomir Sosa¹⁶³ define o *arm's length* no controle de valoração aduaneira "o valor real deve corresponder a uma venda, em operações comerciais normais e realizadas em condições de livre concorrência."

5.9.3. Semelhanças e diferenças entre valoração aduaneira e preços de transferência

Para Paulo Roberto de Andrade, em linguajar mais afeito à teoria da norma jurídica, ambos colhem suportes fáticos com contornos muito próximos e, portanto, ao tomar contato com os dois institutos, o operador do direito atento associa-os imediatamente, ao

¹⁶⁰Em livre tradução da versão espanhola do acordo.

¹⁶¹OCDE Report/1997 – 16 IBFD, 1987 (livre tradução).

¹⁶²HILU NETO, Miguel. Preços de transferência e valor aduaneiro: a questão da vinculação à luz dos princípios tributários. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*, cit., v. 2, p. 268.

¹⁶³SOSA, Roosevelt Baldomir. op. cit., p. 22.

menos do ponto de vista fático. Enfim, estabelecer uma conexão entre tais institutos é no mínimo possível.¹⁶⁴

A partir da afirmação supra, obviamente se observa que as disciplinas se tangenciam e apresentam semelhanças, ao menos no aspecto conceitual. A primeira que se pode identificar é que ambas buscam cálculo de tributos: a valoração aduaneira do Imposto de Importação, enquanto os preços de transferência, do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro.

5.9.4. A questão da harmonização

Como já antecipado no capítulo 1, a globalização traz consigo alguns desafios. A harmonização tributária é um deles. Há grande dificuldade em conciliar sistemas tributários tão diferentes. Na Comunidade Europeia, por exemplo, onde o alto grau de harmonização é uma meta a ser alcançada, existem diversas distorções entre a legislação de preços de transferência e valoração aduaneira.

Nesse contexto, mesmo em países com sistemas tributários desenvolvidos e com muita experiência em resolver conflitos, as regras de preços de transferência e as regras de valoração aduaneira não estão em plena harmonia.¹⁶⁵

No Brasil, o problema é ainda mais grave. A opção por uma política de preços de transferência tão diferente do resto do mundo acentuou o conflito entre valoração aduaneira e as regras de preços de transferência. Na prática, isso acaba gerando uma situação em que o mesmo produto, na mesma operação, pode ter preços distintos para fins de valoração aduaneira e preços de transferência, e o contribuinte poderá arcar com ajustes em ambas as regras.

¹⁶⁴ ANDRADE, Paulo Roberto. op. cit., p. 123.

¹⁶⁵ HERKSEN, Monique van. Let's tango! The dance between VAT, customs and transfer pricing. *International Transfer Pricing Journal*, p. 199, Sept./Oct. 2005.

5.9.5. Conflitos entre valoração aduaneira e os preços de transferência

Após feita a aproximação entre os temas, há de se enfrentar a questão de se saber se é possível que o mesmo ente federativo tributante (União) avalie de formas diversas o mesmo fato econômico (operação de importação realizada por pessoas vinculadas) para fins de incidência tributária de impostos de sua competência.

Essa análise será tratada nos subitens abaixo, de forma a considerar os dois polos dessa questão. A de que não há convergência entre as disciplinas, e que, portanto, cada qual se presta para alcançar um objetivo diferente, não necessitando portanto de se obter um único preço para fins de valoração aduaneira e preços de transferência. E, de outro lado, de que há convergência, e, portanto, em tese, deveria se obter um único preço para fins de valoração aduaneira e preços de transferência.

5.9.5.1. Não convergência entre os temas

Luís Eduardo Schoueri¹⁶⁶ entende que embora se tratem de figuras afins, a problemática dos preços de transferência não se confunde com a valoração aduaneira, porque enquanto o enfoque da valoração aduaneira é o valor do produto, nos preços de transferência, a pesquisa visa saber se uma das partes na transação obteve vantagem ou desvantagem no negócio, implicando desvio de lucros.

Paulo Roberto Andrade¹⁶⁷, seguindo a teoria de Schoueri, considera que não existe um único preço *arm's length*, mas sim um intervalo de preços *arm's length*, e que a própria legislação que trata do tema, ao admitir a utilização de quaisquer dos métodos dispostos, prevê a possibilidade de se encontrar mais de um resultado *arm's length*.

A legislação sobre preços de transferência não determina os valores que devam constar nos documentos que formalizam as operações comerciais de compra e venda entre pessoas vinculadas; não tem por finalidade interferir na política monetária, mas sim estabelecer métodos de apuração de preços que definam as parcelas máximas dedutíveis de

¹⁶⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 17.

¹⁶⁷ANDRADE, Paulo Roberto. op. cit., p. 127.

custo, despesas e encargos, bem como parcelas mínimas das vendas que representam receitas tributáveis.

Simone Dias Musa, Clarissa Machado e Alessandra Machado Villas Bôas¹⁶⁸ consideram que a principal diferença entre as duas disciplinas é que a valoração aduaneira é baseada no *arm's length principle*, e as regras de preços de transferência é baseada em margens fixas, e presume que o preço é *arm's length*. Portanto, resultados inconsistentes podem ocorrer na aplicação de outra disciplina.

Ainda Alberto Xavier¹⁶⁹ ensina que as regras de valoração aduaneira, expressas no acordo GATT, contêm dispositivos que têm por fim estabelecer o *preço normal* dos produtos importados em operações com *partes vinculadas*, contemplando uma sequência de métodos para a determinação do *preço normal*. A verdade, porém, é que o seu âmbito de aplicação é limitado às importações de bens tangíveis e suas regras não têm por fim identificar transferências artificiais de lucros, pelo que são inadequadas à disciplina dos preços de transferência.

5.9.5.2. Convergência entre os temas

De outro lado, em que pesem às opiniões de tributaristas renomados que entendem pela não convergência entre os temas, há também aqueles que defendem a convergência.

Pelo menos, desde 1973, e provavelmente até antes, os governantes vêm tentando olhar “por cima do muro” para ver se as informações resultantes da valoração aduaneira podem ser usadas para os preços de transferência, ou o inverso, ou seja, se os valores resultantes dos preços de transferência podem ser usados para fins de valoração aduaneira. Um exemplo onde a valoração aduaneira foi considerada indicativa para a determinação do *arm's length transfer pricing* no *US Tax Court* refere-se ao *Ross Glove case*¹⁷⁰ e *Sundstrand case*.

¹⁶⁸MUSA, Simone Dias; MACHADO, Clarissa; VILLAS BOAS, Alessandra Machado. op. cit., p. 283.

¹⁶⁹XAVIER, Alberto. op. cit., p. 295.

¹⁷⁰*Ross Glove Co v. Commissioner*, 60 TC 569 (1973). A Philippine-based company manufactured gloves for a related company in the Bahamas that served as contractor for related company Ross Glove US. Initially, raw materials (sheepskin and rabbit linings) were owned by Ross Glove in US and Bahamian company operated on a broker commission of 5% which later was increased to 8%. Later on, the Bahamian company purchased the raw materials from Ross Glove US. The pricing between the Bahamian company and the Philippine manufacturer was based generally on the methods used by Customs to value gloves

A OCDE, em seu *Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs of 1979: "Transfer Pricing and Multinational Enterprises"*, declara que as administrações tributárias ligadas à valoração aduaneira e impostos sobre a renda não estão procurando pelo mesmo tipo de transferência, e ainda que a administração voltada para valoração aduaneira tradicionalmente examina o preço dos produtos no momento da importação, enquanto no caso da administração voltada para a renda, examina-se o preço em um momento posterior ao que a transação ocorreu. Por isso, a abordagem das duas administrações referidas pode ser diferente. Entretanto, recentemente, as administrações têm optado pela cooperação entre elas (renda e aduanas), para que isso possa diminuir o número de casos onde a valoração aduaneira é tida como inaceitável para fins de *transfer pricing*.

Ainda no campo internacional, podem ser listadas algumas situações nas quais a convergência entre os temas foi explorada¹⁷¹:

- No ano de 2000, a aduana americana sustentou que um *advance price agreement* (APA), que estabelece preços de transferência entre o contribuinte importador e a parte relacionada, pode ser usado como fator para determinar que preço de transferência constitui o “valor da transação” para os propósitos de avaliação de transação entre partes relacionadas, sob a leis americanas de valoração aduaneira¹⁷²;
- Em 03 e 04 de maio de 2006, a *World Customs Organization* (WCO) e a *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) realizaram uma Conferência em Bruxelas chamada: “Towards a greater convergence of customs valuations and transfer pricing” O objetivo da conferência seria fomentar ideias que poderiam fazer uma ponte entre o espaço existente entre impostos diretos e valoração aduaneira entre partes relacionadas;

imported from Philippines into the United States. The revenue authorities deemed the commission by Ross Glove US paid to the Bahamian company not to be *arm's length* and imposed adjustments, and allocated a cost plus 5% margin to the Philippine manufacturing company and a cost plus margin to the Bahamian trading company. In this case the use of the customs pricing method is discussed in detail. It is stated that such a markup is quite similar to the gross profit margin which is used in the cost plus method under Sec. 482 of the Internal Revenue Code that regards *arm's length* pricing. The Tax Court found the considering the similarity between the constructed value computation of Customs and the cost plus method of Sec. 482, the markups used by Customs in computing the value of gloves imported by Ross Glove could serve as a basis for determining an *arm's length* price under Sec. 482. Such markups could be used because they were the best available evidence as to the amounts that a seller would receive to cover overhead and profit in an *arm's length* sale. In BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *TRANSFER PRICING AND CUSTOMS VALUATION: TWO WORLDS TO TAX AS ONE*. AMSTERDAM: IBFD, 2009. p. 7.

¹⁷¹Private Ruling HQ546979 of 30 August 2000. (Tradução Livre).

¹⁷²HERKSEN, Monique van. op. cit., p. 10-13.

- Em 05 de outubro de 2006 a Receita Federal do Canadá publicou uma circular alinhando valoração aduaneira e preços de transferência, consignando que ambos devem obediência ao princípio *arm's length*;
- Durante o ano de 2006 a aduana Australiana emitiu um grande número de regras ligadas à valoração aduaneira para o *transfer pricing*, no sentido de se usar a documentação do *transfer pricing* como base principal. Muitas companhias firmaram APA's com a receita Australiana;
- Em 22 e 23 de maio de 2007, a WCO e a OECD novamente realizaram uma Conferência em Bruxelas chamada: "Transfer Pricing, indirect taxes and VAT: exploring possible convergences". Baseada no resultado da primeira conferência, esta serviu para aproximar o exame da divergência entre valoração aduaneira e preços de transferência, continuando o debate sobre a possibilidade de se ter padrões e explorar o caminho a seguir na direção de uma possível convergência.

Esses eventos/fatos são meros exemplos de situações onde foram feitos esforços no sentido de se obter uma convergência.

Na doutrina brasileira, Miguel Hilu Neto¹⁷³ considera que o princípio *arm's length* é aplicado tanto para valoração aduaneira, como para os preços de transferência. Sendo assim, explica:

...construa-se o seguinte silogismo: premissa maior – uma vez adotado um princípio, ele deve ser coerentemente aplicado pelo legislador (Tipke) e, inclusive, ser coerentemente concretizado, sob pena de a incoerência ferir a igualdade; premissa menor – o princípio *arm's length* é aplicável tanto aos preços de transferência quanto à valoração aduaneira; conclusão: a não utilização para fins dos preços de transferência, de um valor da operação de importação, obtido em consonância com o princípio *arm's length* apurado em matéria aduaneira, macula a coerência do sistema, ferindo indiciariamente a igualdade.

Conclui o autor que o *arm's length* apurado pela autoridade aduaneira deve ser aplicado aos preços de transferência. Isso porque, embora preços de transferência e valoração aduaneira sejam institutos diversos, que se prestam para fins diversos, estar-se-ia

¹⁷³HILU NETO, Miguel. op. cit., v. 2, p. 269.

ferindo a igualdade na medida em que se atribuisse a essa diferença a consequência de se aplicar um valor *arm's length* ao segundo, que não seria um valor *arm's length* para o primeiro. Considera ainda que, ao se mensurar o mesmo fato econômico de formas distintas, caracterizaria também violação ao princípio da capacidade contributiva e o da segurança jurídica.

É fácil concluir que as disciplinas possuem objetivos diferentes. Ou seja, em uma determinada importação de mercadoria, as Autoridades Aduaneiras tendem a definir o maior valor possível, permitindo que os tributos e encargos aduaneiros incidam sobre uma base de cálculo maior; por outro lado, as Autoridades Fiscais, com foco nas regras de preços de transferência, caminharão no sentido inverso, ou seja, obter o menor valor possível para a mesma importação, de forma que a despesa dedutível gerada com o pagamento das mercadorias provoque uma redução pouco significativa para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.

5.9.5.3. Conclusão

É fato que a legislação dos preços de transferência se preocupa em saber se uma das partes na transação obteve vantagem ou desvantagem no negócio, implicando em desvio de lucros. Para isso, estabelece métodos de apuração de preços que definam as parcelas máximas dedutíveis de custo, despesas e encargos, bem como parcelas mínimas das vendas que representam receitas tributáveis.

Já a análise da valoração aduaneira visa à apuração do valor da mercadoria no exato momento da sua importação.

Sob esse aspecto, e embora a valoração aduaneira contemple o princípio *arm's length* e a legislação brasileira de preços de transferência, não entendemos que, com base no enfoque acima, e embora haja aproximação dos temas, em tese, não há incompatibilidade entre o preço apurado por meio da valoração aduaneira e aquele apurado com base no preço de transferência, por se tratarem de finalidades diversas.

Isso porque a legislação do preço de transferência não visa fixar o valor de um produto, como no caso da valoração aduaneira. A análise vai além disso. Ao menos em

tese, busca-se verificar, ao longo de um período, se houve ou não vantagem no negócio entre as partes vinculadas.

Todavia, há se de atentar às tendências de estudos internacionais no sentido de começar a se inclinar para a sua convergência.

Ambas ainda têm a pretensão, na teoria, para fins fiscais, de corrigir eventuais distorções em uma transação internacional. Essa correção almeja alcançar o valor que seria acertado entre partes independentes. Ou seja, há uma busca pelo preço segundo o conceito *arm's length*.

Não obstante, os dois se diferem, já que na disciplina dos preços de transferência existe a presunção absoluta de que todas as transações que envolvam pessoas vinculadas levam as partes a praticarem preços irrealistas a fim de transferir lucros¹⁷⁴, enquanto para a valoração aduaneira, a regra geral é a aplicação do valor de transação e a aplicação dos outros métodos é condicionada à comprovação de suspeição. Ou seja, no caso da valoração aduaneira, não se parte do pressuposto que se parte em relação aos preços de transferência, em que é necessário que o preço esteja dentro do parâmetro estipulado pelos métodos estabelecidos na Lei nº 9.430/96 em operações entre partes vinculadas. Pelo contrário, pode-se dizer que a relação entre as empresas vinculadas não é requisito nem necessário, nem suficiente para que se proceda à incidência dos artigos 2º a 7º do AVA-GATT.

Um ponto que também merece ser abordado é que a valoração aduaneira pertence à área dos impostos indiretos, enquanto os preços de transferência pertencem à área dos impostos diretos, sendo uma “subparte” do imposto de renda, como referido no item 5.4.

Paulo Roberto Andrade¹⁷⁵ considera ainda que há distinção sob o ponto de vista do enfoque. Isso porque a disciplina da valoração aduaneira possui uma conotação objetiva de apuração do valor da mercadoria no exato momento da importação. Já a pesquisa dos preços de transferência é feita com enfoque subjetivo, sob o qual se busca aferir não só o valor do produto em si, mas se afinal uma das partes na transação obteve desvantagem no negócio, minorando artificialmente seus lucros, já que a análise não seria produto-a-produto, mas sim transação-a-transação.¹⁷⁶

¹⁷⁴Vide Item 5.1.1.

¹⁷⁵ANDRADE, Paulo Roberto. op. cit., p. 127.

¹⁷⁶Como já tratado no item 5.7., verificamos que, na prática, a lei brasileira não adota o enfoque transação-a-transação para se alcançar o preço do produto, mas sim a análise produto-a-produto.

Outra diferença se refere aos interesses do fisco e do contribuinte. Com efeito, na valoração aduaneira a preocupação do fisco é evitar o subfaturamento do produto importado, que reduziria a base de cálculo dos encargos aduaneiros. Já nos preços de transferência, o objetivo do fisco é inibir o superfaturamento das mercadorias importadas, o que aumentaria as despesas incorridas pelo contribuinte, reduzindo-lhe a base imponible para o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Os preços parâmetros apurados pelo PIC, PRL E CPL são os únicos valores que o importador poderá considerar na sua importação, mesmo que não tenha "transferido lucros". Para o controle de transferência de preços, pouco importa que o importador conseguiu negociar um preço mais vantajoso com a pessoa vinculada, não devido à vinculação, mas sim decorrentes de: (i) uma boa negociação por parte do vendedor ou comprador da pessoa vinculada que não se aproveitou do fato de as partes serem vinculadas, mas apenas conduziu a negociação da mesma forma que iria conduzi-la se fosse terceiro independente; ou (ii) o custo de oportunidade do negócio, a pessoa vinculada era o único vendedor/comprador disponível naquele momento e a parte brasileira necessitava do produto urgentemente, não obstante o custo ou perda na venda. Ao contrário senso, no caso do Código de Valoração Aduaneira, como regra geral aplica-se o valor da própria transação. Só são usados outros métodos em casos nos quais for comprovada que uma vinculação efetivamente afetou o preço.¹⁷⁷

Outras diferenças podem ser apontadas; porém, por fugirem do escopo desta dissertação, deixaremos de expor.

¹⁷⁷NOBRE, Lionel Pimenta. op. cit.

CAPÍTULO 6. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO E OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

6.1. Definição de tratado

Para início de análise, relevante se mostra a definição de tratado. Nesse sentido, tratado, segundo Francisco Resek¹⁷⁸, corresponde ao ato formal celebrado entre sujeitos reconhecidos pelo Direito Internacional Público, visando à produção de efeitos jurídicos específicos.

Ainda de acordo com o artigo 2º, alínea “a”, da Convenção de Viena, o sentido técnico de tratado é: “tratado significa um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular”.

Hans Kelsen¹⁷⁹ também cuidou do tema, definindo tratado como: “o meio pelo qual os sujeitos da comunidade jurídica internacional regulam a sua conduta recíproca, vale dizer, a conduta dos seus órgãos e súditos em relação à conduta dos órgãos e súditos dos outros”. Os Estados em geral se utilizam de modelos para seguir na elaboração dos textos de seus tratados, assim se chamam as Convenções-modelo que são organizadas, desenvolvidas e atualizadas por organizações internacionais. As mais difundidas e utilizadas são aquelas elaboradas pela OCDE¹⁸⁰.

Obviamente, por se tratarem de Convenções elaboradas por dois Estados, são regidas pelo Direito Internacional, já que se trata de um acordo de vontades, que impõe deveres e confere direitos aos Estados-contratantes. Sendo assim, parece não haver dúvidas a respeito dos efeitos que os tratados operam na ordem internacional. Os conflitos começam a aparecer no momento em que há a necessidade de se compatibilizar essas regras postas no âmbito internacional, pelos organismos competentes, na ordem interna de cada Estado-contratante. Sob esse aspecto, discute-se na doutrina (nacional e internacional)

¹⁷⁸ RESEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2004. v. 1, p. 59.

¹⁷⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984. p. 431.

¹⁸⁰ LANG, Michel. As condições formais para implementação de obrigações derivadas dos tratados tributários internacionais de acordo com a legislação interna. *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 6, p. 171 e ss., 2007.

uma possível dicotomia existente entre o direito interno e o direito internacional, identificada como monismo e dualismo. Ressalte-se, todavia, como bem asseverou Heleno Tôrres¹⁸¹, que a análise de compatibilidade de qualquer proposta teórica deve ser feita à luz do nosso ordenamento jurídico.

Os tratados internacionais para evitar a bitributação ganham grande relevância no cenário internacional, em razão de ser o fenômeno da bitributação, que é bastante indesejado e que, por conseguinte, prejudica a alocação internacional de rendimentos e o fluxo do comércio e dos investimentos internacionais. Os Estados, desta forma, buscam adotar medidas que visam mitigar seus efeitos.

Como já antecipado, divide-se a doutrina entre as correntes monista e dualista com a finalidade de se identificar como o direito internacional se integra com o direito interno, e que trataremos de forma bastante resumida.

Pela corrente monista, sustenta-se de um modo geral a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e internacional. Três outras correntes daí se seguem. A primeira, na qual, em caso de conflito, há prevalência pelo direito interno, pois o Estado teria soberania absoluta não sujeita a qualquer outro sistema jurídico. A segunda, na qual há prevalência pelo direito internacional. Essa corrente parece estar colocada na teoria da “norma fundamental” de Kelsen, estando no topo da pirâmide o princípio “pacta sunt servanda”. A terceira corrente admite a equivalência entre a norma interna e internacional, recomendando o princípio da lei posterior para resolução de eventuais conflitos.

A corrente dualista, por sua vez, defende o pluralismo sistêmico das ordens jurídicas, reconhece duas ordens distintas, havendo necessidade de lei especial interna que reproduza os termos e regras do tratado.

É seguida por Heleno Tôrres¹⁸², que considera que existem precisas fronteiras entre a ordem jurídica interna e a ordem jurídica internacional, em face à distinção que existe nestas, no tocante às fontes de produção normativa e os critérios de validade. Para essa teoria, há o impedimento que a ordem internacional vigore na ordem interna, antes de ser transformada em lei interna.

¹⁸¹TÔRRES, Heleno Taveira. *Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 554.

¹⁸²Id., loc. cit.

Em face da total independência existente entre a ordem interna e a internacional, sustentada pela corrente dualista, estas sequer podem se conflitar, já que não mantêm entre si qualquer tipo de relação, devendo, portanto, para que tenha aplicabilidade no direito interno, a ordem internacional dever ser transformada em uma lei interna. Como bem argumenta, este é o caso do dualismo extremado. Por outro lado, a tendência do Direito Constitucional nos países é de não haver necessidade de lei formal reproduzindo o texto convencional, mas, sim, de referendo do Poder Legislativo, o qual tem o efeito de aprovar o texto do tratado, autorizar a ratificação. Este seria um dualismo moderado¹⁸³.

As teses acima têm em si embutida a resposta a dar à questão de saber como é que o direito internacional vigora na ordem interna dos Estados. Todavia, diante dessas conceituações, em que pesem às opiniões de renomados doutrinadores, conclui-se que o monismo puro só pode ser aceito sob a forma da primazia do direito internacional, já que calcado em uma “norma fundamental” e, portanto, única. As demais formas podem ser de algum modo uma ramificação do próprio dualismo, já que aceitar duas ordens para após dar prioridade a interna nada mais é do que admitir que o direito é sistêmico (dualista). Da mesma forma, admitir que a lei posterior resolve eventuais conflitos é admitir um sistema dualista. Portanto, o monismo puro só admitiria a primazia do direito internacional, calcado em uma “norma fundamental” internacional que admitisse que é o próprio direito internacional que limita a soberania dos Estados.

Nessa linha, e trazendo o problema para o âmbito interno brasileiro, a classificação entre monismo e dualismo se mostra de pouca relevância como premissa e, com a devida vênia, em nada agrega o deslinde da presente questão¹⁸⁴. Isso porque o que determinará como irá se comportar um tratado na ordem interna é a Constituição Federal. Não é outra conclusão a do Min. Celso de Mello na ADIn 1.480-DF: “É na Constituição da República – e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas – que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema do direito positivo interno brasileiro”.

¹⁸³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Ed. Dialética, 1999. p. 68.

¹⁸⁴ Heleno Tôrres entende que tal classificação não é dotada da relevância que muitos a atribuem. Sustenta que “não é a decisão sobre uma ou outra corrente doutrinária, que servirá para definir o modelo de ordenamento. Pelo contrário, será a estrutura do ordenamento que informará os critérios a partir dos quais as proposições descritivas serão verificáveis, fomentando sua veracidade e sua falseabilidade”. In *Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*, cit.

Sendo assim, pouco importa a concepção da norma fundamental, ou do dualismo extremado (necessidade de integração no sistema, mediante lei). Até porque, por uma outra ótica, considerar o dualismo moderado, no sentido de não haver necessidade de lei que transforme o direito internacional em direito interno, mas somente de referendo do Poder Legislativo, é também de certa forma aceitar o monismo, na medida em que o direito internacional ingressa no direito interno, mediante um ato e não uma nova lei. Ou seja, não há criação de um direito interno, mas definição de que a norma internacional fará também parte do direito interno. Consoante Rudolf Geiger, as divergências entre monismo e dualismo foram desenvolvidas em uma realidade política e jurídica e distinta da realidade dos dias atuais¹⁸⁵.

Desta forma, este trabalho não fixará como premissa o sistema jurídico brasileiro como monista ou dualista para chegar às suas conclusões sobre os tratados internacionais para evitar a bitributação e seu impacto na ordem interna, mas, sim, se utilizará dos preceitos constitucionais brasileiros para suas conclusões a respeito desse tema.

6.2. Natureza jurídica dos tratados segundo a Constituição

Como já antecipado acima, verifica-se que as fontes de produção e os critérios de validade do direito interno e internacional são distintos.

Se, por um lado, no direito interno a fonte de produção e os critérios de validade se encontram no bojo da Constituição da República Federativa do Brasil, somente existindo para o sistema, aquela norma, advinda do processo legislativo legítimo, de outro lado, a fonte de produção e os critérios de validade de normas no direito internacional defluem do princípio *pacta sunt servanda* – ou seja, advêm do concurso de vontade dos signatários¹⁸⁶.

Desta forma, primeiro, ainda que rapidamente, é importante destacar qual o processo de celebração dos tratados.

O procedimento de celebração dos tratados é composto basicamente de três fases: (i) a fase preparatória ou das negociações; (ii) a fase constitutiva ou da celebração; e (iii) a fase integrativa de eficácia ou da promulgação.

¹⁸⁵GEISER, Rudolf. *Grundgesetz und Völkerrecht*. CH Beck, 2010. p. 16.

¹⁸⁶TÔRRES, Heleno Taveira. *Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*, cit., p. 554.

A primeira fase refere-se à negociação. O que significa dizer, o esforço que cada representante de cada Estado contratante irá empenhar para a concretização de um tratado. Se finda com a assinatura do ato internacional, que nada mais é, segundo Resek¹⁸⁷, que “o desfecho do processo e autenticação do texto avençado, sem implicar consentimento definitivo”. Verifica-se que nesta fase ainda não há troca de obrigações, se não aquela relativa à expressão de vontade de prosseguir no procedimento de celebração do tratado.

No caso do Brasil, o representante para tal ato é o Presidente da República, nos termos do artigo 21, I c/c com o artigo 84, VIII da Constituição Federal¹⁸⁸.

A segunda fase ou a fase constitutiva ou da celebração, muito bem explicada na doutrina de Alberto Xavier¹⁸⁹, inicia-se com o referendo do Congresso Nacional, o qual autoriza o Presidente da República a ratificar o tratado. A prática constitucional brasileira revela que o referendo é adotado na forma de decreto legislativo. Já a ratificação é ato unilateral pelo qual o Presidente da República, com autorização do Congresso Nacional, exprime a vontade de obrigar-se no plano internacional. Seguido pela troca de instrumentos entre os Estados signatários, fixa o momento da entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional.

Finalmente, a terceira fase, ou a fase integrativa de eficácia ou da promulgação. A promulgação é ato jurídico de natureza interna, pelo qual o governo torna pública a existência de um tratado, estando sujeito à publicação no Diário Oficial.

Verifica-se, assim, que a sistemática adotada pela Constituição da República Federativa do Brasil delega ao Executivo (na pessoa do Presidente da República) as funções de negociação, ratificação e promulgação, e ao legislativo a responsabilidade de referendar ou não o texto do tratado.

Partindo do quanto exposto acima, necessário se faz esclarecer qual a natureza jurídica dos tratados internacionais segundo a Constituição da República Federativa do Brasil.

Para tanto, importante destacar como a Constituição brasileira recepciona o acordo assinado, e a partir de quando este está válido e vigente na ordem interna, e após sua integração, identificar qual a sua natureza jurídica.

¹⁸⁷ RESEK, José Francisco. op. cit., p. 38.

¹⁸⁸ “Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.” “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII - iniciar celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”

¹⁸⁹ XAVIER, Alberto. op. cit., p. 105.

6.3. A publicidade como requisito fundamental

Como dito, nas fases de elaboração dos tratados verificamos que o referendo do Congresso Nacional é parte integrante desta, sendo considerado a manifestação da soberania do Estado democrático.

Isso porque, como argumentado por Heleno Tôrres, a intervenção do legislativo por meio da ratificação é imprescindível, em face do entendimento de que o titular da soberania é o povo, não podendo o Estado se comprometer perante outras nações sem o respectivo consentimento, pela representação popular¹⁹⁰. E, ainda, Cachapuz de Medeiros:

Sendo o povo o verdadeiro titular da soberania estatal, só faz sentido que o Estado assuma, através do Poder Executivo, compromissos perante nações estrangeiras, por disposição da vontade popular, expressa através da representação nacional, isto é, pelos Parlamentos eleitos pelo povo¹⁹¹.

Com efeito, o referendo de aprovação do Congresso Nacional é realizado por Decreto Legislativo, que está no mesmo nível de lei ordinária. Tal referendo é, segundo dispõe o artigo 59 da Constituição¹⁹², um instrumento introdutório de normas. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo¹⁹³.

Após o referendo do Congresso Nacional, caberá ao Presidente da República a ratificação ou não do quanto já autorizado pelo Congresso Nacional. Sendo assim, entendemos que não é o mero referendo do Congresso Nacional que dá eficácia e validade no plano interno, há necessidade da ratificação. Este entendimento é sustentado por Betina Treiger Grupenmacher¹⁹⁴.

¹⁹⁰TÔRRES, Heleno Taveira. *Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*, cit., p. 563.

¹⁹¹MEDEIROS, Antonio Cachapuz de. O controle legislativo dos atos internacionais. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 22, n. 85, p. 206, jan./mar. 1985.

¹⁹²Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

¹⁹³CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999. p 78.

¹⁹⁴GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Ed. Dialética, 1999. p. 64.

Após a ratificação, o Presidente da República deverá aperfeiçoar seu ato mediante a troca dos instrumentos ou o depósito, o que determinará a eficácia da avença, na ordem jurídica internacional.

Já na ordem interna, entendemos que a eficácia somente se opera a partir da publicação (fase que encerra o processo legislativo), que dá ciência ao povo da existência de um tratado¹⁹⁵, antecedida da promulgação de um Decreto – ato meramente administrativo.

Há de se ressaltar que alguns autores sustentem que a eficácia na ordem interna ocorre a partir do decreto legislativo, que formaliza a aprovação do Congresso Nacional, outros a partir da ratificação.

Entendemos que a ratificação com a troca de instrumentos dá validade ao mesmo, mas a eficácia somente se dará a partir da sua publicação. Este posicionamento também é acolhido por Alberto Xavier¹⁹⁶, que ensina que: “o tratado tem eficácia imediata na ordem interna, logo que revestido da publicidade devida, mediante a publicação no Diário da República”.

6.4. O *status* dos tratados na ordem interna

Após tais considerações, importante se verificar a natureza jurídica do comando introduzido na ordem interna.

Com efeito, depois de cumpridas todas as fases previstas para a conclusão eficaz do tratado, tanto na ordem interna, quanto na ordem internacional, com a ratificação do tratado, a respectiva troca de instrumentos ou depósito do mesmo, e ainda após a publicação deste, deve se ater para qual efeito este tratado possui na ordem interna.

Permaneceria este com *status* de tratado, ou ganha novo *status*, o de lei ordinária, uma vez que o ato que o inseriu na ordem interna, qual seja, o Decreto Legislativo, tem *status* de lei ordinária?

¹⁹⁵Nesse mesmo sentido, João Grandino Rodas: a publicidade é garantia de executoriedade do ato. Há necessidade de promulgar tratados para que estes, embora já existentes no plano internacional, tenham validade no território nacional. In RODAS, João Grandino. *A publicidade nos tratados internacionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980. p. 199.

¹⁹⁶XAVIER, Alberto. op. cit., p. 105.

Primeiramente, buscando ensinamentos de Heleno Tôrres¹⁹⁷, este sustenta que a Constituição da República Federativa do Brasil em vários artigos (como, por exemplo, arts. 105, III, “a”; 108, II e 109, III) contempla disposições sobre a competência para julgamento de “Leis” e “Tratados”, os tratando como coisas distintas. Concluiu assim o autor que a Constituição deixou bastante clara a posição dos “Tratados” em face às “Leis”, sendo que a Constituição mantém o “Tratado” como “Direito Internacional”, também na ordem interna, caso contrário teria se referido somente à “Lei” em tais artigos se pretendesse equipará-la aos “Tratados”.

Desta forma, o “Tratado” se manteria com *status* de tratado na ordem interna e não de lei, embora seja introduzido por Decreto Legislativo.

Essa interpretação é sistemática da Constituição, já que esta não poderia ser lida e interpretada por pedaços ou tiras. Em última análise, dizer que o Tratado ingressa por decreto legislativo e que este tem *status* de lei ordinária, para concluir que ambos estão no mesmo patamar, já que a Constituição não preceitua expressamente nada diferente, é fazer uma análise incompleta da leitura de seus artigos.

Todavia, neste aspecto, temos, por outro lado, quem sustente que, de acordo com o procedimento de elaboração dos tratados acima exposto, verifica-se que o tratado é recebido na ordem interna como “Decreto Legislativo”, com *status* de lei ordinária, já que este é o veículo introdutor de normas que o acolhe na ordem interna.

Esse já foi também o posicionamento adotado pelo STF, no voto do Min. Celso de Mello:

...os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se no sistema jurídico brasileiro nos mesmos planos de validade e eficácia e de autoridade que se posiciona uma lei ordinária, não havendo primazia hierárquica sobre as normas de direito interno, de sorte que alguma espécie de prevalência somente pode existir quando a antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico¹⁹⁸.

¹⁹⁷TÔRRES, Heleno Taveira. *Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*, cit., p. 576.

¹⁹⁸RE/STF 80.004/97. Este julgado, ao versar sobre matéria comercial contemplou em decisão não unânime, que o tratado não prepondera sobre a lei interna editada posteriormente e com ela conflitante. Tal posição é considerada por muitos autores como um retrocesso na jurisprudência. Todavia, o Ministro Cunha Peixoto, seguido pelo Ministro Xavier de Albuquerque, consignou entendimento de que a matéria tributária estaria excluída da regra geral de que a lei interna posterior prevaleceria, em face ao disposto no artigo 98 do CTN.

Ousamos discordar desse posicionamento¹⁹⁹. Embora a doutrina dualista afirme que para o tratado passar a ter validade e eficácia na ordem interna deveria transformar-se em lei, e como tal, obviamente ser tratada, como descartamos desde o início a opção por qualquer das doutrinas, seja dualista, seja monista, para verificar o que a Constituição nos oferece sobre este tema, ficamos com a posição do Prof. Heleno Tôrres²⁰⁰ acima exposta, que considera que o Tratado vale como tal na ordem interna.

Isso porque o tratado não se transforma em lei interna por meio do decreto legislativo que representa o referendo do Congresso Nacional. Com efeito, este não tem o condão de transformar suas disposições em disposições de lei interna, mas tão somente referendar o que foi proposto em termos internacionais pelo Presidente da República.

Como bem argumenta nesse sentido Alberto Xavier²⁰¹:

...não tem o significado de transformação deste em direito interno. O significado da intervenção do Congresso é bem diferente e visa garantir a repartição de competências materiais entre legislativo e executivo, operada pela Constituição. Esta repartição a nível internacional, tem por critério o princípio da reserva da lei. A nível de atuação internacional, ficou salvaguardada pela exigência constitucional de participação sistemática e articulada do Executivo e do Congresso no *treaty-making power* o que previne, em matérias como a tributária que o tratado possa representar uma invasão inconstitucional na esfera reservada à competência do legislativo.

Com efeito, o tratado inserido na ordem interna, atendendo à legalidade e à repartição de competências acima descritas, por meio do decreto legislativo, não faz com que este insira uma norma na ordem interna, pois as normas são as constantes do tratado, tal como celebrado na ordem internacional.

6.5. Os tratados são normas de estrutura

Em sendo assim, é certo que a produção de efeitos jurídicos é essencial ao tratado, que deve ser visto na sua dupla qualidade, de ato jurídico e de norma. O acordo formal

¹⁹⁹Juntamente com Heleno Tôrres (*In Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*, cit., p. 554) e Betina Treiger Grupenmacher (*In Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*, cit., p. 68).

²⁰⁰Embora este sustente que seu ponto de vista exposto acima, só reforce a teoria dualista. (*In Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*, cit., p. 577).

²⁰¹XAVIER, Alberto. op. cit., p. 452.

entre Estados é o ato jurídico que produz a norma, e que, justamente por produzi-la, desencadeia efeitos de direito, gera obrigações e prerrogativas, caracteriza, enfim, na plenitude de seus dois elementos, o tratado internacional²⁰².

Após tais considerações, podemos afirmar que a norma do tratado produzida internacionalmente ingressa no direito interno como uma norma de estrutura.

De acordo com o critério da finalidade temos duas espécies de normas jurídicas, as de conduta e as de estrutura. As primeiras regulam imediatamente as condutas intersubjetivas. As outras instituem órgãos e regulam procedimentos, inclusive os que objetivam criar normas no sistema positivo. Para Paulo de Barros Carvalho,

"as primeiras estão diretamente voltadas para as condutas das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo como objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema"^{203, 204}.

Nos sistemas democráticos, a liberdade de conformação legislativa é necessariamente restringida pela Constituição, em cujo seio repousam normas de estrutura, ou seja, normas que disciplinam como são elaboradas outras normas, dentre as quais aquelas que referem o modo do procedimento e as pessoas que devem iniciar o processo legislativo. Sendo assim, se existe uma norma internacional que protege determinado direito, há delimitação do poder legiferante das pessoas políticas no que tange a esse direito protegido.

Os tratados internacionais não possuem o condão de criar obrigações tributárias, competência essa reservada pela CF/88 às leis ordinárias. De fato, a principal finalidade dos tratados em matéria tributária é regular como a competência tributária será exercida e não a criação de regras para a tributação²⁰⁵.

²⁰²SOSA, Roosevelt Baldomir. op. cit., p. 72.

²⁰³CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 140.

²⁰⁴Id. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 36: seguindo a doutrina de Bobbio, "São normas de conduta, entre outras, as regras-matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamados de "obrigações acessórias. E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos etc. Entre as normas que estipulam competência, incluíamos as regras de imunidade tributária".

²⁰⁵BRIGAGÃO, Gustavo; LYRA, Bruno. op. cit., v. 4, p. 458.

Em termos de conclusão os tratados devem assim ser considerados na ordem interna (e não como lei ordinária), e estes são regras de estrutura.

6.6. Os tratados e os preços de transferência

Todos os conceitos trazidos são relevantes para, ao final, se verificar qual é o tratamento a ser dado aos preços de transferência, nos casos em que há conflito entre a lei nº 9.430/96 e os Tratados Internacionais, notadamente aqueles que seguiram o Modelo da OCDE. Este ponto será aprofundado no item 8.3.

PARTE II

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DIFERENTES VISÕES

CAPÍTULO 7. DIFERENTES VISÕES

7.1. A questão da recepção do princípio *Arm's length* no Brasil

Como já observado em capítulo próprio (5.3) , é grande a controvérsia a respeito da recepção ou não do princípio *arm's length* pela legislação brasileira.

Com base nos *Guidelines* da OCDE, por meio do qual vimos expressa a posição deste órgão pela escolha da adoção do ALP, a maioria dos países utiliza o ALP como base para nortear as regras dos preços de transferência.

As diferentes estruturas do direito tributário interno de cada país, tradições constitucionais e jurídicas e interesses políticos conduzem a soluções diferentes, não sendo possível uma solução única, mas qualquer que seja a metodologia adotada, provavelmente produzirá desequilíbrios com relação ao tratamento em outros países, podendo gerar implicações em relação ao ajuste correspondente.

Enfrentaremos agora essa questão, ou seja, saber se o ALP foi ou não recepcionado pelo Brasil em suas diferentes visões, e ainda se é realmente relevante a questão da recepção ou positivação do princípio para a aplicação e constitucionalidade da regra de *transfer pricing* brasileira.

7.1.1. Diferentes Visões

Para tratar das diferentes visões que o tema pode apresentar no tocante à recepção ou não recepção do ALP pela legislação brasileira, iremos aprofundar os pontos tratados no item 5.3.

7.1.1.1. A recepção do princípio *Arm's length* no Brasil

Com efeito, aqueles que sustentam que a legislação brasileira seguiu as diretrizes da OCDE ou que a lei recepcionou o princípio *arm's length* em seu texto legislativo original

consideram que a positivação do princípio estaria não só na exposição de motivos da lei nº 9.430/96, mas também em diversas passagens do texto desta, como já esclarecido.

E, ainda, para uma parte da doutrina, a questão da recepção do princípio *arm's length* no Brasil é fator determinante para se qualificar a lei nº 9.430/96 como constitucional.

Nesse sentido, considera Luís Eduardo Schoueri²⁰⁶, acompanhado de Ricardo Lobo Torres²⁰⁷, que o do princípio *arm's length* no Brasil é o bastião de constitucionalidade da lei nº 9.430/96. Esta lei somente se considera constitucional porque concretiza o princípio.

Com efeito, considera o ilustre Professor que a aplicação do princípio *arm's length* é decorrência imediata do princípio da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, não parece haver necessidade de estar expressamente previsto em lei, embora seja seu pressuposto de validade e deve ser considerado em cada caso concreto.

Continua Schoueri afirmando que o referido princípio possibilita a conversão, para níveis usuais de mercado, das demonstrações financeiras de empresas que transacionam fora do mercado, i.e., que negociam com outras empresas de seu próprio grupo econômico. Convertem-se valores estipulados, pela política interna de cada grupo (“reais de grupo”) em “reais de mercado”, que correspondem à moeda em que se expressa o resultado entre terceiros independentes. A partir de tal conversão, passam as demonstrações financeiras de tais empresas a se expressar em níveis de mercado, o que possibilita sua comparação com os resultados obtidos pelas demais empresas que atuam no mesmo mercado, concretizando-se, daí, o princípio da igualdade²⁰⁸.

E, ainda, em conjunto com Professor Paulo de Barros Carvalho, considera que o princípio *arm's length* foi positivado pela legislação brasileira porque o princípio, além de se coadunar com o conceito de renda e com princípio da igualdade, tem ainda o mérito de corresponder à prática internacional e aos acordos de bitributação assinados pelo Brasil.

Ora, as regras de preços de transferência foram criadas para regular operações de transferência de bens, serviços e direitos entre partes vinculadas e países com tributação favorecida, para que tais transações tenham o preço compatível com o praticado por

²⁰⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 42.

²⁰⁷TORRES, Ricardo Lobo. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2, p. 92.

²⁰⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações sobre o princípio *arm's length* e os *secret comparables*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 834.

empresas independentes. Isso porque, em tese, a lei presume que tais transações estariam sujeitas às práticas de preços diferentes do mercado, justamente pela condição de estarem sendo realizadas entre partes vinculadas (e com países com tributação favorecida), donde se notaria, em última análise pagamento a menor de tributos.

Se não fosse assim, estar-se-ia ferindo o princípio da igualdade, já que as partes envolvidas pagarão menos imposto de renda do que aquelas que não se utilizam desta manobra, e também o princípio da capacidade contributiva que deve nortear a forma de tributar os contribuintes, como um corolário do princípio da igualdade. Dessa forma, contribuintes em igual situação devem ser tributados equivalentemente. Ou seja, o ALP também encontra seu fundamento no princípio da capacidade contributiva, já que verifica a efetiva capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que visa a identificação do lucro efetivamente auferido pela empresa, mediante a aplicação das regras dos preços de transferência, de modo a neutralizar a manipulação dos preços e, então, fazer com que o contribuinte pague os respectivos tributos.

Nesse passo teria o Brasil adotado o ALP na medida em que sua Constituição alberga o princípio da igualdade, e este é que dá o fundamento ao *arm's length*. Da redação da lei nº 9.430/96, notamos que a todo momento pretende seguir métodos para apurar quais seriam os reais preços praticados entre empresas que atuam à distância de um braço, ou seja, entre empresas independentes, o que demonstraria a obediência ao ALP e, por conseguinte, à igualdade. Em outras palavras, tendo em vista que a pretensão das regras para limitação dos preços de transferência é tributar empresas que possuem as mesmas características de forma igual como meio de preservar as empresas independentes da atuação dos grandes grupos multinacionais e, assim, restabelecer a concorrência.

A Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela fiscalização e controle dos preços de transferência, considera que o preço que se quer alcançar é aquele praticado por empresas independentes, com base no princípio *arm's length*²⁰⁹.

Na opinião de Alberto Xavier²¹⁰:

...ao contrário das legislações que, seguindo as recomendações da OCDE, se baseiam no princípio *at arm's length*, a fixação do preço objetivo não é fruto de uma atividade administrativa que recuse o preço efetivo, face às características do caso concreto, mas sim de uma

²⁰⁹ RECEITA FEDERAL. *Preço de transferência*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr672a733.htm>>.

²¹⁰ XAVIER, Alberto *apud* TABORDA, Julio Rafael Virgens Vernet. op. cit., p. 231.

determinação da própria lei, que desde logo estabelece os critérios de sua fixação.

Elen Peixoto Orsini²¹¹ considera que a legislação brasileira se baseou no ALP, porém teve que fazer adaptações à realidade local, de forma que fosse possível a aplicação dos métodos, sem alterar a estrutura jurídica constitucional, criando fórmulas matemáticas e técnicas de controles, com o objetivo de obter resultados o mais próximo possível dos obtidos com os preços efetivos.

Edison Carlos Fernandes²¹² também considera que as regras sobre preços de transferência estão de acordo com o princípio *arm's length*, seguindo a linha do já citado Prof. Schoueri, que pondera que os percentuais de lucro pré-determinados devem ter o mesmo tratamento jurídico das presunções *juris tantum*, ou seja, admitem prova em contrário.

Este ponto destacado por Edison Carlos Fernandes merece atenção, ou seja, há de se considerar que para que haja a recepção do ALP pela legislação brasileira, seria imprescindível que fossem utilizados os métodos, sendo estes considerados como presunções relativas e que admitem, portanto, ampla dilação probatória, sob pena de serem caracterizadas presunções absolutas, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro.

Outro ponto que também merece destaque refere-se aos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, e que contemplem a adoção do padrão ALP. Este ponto reforça a tese da recepção do ALP pela legislação brasileira, em face da assinatura pelo Brasil desses tratados.

Por fim, há de se considerar que esta visão do ALP pela legislação brasileira está de acordo com os princípios constitucionais estudados, já que sua função é verificar e aplicar o preço imparcial para fins de tributação, tendo como fundamento no ordenamento jurídico brasileiro os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade e da livre concorrência.

²¹¹ORSINI, Elen Peixoto. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2, p. 122.

²¹²FERNANDES, Edison Carlos. O princípio *Arm's Length*, os preços de transferência e a teoria da interpretação do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 122-135, set. 1999.

Nota-se que a discussão sobre a recepção do ALP se desdobra em dois outros pontos: as margens fixas e os tratados internacionais. Estes pontos serão melhor tratados nos tópicos abaixo.

7.1.1.2. A não recepção do princípio *Arm's Length* no Brasil

Outra parte da doutrina considera que não houve recepção do ALP pela legislação brasileira. Boa parte dessa discussão se fundamenta no fato de a legislação brasileira, por meio dos métodos ter criado margens fixas para se apurar o preço sem interferência, o que por si só, já põe em dúvida se o preço alcançado é realmente sem a interferência desejada.

Verificamos que a OCDE também estipula métodos para se alcançar um preço sem interferência. A criação de métodos advém da própria dificuldade de se identificar, nas operações realizadas entre partes vinculadas, se houve ou não interferência na definição do preço²¹³.

Entretanto, verificada a impossibilidade de aplicação de um dos métodos, impõe-se a busca de métodos alternativos para a obtenção de um preço sem interferência, conhecido como “quarto método”, também já estudado alhures.

Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto, se referindo aos métodos sugeridos pela OCDE, reflete que a obtenção do preço sem interferência fica centrada no campo das provas, diferentemente de nossa legislação, que criou métodos e margens fixas²¹⁴.

Schoueri também menciona que os métodos apresentados pela OCDE são suas ferramentas de apoio²¹⁵. E que os métodos desenvolvidos pela OCDE e adotados pela legislação brasileira não têm natureza ontológica. Não importam os métodos enquanto tais. Não passam eles de um reflexo, no texto legal, da prática que se espera de terceiros independentes na fixação de seus preços. Neste sentido, os métodos são apenas as ferramentas de que se valeu o legislador para concretizar o princípio *arm's length*.²¹⁶

²¹³BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 104.

²¹⁴Id., loc. cit.

²¹⁵SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 36.

²¹⁶SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, cit., p. 839.

Todavia, este é justamente o ponto de crítica de outra parte da doutrina, que considera que justamente por haver margens fixas é que o preço a ser alcançado pode não ser *arm's length*.

Por seu turno, a OCDE afirma que as empresas multinacionais podem aplicar métodos diversos dos descritos no seu relatório, desde que os preços satisfaçam o princípio *arm's length*. Nesse ponto, como já esclarecido no item 5.6, vemos a dificuldade em se alterar tais margens, o que de início já se denota um confronto com o ALP.

Alejandro E. Messineo replica que a legislação brasileira não é baseada no princípio *arm's length*:

(...) contrariamente à legislação mexicana (que introduz um princípio geral de *arm's length* e então determina os métodos disponíveis), a legislação brasileira estipula uma maneira de calcular um teto para as despesas dedutíveis na importação e um mínimo bruto na exportação em transações realizadas entre pessoas vinculadas. As regras de *transfer pricing* não se baseiam em nenhum princípio geral de *arm's length*. Na verdade, as regras brasileiras se apresentam como uma segurança mínima da Receita. De fato, a aplicação dessas regras pode resultar em conflitos com as normas da OCDE (...) sobre *transfer pricing*²¹⁷.

Já Paulo Ayres Barreto²¹⁸ defende que existe contradição entre a exposição de motivos da lei nº 9.430/96 e o conteúdo dos seus enunciados prescritivos, defendendo que é abissal a distância entre a disciplina dos preços de transferência no Brasil e o regime adotado pelos países membros da OCDE.

E ainda Maurício Braga Chapinoti²¹⁹ considera que, por meio de uma breve análise dos métodos propostos pela lei nº 9.430/96, nota-se que tais regras estariam muito mais próximas de fórmulas (*formulary apportionment method*) do que de uma análise *arm's length* (este conceito será melhor abordado no item 5.6.). Continua afirmando que o Brasil utiliza o ALP parcialmente, na medida em que o utiliza como base lógica, mas não o faz em sua implementação, gerando uma série de distorções e conflitos, inclusive no que diz respeito às regras de valoração aduaneira.²²⁰

²¹⁷MESSINEO, Alejandro E. New rules in Mexico and Brazil 4th *International Transfer Pricing Journal*, v. 2, p. 42, 1997.

²¹⁸BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 153.

²¹⁹CHAPINOTI, Maurício Braga. Application of arm's length principle to intangibles. *International Transfer Pricing Journal*, v. 14, n. 2, 2007.

²²⁰Id. Preços de transferência e valoração aduaneira, cit., p. 260.

Lionel Pimenta Nobre²²¹ considera que um preço *arm's length* brasileiro não seria bem aquele acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações, ou em transações semelhantes nas mesmas condições, em um mercado livre, mas sim os preços pré-fixados considerados "livres" pela lei nº 9.430/96.

Continua o autor afirmando que o *arm's length principle* seria um princípio constitucional válido e compatível com o nosso sistema constitucional tributário, dependendo de sua aplicação. Esse princípio preserva um valor de concretizar o princípio da livre iniciativa e livre concorrência, além de preservar a capacidade contributiva. Com efeito, o *arm's length principle* não visa à igualdade tributária, pois, na prática, a adequada aplicação do princípio que objetiva tratar desigualmente contribuintes a fim de chegar-se a uma justiça tributária.

Ricardo Mariz de Oliveira²²² defende que na lei nº 9.430/96 não existe qualquer disposição que expressamente demonstre a adoção deste princípio, embora a exposição de motivos da lei tenha dito que as normas destinavam-se a possibilitar o controle dos preços de transferência em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE.

Nota-se que esta visão acerca da não recepção do ALP pela legislação brasileira está apoiada no fato de não ter sido expressa a adoção deste pela lei, e ainda que constante da exposição de motivos, com esta se mostra contraditória. Ademais, em face ao rigor da lei no tocante às margens fixas, o preço a ser encontrado pode não estar no padrão ALP. E embora haja previsão de alteração de margem, verificamos que, na prática, são de difícil modificação.

Há de se pontuar, todavia, que haveria, fora de dúvida, somente a recepção do ALP em relação aos acordos para evitar a dupla tributação, celebrados pelo Brasil segundo a Convenção Modelo da OCDE, conforme adiante se verá.

²²¹NOBRE, Lionel Pimenta. op. cit.

²²²OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Preços de transferência - o método do custo mais lucro – o Conceito de Custo – o método do custo mais lucro e as indústrias de alta tecnologia – como conciliar os dispêndios intensivos em pesquisas e desenvolvimento, com esse método. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*, cit., v. 2, p. 301.

7.1.2. Conclusão

A despeito das posições dos ilustres juristas e estudiosos do tema, no nosso sentir, os preços de transferência brasileiros se diferem muito dos praticados em outros países, notadamente aqueles que seguem as diretrizes da OCDE. Isso porque, como é sabido, para estes, o preço *arm's length*, vem dos próprios *Guidelines* da OCDE. Em algumas outras legislações, como no caso do México e China aqui estudados, o princípio decorre da lei ou atos administrativos.

E nos parece claro que a citada lei não recepcionou o ALP, e que esta não vincula a uma apuração de preço segundo o ALP, mas, sim, segundo critérios por ela mesma determinados, que nem sempre podem ser à distância de um braço.

E em que pesem às ilustres opiniões a respeito da recepção ou não do ALP pela legislação brasileira, temos que essas discussões só têm alguma relevância no campo doutrinário, já que a Lei que positivou os preços de transferência não o considerou expressamente. Por outro lado, a constitucionalidade da lei não se mede pela aplicação ou não do princípio, mas, sim, por outros princípios consagrados pela Constituição, sendo irrelevante o resultado *arm's length*.

A legislação brasileira não traz de maneira expressa a adoção do princípio *arm's length*, e não nos parece que só é constitucional a legislação que cuida do tema, se se partir da premissa que ela é baseada no *arm's length*, para se adequar à igualdade e ao conceito constitucional de renda.

Isso porque a legislação traz limites de dedutibilidade a serem buscados através de métodos que devem ser observados a partir de percentuais previamente estabelecidos e não a partir de uma busca *arm's length*.

O ALP é sim um princípio consagrado em termos de direito tributário internacional e segundo ainda essa doutrina internacional, o ALP quer significar não só uma comparação de preços de mercado, mas, sim, o tratamento de empresas dependentes como se independentes fossem.

A lei nº 9.430/96 busca fundamento de validade na Constituição Brasileira e não no *arm's length principle*, já que ainda que se apure preço *arm's length*, e este seja

diferente do preço encontrado por uma das fórmulas adotadas pela lei, certamente é a fórmula legal que o contribuinte deve obedecer.

Como se obter a verdadeira acepção *arm's length* a partir de fórmulas pré-estabelecidas para qualquer atividade? Ainda que se pensasse em *arm's length* como comparação de preços a dúvida se manteria.

Ante esse cenário, e após aplicação dos métodos supra estabelecidos, necessariamente acontecerá um preço sem interferências? Entendemos que não. A legislação brasileira não positivou e nem recepcionou o ALP. Por meio dela pretende-se alcançar um preço médio sem interferência através de aplicação de fórmulas, que se aproximam do *formulary apportionment method*, cujo resultado ao final é fixar limites de dedutibilidade para o imposto de renda. Isso porque a lei nº 9.430/96 cria fórmulas para o encontro do preço de mercado, o que claramente foge do conceito internacional já trazido. E embora permita as alterações de margem, não deixa isso a cargo do contribuinte, mas sim a cargo de aprovação do Fisco.

Com efeito, entendemos que o ALP não foi recepcionado pela lei brasileira, e a redação desta, tal como introduzida, faz com que a aplicação ou não do ALP seja irrelevante, pois estabelece margens a serem seguidas que independem da aplicação ou não do princípio, mas, sim, de uma fórmula matemática.

E mais. Não necessariamente os métodos qualificados pela lei alcançam um preço sem interferência. Pode-se chegar a um preço inferior ao praticado no mercado ou superior, porque a margem é fixa para qualquer ramo de atividade. Dificilmente se acomodariam as margens fixas com os gastos de pesquisa e desenvolvimento, por exemplo. Ademais, no caso concreto ainda que se encontre um preço ALP, independentemente da aplicação dos métodos, a aplicação da lei é obrigatória da mesma forma, já que o que está positivado são meros ajustes de dedutibilidade.

Sendo assim, a questão do ALP para o direito brasileiro, no nosso sentir, serve somente como conteúdo doutrinário, já que a lei definiu margens de dedutibilidade de acordo com critérios próprios e que muitas vezes fogem do conceito de ALP, que não se encontra positivado no direito brasileiro.

Parece que o legislador optou por seguir conceitos já utilizados na legislação de imposto de renda das pessoas jurídicas, fixando limites de dedutibilidade de despesas ou custos e de receita a ser reconhecida para fins de apuração da matéria tributável. Por falta

de amparo legal, não poderia o legislador deixar a cargo do agente fiscalizador o arbítrio de definir critérios e ajustes margens de lucro, já que sua atividade é vinculada.

O ALP pretende que se pratique preços de mercado, sem interferências, atendendo, desta forma, ao princípio da igualdade, pois as empresas com semelhante capacidade contributiva deveriam ter bases tributárias semelhantes, todas negociando como se negociassem com partes independentes, evitando ainda a alocação de lucro para países com tributação favorecida. Entendemos que o ALP, para ser aplicado, deveria ser contemplado na lei, expressamente, e complementado pelos métodos, e não aferido por estes de forma rígida como disposto na lei.

Por esse mesmo raciocínio, a lei nº 9.430/96 determina os limites de dedutibilidade e, para tanto, fornece métodos para se alcançar um preço médio. O objetivo da lei é também alcançar a igualdade – princípio constitucional – acima descrita, mas não se utiliza para tanto a aplicação do conceito *arm's length*, pois, como dito, nem sempre a aplicação dos métodos traz um preço ALP. Todavia, o efetivo alcance da igualdade só será efetivamente medido por meio da análise do caso concreto.

Isso porque de ninguém se pode exigir mais, em termos de carga tributária, do que dos contribuintes que estejam na mesma situação econômica suportem. Assim, a lei nº 9.460/96 encontra seu fundamento constitucional no princípio da isonomia: a legislação tributária deve zelar para que as transações realizadas entre partes ligadas suportem menos carga fiscal do que transações realizadas em ambiente de mercado, em função da possibilidade de ter o seu preço manipulado.²²³

Este raciocínio nos leva a acreditar que, para que a lei seja considerada constitucional, pela aplicação dos métodos, devemos alcançar a igualdade e a capacidade contributiva, e ainda que as margens estabelecidas sejam tratadas como presunções relativas. Estes pontos serão melhor abordados no tópico seguinte.

Por outro lado, não há dúvidas acerca da recepção do ALP, quando se tratar dos acordos para se evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil no Modelo da Convenção Modelo da OCDE.

²²³FERNANDES, Edison Carlos. Constitucionalidade *in thesi* e *in concreto* do controle fiscal dos preços de transferência, cit., p. 25.

7.2. A questão da adoção das margens fixas

Como já visto no item 5.3., a legislação brasileira estipula quais são os métodos aplicáveis para a apuração do preço médio a ser praticado nas transações entre as partes vinculadas e com países com tributação favorecida. Por meio de tais métodos, houve também, como já exposto no item 5.6, a pré-fixação das margens de lucro que a pessoa jurídica deverá ter nas transações ali relacionadas.

Ante a tal pré-fixação das margens de lucro, cabe o questionamento acerca de suas diferentes visões, ou seja, sua possibilidade ou não, e como consequência a constitucionalidade ou não dos padrões rígidos adotados pela lei nº 9.430/96 na apuração do preço de transferência.

7.2.1. Diferentes Visões

Para tratar das diferentes visões que o tema pode apresentar; dentre elas: a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade não só das margens fixas, mas também da lei nº 9.430/96, iremos aprofundar os pontos tratados no item 5.6.

7.2.1.1. A impossibilidade de adoção das margens fixas

Agostinho Toffoli Tavoraro²²⁴ considera que responder se a Lei nº 9.430/96 estabelece ficção legal, presunção absoluta ou presunção relativa, é matéria fundamental para que se tenham como constitucionais ou não as disposições relativas aos preços de transferência.

Com efeito, muitos são os questionamentos acerca dos padrões rígidos estabelecidos na lei nº 9.430/96, notadamente no tocante à pré-fixação de suas margens de lucro. Isso porque a sistemática pode, sob certo ponto de vista, acarretar em tributação do patrimônio ou mesmo decréscimo patrimonial, caso o lucro apurado com a utilização dos métodos legais não seja realmente configurado.

²²⁴TAVOLARO, Agostinho Tofolli. op. cit., v. 2, p. 241.

Fabio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel²²⁵ ponderam que a norma legal presume que as empresas de alguma forma vinculadas e que negociem entre si o farão por preços irreais, não condizentes com a realidade do mercado. Determina, por conseguinte, a utilização dos critérios por ela elencados, que irão apurar o preço a ser considerado para fins de tributação, ignorando sistematicamente o preço realmente praticado. Substitui, portanto, a base de cálculo do imposto, que deverá ser composta por elementos hipotéticos e não efetivos.

Dentre os argumentos que sustentam a impossibilidade de adoção das margens fixas da lei nº 9.430/96, destacamos a criação de fato gerador baseado em ficções e presunções, não observância dos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade e da capacidade contributiva, e não obediência ao conceito constitucional de renda.

Com efeito, Alberto Xavier²²⁶ esclarece que a prevalência automática decorrente da lei, dos preços alcançados por meio da aplicação dos métodos estipulados em lei, sobre o preço efetivo da transação praticada, poderá conduzir a uma base de cálculo diferente daquela prevista na lei no caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, e tal divergência pode vir a conflitar com princípios da Constituição Federal, como legalidade e tipicidade da tributação.

As margens de lucro presumidas, cumpre notar, são invenção do legislador brasileiro. Em nenhum país membro da OCDE, tampouco no modelo de convenção desta última, o controle dos preços de transferência se dá por meio dessa espécie de presunção. Afinal, é impossível estabelecer que uma empresa irá obter determinado percentual de lucro em todas as operações que pratica. Dentre as falhas existentes na legislação nacional sobre preços de transferência talvez seja esta a mais grave. No afã de tributar, evitando a remessa indireta de lucros para o exterior, o legislador passa a punir as empresas situadas no Brasil que realizem operações transnacionais com pessoas vinculadas. Como se não bastasse, o art. 20 da lei nº 9.430/96 delega ao Ministro de Estado da Fazenda o poder de alterar, “em circunstâncias especiais”, as margens de lucro presumidas constantes dos artigos 18 e 19 do mesmo diploma legal. É a ingerência do Executivo em seara exclusiva do legislador. Ora, a redução da margem de lucro presumida (no caso da importação) ou seu aumento (no caso da exportação) irão implicar em maior carga fiscal sobre o

²²⁵CARVALHO, Fabio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. Preços de transferência – presunção de evasão fiscal e inexistência de indicação do método para determinação dos preços. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*, cit., v. 2, p. 145.

²²⁶XAVIER, Alberto. op. cit., p. 326.

contribuinte. Ou seja, o legislador, em clara afronta ao princípio da estrita reserva legal, delegou ao Executivo – sem que houvesse qualquer autorização constitucional nesse sentido – a função de majorar tributos (afinal, o contribuinte dificilmente logrará êxito, na sistemática definida pela lei nº 9.430/96, em demonstrar que a margem de lucro praticada foi diversa da presumida). Estabelecendo de antemão a margem de lucro, o legislador inverte o ônus da prova, incumbindo o contribuinte do dever de produzir prova impossível²²⁷.

Sobre o conceito de renda, na lição de Roberto Quiroga Mosquera²²⁸, “renda” representa incremento verificado na massa patrimonial das pessoas, apurado num determinado período de tempo, ou seja, acréscimo patrimonial não se confunde com mutação de direitos pertencentes ao patrimônio, pois esta mutação refere-se à mera circulação de riqueza velha, enquanto o acréscimo patrimonial traduz verdadeiro ingresso de riqueza nova. Daí verifica-se a impossibilidade de adoção de margens fixas, que acaba tendo a consequência de qualificar a lei nº 9.430/96 com o inconstitucional.

Ives Gandra da Silva Martins²²⁹ sustentou incisivamente a inconstitucionalidade argumentando que os métodos estabelecidos pela lei nº 9.430/96 criam como técnica impositiva um fato gerador fictício, com afastamento do princípio da estrita legalidade e, assim, do conceito constitucional de renda.

Sob esse ponto de vista, poderia haver tributação sobre parcela do patrimônio que não represente efetiva renda, de acordo com o conceito acima, o que implicaria em inconstitucionalidade.

Nesse aspecto, destacamos José Artur Lima Gonçalves,²³⁰ que expondo sobre as presunções e ficções, conclui de maneira ampla que as disposições normativas veiculadas pela lei nº 9.430/96, naquilo em que pretendem imputar automaticamente aos particulares o reconhecimento da ocorrência de um lucro tributável, com o nascimento da obrigação tributária, são inválidas perante o sistema tributário brasileiro, por vício de inconstitucionalidade.

²²⁷ GUERREIRO, Rutnéa Navarro; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. op. cit., p. 103 e ss.

²²⁸ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 116.

²²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Preços de transferência – presunção de evasão fiscal e inexistência de indicação do método para determinação dos preços. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*, cit., v. 2, p. 145.

²³⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 37.

Nesse sentido, como já exposto no item 5.61, Ricardo Mariz de Oliveira²³¹ considera que não há estabelecimento de presunção relativa, pelos motivos já lá expostos. Considera sim que a lei nº 9.430/96 preestabelece o “*valor legal, mas não necessariamente o real*, dos negócios praticados e, conseqüentemente, dos lucros sujeitos à tributação, tal como ocorre com as presunções absolutas e as ficções legais”. E mais:

Pode-se dizer que a lei quer, nos atos sujeitos aos arts. 18 a 24, que o contribuinte tenha um lucro mínimo, razão pela qual, mesmo que não o tenha, a lei considerará que ele teve esse lucro por ela pretendido, e é este que ela tomará como base de cálculo dos tributos sobre a renda. Assevera ainda que a intenção do legislador pode não ter sido de cunho tão autoritário, todavia, o resultado objetivo e prático da lei posta no ordenamento – “a mens legis” já divorciada da “mens legislatoris” – é tributar um lucro mínimo, tenha ou não existido, o qual será mantido ainda que o contribuinte faça prova da efetividade dos atos e dos valores que praticou.

Alberto Xavier²³² considera ainda que em matéria de imposto de renda, o mecanismo presuntivo do “arbitramento legal” pode conduzir à tributação da realidade distinta da permitida por lei complementar (o art. 43 do Código Tributário Nacional) – e que é o acréscimo patrimonial real do contribuinte –, sendo, por conseguinte, constitucionalmente ilegítimo por este fundamento adicional. E conclui:

não nos repugna, pois, que neste quadro sejam estabelecidos, por presunção, elementos de determinação de preço paramétricos. Certo é, porém, que tais presunções só devem ser *reativas* se qualquer restrição à liberdade do contribuinte provar a objetividade dos preços efetivamente praticados, pois caso contrário será ofendido o princípio fundamental da verdade material.

7.2.1.2. A possibilidade de adoção das margens fixas

Em que pesem às argumentações trazidas no tópico acima, 8.2.1.1, muitos também são os argumentos no sentido da possibilidade de adoção de margens fixas trazidas pela lei nº 9.430/96, que dentre eles destacamos: a lei nº 9.430/96 traz presunções acerca das margens, mas estas são relativas e estão em linha com o ALP; a lei nº 9.430/96 é, em tese, constitucional, desde que não afronte, no caso concreto, os princípios constitucionais.

²³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributos e preços de transferência, cit., p. 82.

²³² XAVIER, Alberto. op. cit., p. 327.

No tocante à presunção – dever estar em linha com o ALP –, Luís Eduardo Schoueri (conforme já exposto no item 2.2.1.) considera que o ALP surgiu da evolução da *separate accounting theory*, que resultou na proposição da “ficção de independência”. Nesse contexto, considera o autor ser importante saber se a ficção de independência é uma ficção jurídica. Prossegue esclarecendo que, em Direito Tributário, o instituto da ficção jurídica em si nada mais é do que uma forma de emprestar o consequente de uma norma jurídica a um antecedente diverso daquele que imediatamente lhe corresponde, para concluir que há ficção jurídica no caso da Lei nº 9.430/96, já que se empresta à transação entre partes relacionadas o consequente jurídico (tributação) daquelas similares, praticadas entre partes independentes, ocorrendo simultaneamente uma presunção relativa, pois é com base na presunção que se apurará como as partes independentes se relacionariam. E arremata:

No caso dos preços de transferência, a restrição à aplicação de presunções absolutas implicará a possibilidade de o contribuinte, afastando a presunção, trazer evidências de que, em um determinado caso, terceiros independentes valer-se-iam de outros critérios, que não os adredemente fixados pelo legislador, para a determinação de seus preços.

Schoueri considera que o princípio norteador dos preços de transferência é o *arm's length* e que este, por sua vez, é alcançado através de uma análise mandatoriamente comparativa. Partindo dessas premissas, analisa-se se as margens fixas são presunções absolutas – o que implicaria em renúncia ao ALP; ou relativas. Schoueri ainda concorda com Mariz de Oliveira retro exposto, no sentido de que a fixação de margens sem qualquer compromisso com a realidade implicaria em inconstitucionalidade por fugir ao parâmetro de renda, todavia esclarece que as presunções são relativas, por admitirem a alteração dos percentuais previstos na lei, justamente para ir ao encontro do ALP.

O controle fiscal dos preços de transferência será constitucional; então, se os ajustes por ele impostos servirem para corrigir eventuais distorções no lucro contábil da pessoa jurídica aproximando o resultado, assim, da efetiva renda da empresa.²³³

Segundo Edison Carlos Fernandes²³⁴, o controle fiscal dos preços de transferência não fere, em tese, qualquer preceito constitucional, sendo, no entanto, imperioso que se verifique, no caso concreto, a produção de riqueza nova, ainda que ela tenha sido demonstrada em documentos contábeis de empresas domiciliadas no exterior.

²³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 11.

²³⁴ FERNANDES, Edison Carlos. *Constitucionalidade in thesi e in concreto do controle fiscal dos preços de transferência*, cit., p. 25.

Em recente obra, Luís Eduardo Schoueri²³⁵ conclui:

Enquanto expediente voltado a tornar praticável o complexo normativo diante da realidade brasileira, tais margens podem ser aceitas, desde que por meio delas não se aniquilem outros valores igualmente prestigiados pelo ordenamento: ao legislador cabe temperar as concessões efetuadas em nome da praticabilidade, diante da capacidade contributiva e seus desdobramentos.

Muitos são os autores que sustentam a possibilidade de adoção de margens pré-fixadas e, conseqüentemente, a constitucionalidade da lei nº 9.430/96 como aqui se nota. Em sua maioria estão apoiados no fato de que, como as margens pré-estabelecidas são presunções relativas – portanto passíveis de alteração, não afetando aplicação do ALP, que por sua vez busca fundamento em outros princípios constitucionais – não haveria que se falar em inconstitucionalidade.

7.2.2. Conclusão

Como visto, os argumentos que militam em favor da impossibilidade de adoção de margens fixas se concentram na questão da não observância de princípios constitucionais, do conceito de renda e da criação de fato gerador baseado em ficções e presunções. Por lado, os argumentos de constitucionalidade relatam tratar-se as presunções de presunções relativas, e estarem em linha com os princípios constitucionais.

Nesse sentido, entendemos que ao menos em tese os artigos 18 a 24 da lei nº 9.430/96 são constitucionais, pois não há como negar que as presunções tratadas na referida lei são relativas, já que seu próprio texto estabelece a alteração de margem nos casos ali consignados, embora na prática essas possibilidades de alteração de margens são difíceis de serem obtidas (e até hoje não se teve notícias de qualquer aprovação nesse sentido).

Ademais, em tese, esses artigos não ferem qualquer preceito constitucional. Ao contrário, há fundamento constitucional para a sua previsão, pois como já exposto no item 8.1, a lei quer alcançar os preços de mercado, podendo-se inferir uma busca pela igualdade.

²³⁵SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 119.

O que observamos é que somente na verificação, quando da aplicação da lei no caso concreto, se poderá macular os artigos de inconstitucionais, porque, exclusivamente se os princípios norteadores da lei forem alcançados por meio da aplicação desta é que se poderá dizer que ela é constitucional. Vale dizer, se efetivamente houver (i) o respeito à igualdade; e (ii) a possibilidade de alteração de margem no caso de ser verificado no caso concreto o desrespeito à capacidade contributiva e ao conceito de renda, é que se poderá dizer que a lei é constitucional. Nesse aspecto, para fins de aplicação das regras de preços de transferência, para fazer incidir tributos sobre a renda, é imperioso que haja ingresso de riqueza nova.

Com efeito, do ponto de vista da justiça material e da capacidade contributiva, o caráter pré-determinado dos critérios e o impedimento de que o *arm's length price* seja objeto de um amplo dever de investigação do Fisco, segundo o princípio inquisitório e da verdade material, pode conduzir, no caso concreto do lucro ou do serviço, a resultados tão ou mais afastados da realidade objetiva do mercado que o preço efetivamente praticado. A verdade, porém, é que, do ponto de vista da certeza do direito e da segurança jurídica, é um forte limitador do subjetivismo da Administração, protegendo o contribuinte de uma ampla discricionariedade técnica (ou margem de livre apreciação) decorrente da liberdade probatória em matéria delicada e controversa.

Obviamente, consideramos que o fisco brasileiro, seguindo a linha internacional, concentre esforços no sentido de evitar a transferência dos lucros para outros países sob a forma de prática de preços irreais. Todavia, deve munir-se de instrumentos eficientes e, mais ainda, de preceitos legais que vão ao encontro dos princípios constitucionais e não generalizar os fatos jurídicos a ponto de, em algumas situações, podermos nos deparar com tributação renda, daquilo que efetivamente não é renda, porém descrito em norma, como se renda fosse. Aí sim estaríamos diante de inconstitucionalidades patentes, infringindo os princípios da legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva.

Recentemente, Luís Eduardo Schoueri refletiu sobre um possível conflito entre a intenção do legislador e a aplicação da lei pelas autoridades fiscais e a conclusão não foi diferente da acima exposta:

A evolução recente da disciplina dos preços de transferência revela que as autoridades administrativas não compreenderam a importância de se preservar o instrumento das margens predeterminadas na legislação brasileira. No lugar de as aplicarem em conjunto com os princípios constitucionais que lhe dão suporte, optam por dar às margens um

caráter absoluto, afastando as alternativas de flexibilizá-las e, no caso do método do preço de revenda menos lucro, ultrapassando até mesmo os limites da lei.²³⁶

Nesse sentido, concluímos com Edison Carlos Fernandes no sentido de que a lei nº 9.430/96 é, em tese, constitucional, todavia, sua aplicação no caso concreto deve respeito aos princípios constitucionais já destacados. Ou seja, a lei não fere de plano os princípios constitucionais. A nosso ver, a sua aplicação ao caso concreto deve respeito ao princípio da capacidade contributiva, e não tendo sido este respeitado, ou seja, se da aplicação da lei decorrer tributação daquilo que não for renda ou de renda superior à capacidade contributiva do contribuinte, estaríamos diante de inconstitucionalidade verificada no caso concreto.

Finalizando, não basta para essa disciplina qualificá-la como constitucional (e de fato é) por seu regramento encontrar fundamento na Constituição brasileira, mas é imprescindível que os fundamentos sejam aplicados no caso concreto.

7.3. Os tratados internacionais para evitar a dupla bitributação e a ordem interna

É certo que existem autores que sustentam que o tratado, ao ingressar na ordem interna por meio do decreto legislativo, passa a ter *status* de lei ordinária, estando, portanto, no mesmo patamar hierárquico que esta. Por outro lado, parte da doutrina considera que existe prevalência dos tratados sobre a legislação interna.

A questão é relevante quando se necessita buscar solução para supostos casos submetidos a uma regulação simultânea e diversa, pelo tratado e pela legislação interna. Nesse aspecto, haveria prevalência entre o tratado internacional e a lei interna, no caso, a lei nº 9.430/96? Ou ainda, há valor hierárquico entre uma norma e outra?

7.3.1. Diferentes Visões

Sabe-se que, embora toda a construção doutrinária criada a respeito das teorias dualista e monista, a Constituição não disciplinou de maneira expressa a respeito da relação entre direito interno e direito internacional, o que gera diversas críticas entre nossos

²³⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 119.

doutrinadores, além de criar também posições doutrinárias divergentes. Neste tópico, serão discutidas exatamente as posições antagônicas que permeiam o tema, em suas diferentes visões.

7.3.1.1. A superioridade hierárquica do tratado em face da lei interna, no caso a Lei nº 9.430/96

Os autores que defendem a superioridade hierárquica do tratado em face da lei interna o fazem seguindo diversas linhas de análise.

Com efeito, Betina Grupenmacher sustenta que não há no ordenamento constitucional norma assecuratória de prevalência hierárquica dos tratados sobre a legislação interna, sugerindo que deve ser reformada a Constituição para incluir tal disposição, sustentando ainda que os tratados deveriam ser recebidos como tal, a fim inclusive de se tornar efetivo o processo de integração no Mercosul²³⁷.

Para Alberto Xavier²³⁸, há superioridade hierárquica entre a lei e o tratado. Dentre os vários argumentos, sustenta o autor que a celebração dos tratados é praticada tanto pelo Congresso Nacional quanto pelo Poder Executivo, não podendo ser revogado por ato exclusivo do legislativo (art. 84, VIII c/c 49, I/CF/88).

Já Luciano Amaro invoca outra fonte de argumentação, ou seja, que os tratados são *lex specialis*:

“o conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se a favor da norma especial (o tratado), que excepciona a norma geral (lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao Tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraida a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral”.²³⁹

Por outro lado, temos enunciado expresso no Código Tributário Nacional que determina a superioridade hierárquica entre o tratado internacional e a lei interna, uma vez que são aptos a a modificar ou revogar a legislação interna.

²³⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. op. cit., p. 75.

²³⁸ XAVIER, Alberto. op. cit., p. 119.

²³⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

Como sustenta Gabriel Francisco Leonardos²⁴⁰, a questão da norma prevalente (a internacional ou a nacional) não foi relevante no passado, pois historicamente a doutrina e a jurisprudência brasileiras consideravam que os tratados internacionais eram hierarquicamente superiores às leis ordinárias ou então que os mesmos constituíam *lex specialis* e, portanto, não poderiam ser revogados por lei geral posterior tratando do mesmo assunto (cf. art. 2º § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC – Decreto-Lei nº 4.657/42). Daí a consagração da prevalência dos tratados internacionais sobre legislação tributária interna prevista no artigo 98 do CTN (cuja elaboração data de 1964/65), conforme testemunho de um dos autores do anteprojeto do CTN, Gilberto de Ulhôa Canto: “o artigo consagrou o princípio que ao tempo do Código era tranquilamente aceito pela jurisprudência dos nossos tribunais.”

Com o julgamento do RE 80.004, no STF, houve mudança de entendimento. Este julgado, ao versar sobre matéria comercial, contemplou em decisão não unânime que o tratado não prepondera sobre a lei interna editada posteriormente e com ela conflitante. Tal posição é considerada por muitos autores como um retrocesso na jurisprudência.

Todavia, o Ministro Cunha Peixoto, seguido pelo Ministro Xavier de Albuquerque, consignou entendimento de que a matéria tributária estaria excluída da regra geral de que a lei interna posterior prevaleceria, em face ao disposto no artigo 98 do CTN.

Parece, assim, que os tratados que versam sobre matéria tributária não estariam abrangidos por essa tendência, em que pese, ainda, a alguns doutrinadores questionarem a competência do artigo para tratar desse tema²⁴¹.

De toda sorte, o tratado, acima de tudo, deve ser respeitado sob o ponto de vista do Estado e do compromisso que este firma com outro ente internacional, e ainda sob os conceitos do *pact sunt servanda* e da boa-fé que devem orientar a celebração dos tratados.

Nesse sentido, temos também a posição de Carlos Alberto Bronzatto e Márcia Noll Barboza²⁴²:

²⁴⁰ LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Direito tributário internacional e tributação da transferência de tecnologia no Brasil*. 1996. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

²⁴¹ Como por exemplo: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003. p. 208.

²⁴² In BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do MERCOSUL*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas; Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1996. p. 60, 64-65. (Estudos da Integração, v. 6).

(...) nossa opinião quanto ao sentido atual do artigo 98 do Código Tributário Nacional, qual seja, o de garantir, no campo tributário, a eficácia dos compromissos internacionalmente assumidos pelo Brasil, os quais deverão ser respeitados pelo legislador ordinário federal, estadual e municipal.

Ademais, poderia se sustentar ante aos argumentos acima que a redação do art. 98 do CTN não é a que dá superioridade hierárquica aos tratados, apenas reforça a intenção do legislador de que o tratado seria superior à lei infraconstitucional.

Ressalte-se ainda que a questão da revogação mencionada no texto do artigo deve ser entendida como aplicável somente para os casos em que há conflito com a norma proveniente do tratado, ou seja, com os elementos de estraneidade provocados por sujeitos residentes dos países signatários da respectiva convenção. Obviamente, a lei se aplicaria para os demais sujeitos passivos que se subsumissem à norma, mas que não estão sob o manto de tratado internacional.

Entretanto, existe uma questão que precede qualquer análise a respeito de uma possível hierarquia de normas. Trata-se de uma questão de limitação de competência. Tal conceito é bem defendido pelo Prof. Luís Eduardo Schoueri²⁴³. O jurista sustenta que o limite da jurisdição dos Estados parece ser preliminar à discussão da questão da prevalência. Leis tributárias de um determinado Estado podem apenas ser aplicadas até os limites de sua jurisdição. Sendo assim, a territorialidade em matéria fiscal é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com aquele Estado. Do mesmo modo, não se poderia vislumbrar, portanto, que uma norma de direito interno pretendesse dispor sobre matéria que o tratado internacional determina não ser de competência legislativa do Estado.

Conclui o Professor que os tratados internacionais, para evitar a bitributação, figuram como um limite à soberania dos Estados-contratantes, não podendo, para as matérias ali delimitadas, os Estados legislar. Ou seja, ambos versam sobre matérias cujas competências normativas são distintas, parecendo assim lógico admitir que a impossibilidade de alteração das disposições dos acordos de bitributação por normas de direito interno não se fundamenta em uma eventual relação de hierarquia normativa, mas na própria limitação da jurisdição dos Estados-contratantes.

²⁴³SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, cit., p. 266.

Outro ponto que sem dúvida merece destaque refere-se à boa-fé objetiva que rege os tratados internacionais.

O princípio da boa-fé objetiva é dos mais fundamentais ao Direito Público Internacional, e não se faz, portanto, diferente sua aplicação aos tratados internacionais para evitar a bitributação. Com efeito, é esperado que os Estados-contratantes cumpram de boa-fé as obrigações que venham a contrair.

Afinal, o tratado é a norma jurídica produzida mediante um ato de vontade estatal num contexto em que se presume a igualdade formal entre as partes, sendo um ato que consuma uma relação jurídica de direito internacional e que funda a obrigatoriedade da aplicação da norma internacional mediante os princípios do *pacta sunt servanda* e também da boa-fé.

Sendo assim, na busca da efetividade das disposições do tratado de bitributação, pode-se afirmar que de suas disposições impõem aos Estados-contratantes a obrigação de adotar todas as medidas razoáveis (e deixar de adotar aquelas que sejam desarrazoadas) para assegurar que a proteção intentada às contribuintes esteja de fato disponível para eles²⁴⁴.

Desta forma, espera-se que os Estados-contratantes no âmbito do cumprimento do quanto acordado em tratados internacionais adotem uma conduta que condiga com a retidão e razoabilidade esperadas; não fosse assim, estaria esvaziado o sentido da elaboração dos tratados se a um dos Estados-contratantes (ou ambos) supostamente e ao seu livre-arbítrio pudesse(m) tomar atitudes diferentes daquelas que o(s) motivaram para a assinatura do mesmo.

Essa é inclusive a disposição do artigo 26 da “Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados”²⁴⁵, abaixo transcrito, do qual o Brasil é signatário, que inclusive traz em seu preâmbulo que os princípios do livre consentimento e da boa-fé e a regra *pacta sunt servanda* são universalmente reconhecidos:

Artigo 26

Pacta sunt servanda

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.

²⁴⁴Cf. VANDERBRUGGEN, Edwin. “Good Faith” in the application and interpretation of double taxation Conventions. *British Tax Review*, v. 1, p. 28, 2003.

²⁴⁵Data: 26 de maio de 1969, entrada em vigor internacional: 27 de janeiro de 1980.

Outro ponto que merece destaque nessa discussão refere-se à discussão da superioridade hierárquica no âmbito da Convenção de Viena. O artigo 27 da Convenção supra referida possui o seguinte teor:

Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

Afinal, há de se extrair algum princípio a ser seguido pelos Estados-contratantes quando da celebração de um tratado. Caso contrário, estes seriam insignificantes, ou considerados voluntários para os Estados, se não se considerasse o Estado limitado à aplicação do quanto disposto no tratado. Não faria sentido determinar regras por meio de tratados internacionais e por meio da legislação interna buscar-se evadir das mesmas.

Após todas essas considerações, a conclusão que se tira em relação aos preços de transferência introduzidos pela lei nº 9.430/96 é que, naquilo em que for incompatível com os tratados internacionais, prevalecerão estes.

Ou seja, para aqueles fatos jurídicos com regulamentação simultânea, tanto pela lei nº 9.430/96 quanto por algum tratado internacional, há de prevalecer o tratado. Este ponto é relevante para a discussão, porque os tratados celebrados, conforme o modelo da OCDE em seu artigo 9º (descrito no item 2.3), estabelecem as regras gerais de preços de transferência, oferecendo o *arm's length* como regra para se obter o preço a ser praticado entre empresas vinculadas. E se a lei nº 9.430/96 contrariar o disposto neste artigo, a aplicação desta deverá ser afastada em razão da obrigatoriedade de observância do tratado pelo Brasil, como signatário deste, em razão do limite de sua competência em tributar fatos que já são regulados pelos tratados.

Isso significa que, a um dado fato jurídico – transação realizada entre partes vinculadas – que está sujeito tanto à lei nº 9.430/96 quanto a um tratado internacional (conforme o modelo da OCDE), se se verificar que essa transação ocorreu no padrão *arm's length*, esta transação deverá ser mantida, e não será obrigatória a aplicação dos métodos previstos na citada lei, devendo esta ser afastada.

Esse é o posicionamento que inclusive encontramos na doutrina:

(...) Outro possível conflito entre a Lei nº 9.430/96 e os acordos de bitributação celebrados pelo Estado brasileiro, quando houver a adoção de texto equivalente ao parágrafo 1º do artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE, poderá ocorrer em eventual restrição ou limitação interna ao princípio "arm's length" quando este vier a ser interpretado em conformidade com as regras de direito internacional público. Vale dizer, as convenções em matéria de bitributação têm de ser situadas no contexto internacional e não se interpretam segundo a legislação de qualquer um dos Estados Contratantes, e em se adotando o modelo do § 1º do artigo 9º, os comentários e relatórios da OCDE podem e devem ser utilizados na interpretação e aplicação, como corolário, a legislação brasileira disciplinando os preços de transferência, não poderá restringir ou limitar a aplicação do princípio arm's length, segundo critérios internacionais, a contribuintes protegidos por acordos de bitributação. Daí decorre que não caberá qualquer ajuste no lucro, ainda que fosse possível nos termos da Lei nº 9.430/96, se o mesmo preço viesse a ser praticado, em igual situação, com um terceiro não relacionado e, para essa prova, caberia qualquer outro método além dos adotados pela Lei nº 9.430/96 (...) ²⁴⁶

Sob esse aspecto, vemos clara a recepção do ALP no direito brasileiro. Ou seja, diferentemente do item 8.1, no qual restou consignado que não há expressa menção acerca da adoção do ALP na da lei nº 9.430/96, já pelos tratados vemos que este foi recepcionado e deve ser aplicado para aqueles fatos jurídicos que o tratado regula, tendo o condão inclusive de afastar a aplicação da legislação interna com ele incompatível.

7.3.1.2. A não superioridade hierárquica do tratado em face à lei interna, no caso a Lei nº 9.430/96

Em linha oposta ao quanto sustentado no tópico acima, há aqueles que defendem que não há superioridade hierárquica do tratado em face à lei interna, e para tanto também o fazem seguindo diversas linhas de análise.

Não há na Constituição Federal brasileira dispositivo que verse sobre a hierarquia de normas entre tratado e legislação interna. Nesse sentido, observa-se que a nossa Constituição andou no sentido contrário ao de Constituições de outros países, como

²⁴⁶CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma Peres Soares; SAPOZNIK, Rafael. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, São Paulo, 1999. p. 284.

Argentina e Paraguai, que asseguram constitucionalmente caráter superior aos tratados perante as leis.

Heleno Tôrres²⁴⁷, por exemplo, esclarece que os Tratados encontram-se hierarquicamente subordinados à CF e com ela devem estar de acordo, sob pena de serem banidos, exceto no que diz respeito aos direitos e garantias fundamentais que, se acordados em tratado, devem ser incorporados ao próprio texto do artigo 5º (art. 60, IV, a, da CF).

Assevera o autor:

(...) a maioria dos doutrinadores que a Constituição do Brasil não contém enunciados expressos que disponham sobre o reconhecimento do Direito Internacional e o procedimento de recepção à ordem interna, salvo algumas poucas e esparsas referências às formas procedimentais, encontradas no bojo das normas de repartição de competências, como se vê nos arts. 21, I; 49, I; 84, VIII, da CF. Contrariamente, entendemos que a Constituição Federal disponibiliza sim um conjunto de enunciados, decerto restrito, mas adequado para dizermos, sobre a recepção e a posição que devem os tratados ocupar no direito interno.

Já Ricardo Lobo Torres inclui o princípio da igualdade em matéria tributária entre os direitos humanos, já que a bitributação pode vir a afetar o princípio da capacidade contributiva, afetando a igualdade. Sendo assim, a proteção contra a bitributação será um direito humano, uma vez que assegurará a igualdade, estando compreendidos no artigo 5º §2º e 3º da CF²⁴⁸. Portanto, os tratados de bitributação, conclui o autor, se encontram no mesmo patamar hierárquico que as emendas constitucionais.

No âmbito internacional, citamos o caso americano. Com efeito, havendo o Congresso americano, a partir de 1962, se manifestado pelo domínio da legislação interna sobre os tratados, tendo como suporte o entendimento da Suprema Corte sobre o artigo VI, II da Constituição americana, que proclama a supremacia da lei federal (*supreme law of the land*), a comunidade internacional se preocupou com essa disposição, principalmente com a edição do FIRPTA (*Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980*) e com o TAMRA (*Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988*), que, alterando o Internal Revenue Code deu ao §7852 (d) determinou que na relação entre um tratado e qualquer lei dos Estados Unidos afetando renda, nem o tratado, nem da lei deverão ter predomínio em razão de ser tratado ou lei (*“for purpose of determining the relationship between a*

²⁴⁷TÔRRES, Heleno Taveira. *Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*, cit., p. 573.

²⁴⁸TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, cit., p. 108.

provision of a treaty and any law of the United States affecting revenue, neither the treaty nor the law shall have preferential status by reason of its being a treaty or a law”).

A OCDE manifestou preocupação acerca do tema e, em 1989, por meio de seu Committee on Fiscal Affairs, no relatório “*Tax Treaty Override*”, conceituou o *Treaty Override* como sendo “*the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations*”.

Klaus Vogel²⁴⁹ testemunha que tal posição norte-americana gerou protesto por parte de 10 Estados que compunham a então Comunidade Europeia. A matéria foi debatida no Congresso americano, onde se procurou justificar a legislação contrária aos tratados com o argumento de que servia ela para prevenir abusos na utilização dos tratados. Houve ainda congressistas que não viam violação do tratado por lei nacional quando o *override* ocorresse em uma das três categorias que enunciou: interpretativa, imaterial ou futura²⁵⁰.

Em recente estudo, Avi-Yonah, analisando o *treaty override*, entende que a importância que se lhe deu é exagerada, pois ele ocorre basicamente dentro dos objetivos subjacentes do tratado, qual seja, o de evitar a dupla tributação internacional e de prevenir a evasão fiscal, não se constituindo assim em violação da cláusula *pacta sunt servanda* do art. 26 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados que, embora não ratificada pelos EUA, é adotada como direito internacional costumeiro²⁵¹.

Agostinho Toffoli Tavoraro assim considera:

Um meio caminho entre a rejeição total do *treaty override* e sua adoção, propõe Avi-Yonah, seria um primeiro lugar adotar-se a orientação da Suprema Corte America, no sentido de que não pode haver o *treaty override* por inferência, devendo o congresso expressamente declarar a superação do tratado pela lei editada, e, em segundo lugar, somente caberia a prevalência da lei interna quando isso fosse consistente com o duplo escopo do tratado, ou seja, evitar a dupla tributação ou dupla não tributação e combater o uso abusivo dos tratados que propicia a evasão fiscal.

O autor supracitado fornece resenha numérica de 2004 dos países dispondo que: (a) 27 países reconhecem constitucionalmente a supremacia das normas dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna; (b) 2 países asseguram a prevalência

²⁴⁹VOGEL, Klaus. *Double taxation conventions*. 3. ed. The Hague: Kluwer, 1997. p. 68.

²⁵⁰McINTYRE, Mike. A defense of treaty overrides. *Wayne State University Law School*. Disponível em: <http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/Treaties/NBK1-6.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2011.

²⁵¹TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Treaty override x lei interna. *Revista de Direito Tributário Internacional – RDTI*, São Paulo, n. 8, p. 25, 2008.

do direito dos tratados sobre a legislação interna, mediante lei complementar; (c) 8 países reconhecem a supremacia das normas convencionais internacionais em decorrência da adoção de seus princípios constitucionais e a observância do direito internacional; (d) 10 países asseguram a prevalência das normas contidas nos tratados sobre direitos humanos, sobre o seu direito interno; e (e) 28 países proclamam a supremacia de suas internas sobre os tratados.

Após todas essas considerações, a conclusão que se tira em relação aos preços de transferência introduzidos pela lei nº 9.430/96 *versus* acordos para se evitar a bitributação firmados pelo Brasil, é que, (i) ou ambos estão subordinados à Constituição Federal, (ii) ou há prevalência da legislação interna sobre os tratados.

7.3.2. Conclusão

Somos partidários da superioridade hierárquica dos tratados em face da lei interna, em razão dos fundamentos expostos no item 8.3.1.1.

Tendo em vista essa posição, a questão que se põe é a de que pode haver conflito entre a lei nº 9.430/96 e os tratados internacionais – para evitar a dupla tributação – firmados pelo Brasil no tocante à aplicação das regras dos preços de transferência.

Isso porque muitos desses tratados seguem o modelo da OCDE e, sendo assim, preveem a adoção do princípio *arm's length*. Em face da conclusão perpetrada no item 8.1.2. , que a legislação brasileira não contemplou o citado princípio, temos que para as transações entre partes relacionadas com países com os quais o Brasil possui tratado seguindo o modelo da OCDE, e se se apurar um preço fora dos métodos estipulados pela legislação, mas que comprovadamente esteja dentro do padrão *arm's length* estipulado pelo tratado, deve prevalecer o disposto em tratado, afastando-se a aplicação da Lei nº 9.430/96.

Sendo assim, nos parece que as operações realizadas entre empresas vinculadas no Brasil só deveriam respeitar o ALP se o Brasil tiver com o país cuja outra empresa estiver sediada, acordo que obrigue a aplicação de tal princípio, pois em nosso entendimento a lei nº 9.430/96 por si só não consagra este princípio.

Concluimos, portanto, neste tópico, que os tratados internacionais valem como tal na ordem interna, ou seja, valem como norma internacional, não sendo equiparados à lei ordinária e não criam normas de comportamento, mas sim normas de estrutura, que visam regular como a competência tributária será exercida sob determinados aspectos nele regulados, notadamente em face ao princípio da boa-fé objetiva que rege os tratados internacionais.

Adicionalmente, os tratados, acima de serem ou não hierarquicamente superiores às leis infraconstitucionais, devem ser respeitados quando em conflito com estas. Isso porque os tratados figuram como um limite à soberania dos Estados-contratantes, não podendo para as matérias ali determinadas os Estados legislarem. Assim, ainda que por meio de lei se pretenda tributar algo que o tratado protege, esta lei deveria ser afastada por extrapolar os limites de competência.

Concordamos ainda com os autores que sustentam que há hierarquia entre os tratados e as leis infraconstitucionais por meio da interpretação sistemática da Constituição da República Federativa do Brasil; todavia, este seria um argumento secundário ao argumento do parágrafo anterior.

CAPÍTULO 8. CONCLUSÃO

1. As operações de empréstimo financeiro ou de compra e venda realizadas entre empresas vinculadas, localizadas em jurisdições diferentes, ou realizadas com empresas localizadas em países com tributação favorecida podem ser feitas utilizando-se preços artificiais de modo a reduzir o lucro da empresa situada em país de maior tributação, em benefício da companhia situada em país onde a tributação é menor.

2. Nesse sentido, a legislação dos preços de transferência tem o objetivo de regular essas transações de modo a dar tratamento às empresas vinculadas, como se independente fossem, com a finalidade de encontrar um preço de mercado – sem distorções – para tais transações.

3. Internacionalmente, os preços de transferência se apoiam no *arm's length principle* (ALP). Conceituado como sendo o preço cobrado em um mercado aberto, de livre competitividade, ou seja, preço praticado a um braço de distância.

4. O ALP é considerado pela OCDE como princípio norteador dos preços de transferência, definindo-o por meio de sua Convenção Modelo como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas envolvidas em transações idênticas ou similares, em condições iguais ou similares, no mercado aberto.

5. Embora essa conceituação nos leve à conclusão de que o ALP representa comparação de preços, a doutrina internacional pontua que a essência do ALP não seria uma mera comparação de preços e resultados, mas o tratamento entre partes relacionadas como se independentes fossem.

6. Em relação aos métodos sugeridos pela OCDE, e que servem de orientação para vários países para determinação do preço de transferência, de acordo com a aplicação do princípio *arm's length*, duas categorias de métodos são reconhecidos pela OCDE *Guidelines*: os chamados “métodos tradicionais” e os “métodos alternativos”. A OCDE admite a possibilidade de uso de qualquer método que alcance um resultado *arm's length*, ainda que não descrito nos *Guidelines*, bem como o uso de *Advance Pricing Agreement*.

7. Da análise do direito comparado verifica-se que os países "emergentes" como China, Índia e México, que possuem legislação recente acerca do tema, adotaram o *arm's length principle* como norteador de suas legislações, sobre preços de transferência.

8. No Brasil, o ALP se relaciona com outros princípios, já que busca realizar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, notadamente.

9. Os preços de transferência foram introduzidos no Brasil por meio da lei nº 9.430/96 e o sistema adotado muito se difere do sistema estabelecido pela OCDE e seguido por muitos países, ainda que não membros.

10. A lei nº 9.430/96 dirige-se às transações efetuadas entre (i) pessoas vinculadas, (ii) efetuadas com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, e (iii) operações realizadas em regime fiscal privilegiado. As operações envolvidas são as operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos, e também operações relacionadas a juros e empréstimos.

11. Verificamos que o conceito de pessoa vinculada é bastante abrangente, enumerando diversas hipóteses de vinculação entre pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, com pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Nesse passo, a vinculação entre as partes contratantes opera como uma presunção absoluta de que o preço de importação foi distorcido, pois a aplicação da lei é mandatória para estes casos, ao contrário do que defende a OCDE, que não considera como automática a manipulação de lucros entre partes relacionadas.

12. A legislação brasileira positivou métodos de apuração do preço de transferência tanto nas importações quanto nas exportações. Estes, uma vez aplicados, e em havendo distorções, deverá ser procedido o ajuste na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro. Os métodos são: na importação: PIC, PRL, CPL; na exportação: PVEx, PVA, PVV, CAP.

13. O *basket approach* ou cesta de produtos consiste em se aferir a rentabilidade de um produto por meio de uma cesta (de produtos), e não de um determinado produto isoladamente. Tanto a OCDE quanto a doutrina nacional reconhecem que para uma busca *arm's length*, pode-se avaliar em conjunto transações isoladamente contratadas por empresas vinculadas, sempre que ficar demonstrado que o negócio seria realizado por meio de cestas se as partes contratantes fossem independentes. Todavia, essa não é a interpretação de nossa jurisprudência (administrativa).

14. Os preços de transferência brasileiros podem ser analisados sob diversos enfoques. Neste trabalho destacamos: (i) a recepção do princípio *arm's length*; (ii) a

possibilidade de adoção de margens fixas; (iii) os acordos de bitributação assinados pelo Brasil e sua relação com a Lei nº 9.430/96; e (iv) valoração aduaneira e sua relação com a Lei nº 9.430/96.

15. Em relação ao princípio *arm's length*, verifica-se a sua não recepção pelo Brasil, em que pese à sua menção na exposição de motivos da lei nº 9.430/96.

16. O princípio *arm's length* não foi recepcionado pela legislação brasileira porque os métodos estipulados na lei nº 9.430/96 não se vinculam a uma apuração de preço segundo o ALP, mas, sim, segundo critérios por ela mesma determinados, que nem sempre podem ser à distância de um braço.

17. Não há a verdadeira aceção *arm's length* a partir de fórmulas pré-estabelecidas para qualquer atividade, fugindo claramente do conceito internacional. Ademais, ainda sob o ponto de vista conceitual internacional, a aplicação do princípio *arm's length* permite a aplicação de métodos diversos dos descritos no seu relatório, desde que os preços satisfaçam tal princípio, o que não acontece pragmaticamente falando em relação à lei brasileira.

18. Na verdade, a legislação brasileira se preocupa em calcular um teto para as despesas dedutíveis na importação e um mínimo bruto na exportação em transações realizadas entre pessoas vinculadas e não em alcançar um preço *arm's length*, estando muito mais próxima do conceito de *formulary apportionment method*, deixando de lado a preocupação de dar tratamento entre empresas relacionadas como se independentes fossem.

19. Na investigação do preço que as empresas vinculadas devem praticar, se se encontrar um preço de acordo com o critério *arm's length* e este for diferente daquele encontrado por meio dos métodos da lei nº 9.430/96, este último é que irá prevalecer, evidenciando assim a distância entre a lei e o ALP.

20. As margens de lucro presumidas são invenção do legislador brasileiro. Em nenhum país membro da OCDE, tampouco no modelo de convenção desta última, o controle dos preços de transferência se dá por meio dessa espécie de presunção. Afinal, é impossível estabelecer que uma empresa irá obter determinado percentual de lucro em todas as operações que pratica.

21. A pré-fixação das margens de lucro dispostas na lei nº 9.430/96 são relativas na medida em que a própria lei estipula a possibilidade de alteração de margens. Ou seja, há admissão de prova em contrário. Assim, caso o contribuinte sinta-se lesado pela fixação legal de margens de lucro dos preços paradigmas, ele pode, em conseguindo provar sua impropriedade, requerer a alteração de tal percentual (em que pese à análise pragmática mostrar que tais alterações não se concretizam, em havendo necessidade). Nesse sentido, ao menos em tese, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, são constitucionais.

22. A fixação de margens de lucro dispostas na Lei nº 9.430/96 pode se esbarrar na questão da não observância de princípios constitucionais, do conceito de renda e da criação de fato gerador baseado em ficções e presunções, podendo restar caracterizada sua inconstitucionalidade, a partir da análise do caso concreto.

23. É na verificação, quando da aplicação da lei no caso concreto, que se poderão macular os artigos de inconstitucionais. Se em decorrência da aplicação da lei se verificar (i) o respeito à igualdade; e (ii) a possibilidade de alteração de margem se verificado no caso concreto o desrespeito à capacidade contributiva e ao conceito de renda, é que se poderá dizer que a lei é constitucional *in concreto*. Nesse aspecto, para fins de aplicação das regras de preços de transferência, para fazer incidir tributos sobre a renda, imperioso que haja ingresso de riqueza nova. Do contrário, a lei nº 9.430/96, pode estar maculada de inconstitucionalidade.

24. Os tratados internacionais se mantêm com *stauts* de tratado na ordem interna e não de lei, embora seja introduzido por Decreto Legislativo. Essa interpretação é sistemática da Constituição, já que esta não poderia ser lida e interpretada por pedaços ou tiras.

25. Sendo assim, os tratados, acima de serem ou não hierarquicamente superiores às leis infraconstitucionais, devem ser respeitados quando em conflito com estas. Isso porque os tratados figuram como um limite à soberania dos Estados-contratantes, não podendo para as matérias ali determinadas os Estados legislarem. Assim, ainda que por meio de lei se pretenda tributar algo que o tratado protege, esta lei deveria ser afastada por extrapolar os limites de competência.

26. Secundariamente, há hierarquia entre os tratados e as leis infraconstitucionais. Tal conclusão é extraída não só por meio da interpretação sistemática da Constituição da

República Federativa do Brasil, mas também em razão do *pacta sunt servanda*, do princípio boa-fé objetiva.

27. Cumpre notar que os tratados internacionais para evitar a bitributação, notadamente aqueles que seguem o Modelo da OCDE, adotam o *arm's length*.

28. Assim, se nas transações entre partes relacionadas, com as quais o Brasil possuir tratado seguindo o modelo da OCDE, houver conflito entre o quanto preceituado pela lei nº 9.430/96 e o tratado, ou seja, se se apurar um preço fora dos métodos estipulados pela legislação, mas que comprovadamente esteja dentro do padrão *arm's length* estipulado pelo tratado, deve prevalecer o disposto em tratado, afastando-se a aplicação da lei nº 9.430/96.

29. A prevalência do tratado sobre a lei nº 9.430/96, com o afastamento desta última, se dará somente naqueles casos em que haja conflito entre a norma do tratado, ou seja, com os elementos de estraneidade provocados por sujeitos residentes dos países signatários da respectiva convenção, aplicando-se a lei para os demais sujeitos passivos que se subsumissem à norma, mas que não estão sob a regulação do tratado.

30. Embora haja aproximação entre os temas valoração aduaneira e preços de transferência, entendemos que, em tese, não há incompatibilidade entre o preço apurado por meio da valoração aduaneira e aquele apurado com base no preço de transferência, por se tratarem de finalidades diversas.

31. Podemos afirmar que:

(a) A não recepção do princípio *arm's length* pela legislação brasileira aliada à ausência de tratado internacional firmado pelo Brasil para se evitar a bitributação obriga aqueles sujeitos elencados na norma à sua aplicação.

(b) A lei, é, em tese, constitucional, porque as margens pré-fixadas tratam-se de presunções relativas, e não ferem, em tese, nenhum preceito constitucional;

(c) A lei pode ser considerada inconstitucional se da análise do caso concreto restar comprovada a não observância dos princípios constitucionais, notadamente, da igualdade e da capacidade contributiva, bem como do acréscimo de patrimônio daquilo que não for renda, e se ao final verificar-se que as margens, embora legalmente sejam presumidas, na prática mostram-se absolutas.

(d) A não recepção do princípio *arm's length* pela legislação brasileira aliada à existência de tratado internacional firmado pelo Brasil para se evitar a bitributação (que siga o modelo da OCDE) obriga o cumprimento deste, em detrimento daquela. Ou seja, haverá o afastamento da aplicação da lei nº 9.430/96, e a consequente aplicação de tratado.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

AMENDOLA, Antonio. *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4.

ANDRADE, Paulo Roberto. Valoração aduaneira e preços de transferência no Brasil: uma comparação objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional – RDTI*, São Paulo, n. 1, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

AVY-YONAH, Reuven S. The structure of international taxation: a proposal for simplification. *Texas Law Review*, v. 74, 1301, 1996.

BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. AMSTERDAM: IBFD, 2009.

BAO, Linguang. Transfer pricing system: rules and procedures. *International Transfer Pricing Journal*, Mar./Apr. 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Lançamento – procedimento regrado: estudos e parecer de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. v. 2.

_____. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BENKE, Rafael Tiago Juk. *Ensaio sobre a valoração aduaneira no Brasil: direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BIRD, R. M. Shaping a new international tax order. *Bulletin for Fiscal Documentation*, v. 42, n. 7, 1988.

BLACK'S Law Dictionary. 6.ed. St. Paul: West Publishing Co., 1990.

BRIGAGÃO, Gustavo; LYRA, Bruno. Transfer pricing – regras brasileiras frente aos tratados internacionais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. 4.

BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. *Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do MERCOSUL*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas; Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1996. (Estudos da Integração, v. 6).

BUTANI, Mukesh. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

CARVALHO, Fabio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. Preços de transferência – presunção de evasão fiscal e inexistência de indicação do método para determinação dos preços. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Preço de transferência no direito tributário brasileiro: In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. A prova do procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 104-116, 1998.

CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma Peres Soares; SAPOZNIK, Rafael. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, São Paulo, 1999.

CAUWENBERG, P. *International transfer price*. Intersentia, 1998.

CHAPINOTI, Maurício Braga. Application of arm's length principle to intangibles. *International Transfer Pricing Journal*, v. 14, n. 2, 2007.

_____. *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

_____. Preços de transferência e valoração aduaneira. In: FLEISCHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

CORR, Christopher F. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009.

CORTINA, Francisco; UEHARA, Yoshio. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Org.). *Direito tributário: estudos em Homenagem a Brandão Machado*. 1 ed. São Paulo: Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda., 1998.

_____. *História da tributação no Brasil*. In: FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e limites da tributação*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. v. 1.

EDEN, Lorraine. *Taxing multinationals: transfer pricing and corporate income taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press, 1998.

ERASMUS-KOEN, Monica. In: BAKKER, Anuschka (Ed.). *Transfer pricing and business restructurings: streamlining all the way*. Amsterdam: IBFD, 2009.

FERNANDES, Edison Carlos. Constitucionalidade *in thesi* e *in concreto* do controle fiscal dos preços de transferência. In: FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Preços de transferência*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Preços de transferência no Mercado Comum do Sul. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. O princípio *Arm's Length*, os preços de transferência e a teoria da interpretação do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 122-135, set. 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2001.

FERRAZ, Roberto. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

FRANCESCUCCI, David L.P. The arm's length principle and group dynamics – Part 1 – the conceptual shortcomings e Part 2 – solutions to the conceptual shortcomings. *International Transfer Pricing Journal*, Mar./Apr. 2004.

GEISER, Rudolf. *Grundgesetz und Volkerrecht*. CH Beck, 2010.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda, pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros Ed., 1997.

GONÇALVES, José Artur Lima. Preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 1.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Ed. Dialética, 1999.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999.

HAMAEKERS, Hubert. Can the free negotiation of prices within a multinational enterprise serve as arm's length method? 4th *International Transfer Price Journal*, n. 1, 1997.

_____. In arm's length – how long? *International Transfer Pricing Journal*, Mar./Apr. 2001.

HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no direito tributário: teoria e prática*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

HERKSEN, Monique Van. Let's tango! The dance between VAT, customs and transfer pricing. *International Transfer Pricing Journal*, Sept./Oct. 2005.

HILU NETO, Miguel. Preços de transferência e valor aduaneiro: a questão da vinculação à luz dos princípios tributários. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

LANG, Michel. As condições formais para implementação de obrigações derivadas dos tratados tributários internacionais de acordo com a legislação interna. *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 6, 2007.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Direito tributário internacional e tributação da transferência de tecnologia no Brasil*. 1996. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002 - TEXTO VIGENTE - Última reforma publicada DOF 31-12-2010). Disponível em: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/82.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2010.

LYONS, Suzan M. *International tax glossary*. 3. ed. Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation, 1996.

MARAFON, Plínio José. Tributos e preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997. v. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Preços de transferência – presunção de evasão fiscal e inexistência de indicação do método para determinação dos preços. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2.

McINTYRE, Mike. A defense of treaty overrides. *Wayne State University Law School*. Disponível em: http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/mcintyre_articles/Treaties/NBK1-6.pdf. Acesso em: 30 jul. 2011.

MEDEIROS, Antonio Cachapuz de. O controle legislativo dos atos internacionais. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 22, n. 85, p. 205-232, jan./mar. 1985.

MELO, José Eduardo Soares de. Do lançamento. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, v. 12, 1987.

_____. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

MESSINEO, Alejandro E. New rules in Mexico and Brazil 4th *International Transfer Pricing Journal*, v. 2, 1997.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983. t. 3.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Dialética, 1996.

MUSA, Simone Dias; MACHADO, Clarissa; VILLAS BOAS, Alessandra Machado. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009.

NOBRE, Lionel Pimenta. Transferência de preços e a valoração aduaneira no Brasil: um conflito insolúvel? *ComexData*. Disponível em: <http://www.comexdata.com.br/principal.php?home=principal&frame=set&page=index.php?PID=1000000309>>. Acesso em: ago. 2011.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Preços de transferência - o método do custo mais lucro – o Conceito de Custo – o método do custo mais lucro e as indústrias de alta tecnologia – como conciliar os dispêndios intensivos em pesquisas e desenvolvimento, com esse método. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2.

_____. Tributos e preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997. v. 1.

ORSINI, Elen Peixoto. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2.

OWENS, Jeffrey. Should the arm's length principle retire? *International Transfer Pricing Journal*, May/June 2005.

PERES, Eliana Lamarca Simões. *O preço de transferência e a harmonização tributária no Mercosul*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

PETER NI, Yongjum. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009.

PISANI, José Roberto; GALHARDO, Luciana Rosanova. Preços de transferência – presunções tributárias – acordos internacionais – valoração aduaneira. *RDDT*, São Paulo, n. 21, p. 66-70, jun. 1997.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 1987.

RECEITA FEDERAL. *Preço de transferência*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr672a733.htm>>. Acesso em: ago. 2011.

RENDON, Ricardo. In: BAKKER, Anuska; OBUOFORIBO (Eds.). *Transfer pricing and customs valuation: two worlds to tax as one*. Amsterdam: IBFD, 2009.

RESEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2004. v. 1.

_____. *Direito dos tratados*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

RIVERA MONTTOYA, Marcos. Análises sobre la posible convergencia entre la metodologia de precios de transferencia y la valoración aduaneira: dos objetivos e dos enfoques diferenciados? In: PRECIOS de transferencia. IFA Grupo Peruano. Jun. 2008.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.

RODAS, João Grandino. *A publicidade nos tratados internacionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980.

ROLIM, João Dácio da Silva. As presunções da Lei nº. 9.430/96 In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.

RUSSO, Raffaele. Application of arm's length principle to intra-company dealings: back to the origins. *International Transfer Pricing Journal*, v. 12, n. 1, 2005.

SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações sobre o princípio arm's length e os secret comparables. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006.

_____ (Coord.). *Direito tributário em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____; TORRES, Ricardo Lobo. O princípio *Arm's Length*, os preços de transferência e a teoria da interpretação do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, set. 1999.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *Valor aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

TABORDA, Julio Rafael Virgens Vernet. O controle fiscal dos preços de transferência no Brasil. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Treaty override x lei interna. *Revista de Direito Tributário Internacional – RDTI*, São Paulo, n. 8, 2008.

_____. Tributos e preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2.

TIKPE, Klaus. *Justiça fiscal e capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Ed., 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pruritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Revista de Direito Tributário Internacional – RDTI*, São Paulo, n. 1, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2006.

_____. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2.

TRANSFER Pricing. In: LYONS, Susan M. (Ed.). *International tax glossary*. 3. ed. rev. Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation, 1996.

VANDERBRUGGEN, Edwin. "Good Faith" in the application and interpretation of double taxation Conventions. *British Tax Review*, v. 1, p. 25-68, 2003.

VICENTE, Marcelo Álvares. Do controle fiscal dos rpecos de transferência: consequencia da aplicação dos ajustes e hipóteses de não aplicação. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, ano 3, n. 9, 2008.

VOGEL, Klaus. *Double taxations conventions*. 3. ed. The Hague: Kluwer, 1997.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.