

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Roberta Augusta Assad Dib

**É POSSÍVEL CONCILIAR AS NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA COM AS DIRETRIZES DA OCDE?**

SÃO PAULO

2009

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Roberta Augusta Assad Dib

**É POSSÍVEL CONCILIAR AS NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA COM AS DIRETRIZES DA OCDE?**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Pós-graduação *Lato Sensu*, como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora-Orientadora Dra. Íris Rosa

SÃO PAULO

Outubro/ 2009

ROBERTA AUGUSTA ASSAD DIB

**É POSSÍVEL CONCILIAR AS NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA COM AS DIRETRIZES DA OCDE?**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Pós-graduação *Lato Sensu*, como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora-Orientadora Dra. Íris Rosa

Professora Dra. Íris Rosa

SÃO PAULO

Outubro/ 2009

RESUMO

O Brasil por não ser membro da OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – é obrigado a seguir a Convenção Modelo para Evitar a Dupla Tributação e seus comentários, tampouco necessita observar às diretrizes da OCDE sobre preços de transferência.

No entanto, as recomendações da OCDE, em especial o princípio “arm’s length” para estabelecimento do preço parâmetro utilizado na verificação de operações entre empresas de um mesmo grupo econômico, tiveram influência efetiva nas normas brasileiras de preços de transferência. Destaca-se, contudo, que a legislação brasileira possui certas peculiaridades que não são encontradas nas diretrizes da OCDE, notadamente o estabelecimento de margens fixas para obtenção do preço “arm's length” nos denominados métodos preço de revenda e custo mais lucro.

Nesse contexto, objetiva-se por meio do presente trabalho averiguar até que medida as autoridades fiscais brasileiras possuem competência para, mediante atos normativos infra-legais, exigir extensa lista de documentos a fim de permitir que os contribuintes derroquem das margens pré-estabelecidas de lucro. Referido requisito pode ocasionar um ônus extremamente pesado ao contribuinte, infringindo o princípio “arm's length”.

ABSTRACT

Brazil as a non-member of the OECD – Organization for Economic Co-operation and Development – does not have to follow the OECD Model Tax Convention and its Commentary, neither does it have to stick to the OECD Guidelines for transfer pricing matters.

However, the OECD recommendations, in particular the adoption of the arm's length principle to set up prices of international transactions between members of a multinational enterprise (MNE) for tax purposes, have influenced considerably Brazilian transfer pricing domestic rules. It is important to highlight, nonetheless, that Brazilian legislation contains some peculiarities that one will not find in the OECD documents, especially the use of fixed margins of profits to find the arm's length price.

Therefore, the scope of this dissertation is, given the adoption of the arm's length principle by Brazilian law, to comment on the extent that the tax authorities can require an extensive list of documents from the taxpayers through the use of infra-legal statutes in order to allow them to derogate from the fixed profit margins set by the law for the use of resale price and cost plus methods. This requirement may make the burden of proof born by taxpayers almost impossible, consequently, infringing upon the arm's length principle.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1. OCDE GUIDELINES	10
1.1 Panorama Geral.....	10
1.2 Princípio “arm’s length”.....	12
1.3 Métodos de Preços de Transferência.....	14
2. NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.....	18
2.1 Panorama Geral.....	18
2.2 Adoção do Princípio “arm’s length”	20
2.3 Legislação Brasileira.....	22
2.3.1 Métodos Nacionais	24
2.3.2 Normas para Alteração das Margens Pré-estabelecidas	28
3. NORMAS BRASILEIRAS X OCDE GUIDELINES.....	31
3.1 Limites ao Ônus da Prova	31
3.2 Presunções Legais	33
3.3 Presunções na regras de Preços de Transferência	34
CONCLUSÃO.....	40
BIBLIOGRAFIA.....	42

INTRODUÇÃO

As discussões a respeito de preços de transferência não são recentes, contudo, há que se observar que se trata de tema que ganha cada vez mais importância, haja vista o relevante número de transações internacionais, as quais muitas vezes ocorrem dentro de um mesmo grupo de empresas. De fato, quando as operações são realizadas entre entidades de um mesmo grupo, este muitas vezes opta por ajustar os preços praticados de forma que parte considerável do lucro seja alocada a jurisdições com tributação mais favorável.

É, pois, nesse contexto que muitos países, dentre eles o Brasil, instituíram as denominadas regras de preços de transferência com o objetivo de assegurar sua arrecadação fiscal. Vale dizer que a maioria dos países que possuem em seu ordenamento jurídico normas sobre preços de transferência baseiam-nas no princípio “arm’s length”, sejam eles membros ou não da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

No ano de 1979, o Comitê de Estudos Tributários da OCDE (Committee on Fiscal Affairs), fundamentado no artigo 9º da Convenção Modelo para Evitar a Dupla Tributação, publicou relatório acerca do assunto, que vem sendo atualizado ao longo dos anos e hoje encontra-se incorporado às OCDE Transfer Pricing Guidelines (doravante “Guidelines”), utilizadas por todos os Estados-membros da OCDE como fonte para desenvolvimento e interpretação das normas domésticas de preços de transferência.

Tendo em vista que um dos objetivos da OCDE, conforme artigo 1º da Convenção Modelo, consiste em contribuir com o incremento das operações internacionais, e considerando que esta instituição possui como membros grande potência, tais como Estados Unidos, Reino Unido, Japão, etc, não resta dúvidas de que as Guidelines têm importância vital nas políticas fiscais das entidades multinacionais. Estas, com efeito, buscam cada vez mais seguir as linhas mestras desenvolvidas pela OCDE, de forma a evitar ao máximo ajustes de preços de

transferência ou bitributação.

Uma vez tecidos esses breves comentários, é necessário atentar que o Brasil, a despeito de não ser membro da OCDE, inclui nos acordos de bitributação que firma um artigo prevendo a obediência ao princípio “arm’s length” em conformidade com o artigo 9(1) da Convenção Modelo. Outrossim, indiscutível que a Lei nº 9.430/96, responsável por instituir as normas domésticas de preço de transferência, inspira-se nas linhas mestras dispostas por tal organização.

Contudo, a adoção do princípio “arm’s length” não significa que não haja distinções entre os métodos brasileiros para obtenção do preço parâmetro, necessário para observância ao princípio em estudo, e os métodos adotados pela OCDE.

Nesse contexto, destacam-se os métodos nacionais preço de revenda e custo mais lucro, previstos pelo artigo 18, inciso II, alínea “d” e inciso III e artigo 19, §3º, incisos II, III e IV, ambos da Lei nº 9.430/96, que em muito se distanciam de seus correspondentes internacionais, na medida em que estabelecem margens fixas de lucro, enquanto a OCDE opta por utilizar como parâmetro o lucro encontrado em transações semelhantes entre partes independentes.

Cumprido esclarecer que, em que pese o próprio texto legal prever a possibilidade de os contribuintes desconsiderarem as margens fixas de lucro quando lograrem provar que estas não condizem com aquelas observadas no mercado, os requisitos impostos pela Administração Pública para tanto tornam tal prerrogativa inviável. Não surpreende, portanto, o fato de inexistir decisão da Receita Federal permitindo o uso de margens distintas das margens legais, razão pela qual muitos têm sustentado que a legislação brasileira sobre preços de transferência, em verdade, não observa ao princípio “arm’s length”.

A discussão a respeito de eventual confluência das normas nacionais com o princípio “arm’s length” é de extrema relevância, eis que, caso tal não ocorra, há potencial risco de redução no número de multinacionais realizando investimentos de longo prazo no Brasil dado o risco de

bitributação e/ou o alto custo fiscal de observâncias às regras brasileiras em comparação com outras jurisdições.

Cumpra-se, ainda, que a conformidade das regras domésticas com as regulamentações da OCDE é necessária para a hipótese de uma futura adesão do país a esta organização, lembrando-se que o Brasil encontra-se hoje em meio a um programa de envolvimento com a OCDE¹. No entanto, atualmente o posicionamento desta organização é no sentido de que o Brasil consiste em país não-membro cujas normas de preço de transferência não se baseiam nas Guidelines, o que inclusive pode ser entendido como um dos motivos que contribuiu para a demora na aceitação do país à organização.

De toda forma há que se ressaltar que as OCDE Guidelines são, tão-somente, indicativos de como aplicar o princípio “arm’s length”², não tendo, pois, caráter compulsório, embora os países membros da organização sejam encorajados a segui-las³. Ademais, exige-se dos países em processos de associação que se comprometam a eliminar riscos bitributação por meio da aplicação do princípio “arm’s length”, conforme as diretrizes das Guidelines.

Diante desse panorama, busca-se por meio do presente trabalho realizar análise comparativa entre a legislação brasileira e as OCDE Guidelines, em especial no que tange à adoção e respeito ao princípio “arm’s length” reconhecido internacionalmente. Para tanto, será realizado um apanhado geral dos métodos apresentados pela OCDE, para então compará-los com aqueles previstos pelo ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, será demonstrado até que ponto ambos se conciliam e quais são as alterações necessárias a fim de que haja uma maior proximidade das normas nacionais aos padrões internacionais.

¹Nesse sentido veja-se a “OECD Council Resolution on Enlargement and Enhanced Engagement” de 16 de maio de 2007. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_34487_38604487_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: <16 out. 2009, 19:46>.

² OCDE Guidelines, Prefácio, parágrafo 15. In: VAN RAAD, Kees. **Materials on international & EC tax Law: selected and edited by Kees van Raad**. 7. ed. Leiden: International Tax Center Leiden, 2007.

³*Op. cit.* (nota 2), Prefácio, parágrafo 16.

1. OCDE GUIDELINES

1.1 Panorama Geral

No presente capítulo será realizado breve estudo da interpretação dada pela OCDE ao princípio “arm’s length” e dos métodos para apuração do preço parâmetro descritos pelas Guidelines. No entanto, tendo em vista o escopo e o espaço do presente, não há a pretensão de realizar análise profunda e detalhada das diretrizes da OCDE, dos pontos positivos e negativos de cada um dos métodos existentes e das situações a que cada método apresenta-se mais conveniente. De forma diversa, almeja-se meramente fornecer um panorama geral do princípio “arm’s length” e dos métodos de apuração do preço parâmetro para que, então, seja possível averiguar se e até que ponto a legislação brasileira guarda consistência com as Guidelines. Dessa forma, será viável examinar até que ponto, considerando as regras domésticas de preços de transferência, investidores estrangeiros estarão dispostos a investir no Brasil, bem como investidores nacionais poderão investir no exterior salvaguardados de eventual bitributação.

Consoante o artigo 9º da Convenção Modelo, os estados contratantes possuem competência para efetuar ajustes aos preços praticados entre entidades pertencentes a um mesmo grupo em operações vinculadas, de forma que o lucro decorrente de tais operações não divirja daquele que se verificaria fossem elas partes independentes. Ressalta-se que referidos ajustes são admitidos, tão-somente, para fins fiscais. É, nesse contexto, que o artigo 9º da Convenção Modelo é entendido como base legal ao princípio “arm’s length”:

“ARTIGO IX

Empresas associadas

1. Quando:

- a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante. ou
- b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante.

e, em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tais.”

Depreende-se do dispositivo citado que o enfoque da OCDE consiste em tratar as entidades de um grupo multinacional como entidades distintas, tributando-as individualmente, e não como uma única empresa. Dessa forma, por meio da presunção de que as empresas de um mesmo grupo negociam como partes independentes e neutras, a OCDE e demais países jurídicos que adotam o princípio “arm’s length” intentam alcançar critério mais razoável de divisão do lucro tributável apurado por grupos multinacionais⁴.

Ademais, a opção pelo princípio “arm’s length” e sua inclusão na Convenção Modelo também são vistos como mecanismos para evitar ou mitigar uma bitributação⁵. Isso porque, uma vez os estados contratantes, onde estabelecidas empresas pertencentes a um mesmo grupo, fundamentando suas regras de preços de transferência no princípio “arm’s length”, imagina-se que não haja concorrência de competência tributária, reduzindo-se por conseqüência o risco de bitributação.

Assim, foram desenvolvidas as regras de preços de transferência e as OCDE Guidelines, buscando métodos para apurar o preço que partes independentes teriam praticado em transações comerciais semelhantes, i.e. o preço que as empresas do grupo fixariam na operação vinculada fossem elas pessoas não relacionadas negociando sob condições de mercado. A apuração do preço parâmetro permite à Administração Pública analisar o lucro do contribuinte, realizando os ajustes necessários, caso observado que o montante declarado pela empresa não corresponde ao preço “arm’s length”.

É importante reiterar ser um dos objetivos do artigo 9º da Convenção Modelo evitar

⁴ *Op. cit.* (nota 2), Prefácio, parágrafo 7.

⁵ *Op. cit.* (nota 2), Prefácio, parágrafo 7º

ou mitigar a bitributação, na medida em que os estados contratantes, seguindo os mesmos parâmetros para elaboração de normas domésticas de preços de transferência, certamente são menos suscetíveis a submeter o mesmo lucro à tributação. Com efeito, sendo necessário em um dos estados um ajuste no preço praticado para cima, i.e. aumento no lucro declarado, um correspondente ajuste no lucro declarado no outro estado contratante, reduzindo-o, será exigido, o que é feito seja nos termos do parágrafo 2º do artigo 9º, seja por meio de acordo mútuo (artigo 25 da Convenção Modelo).

Ocorre que, tanto o artigo 9º, parágrafo 2º, quanto o artigo 25, ambos da Convenção Modelo, não exigem que os estados contratantes realizem o ajuste correspondente, se não concordarem com aquele feito no outro estado. Nesse sentido, resta evidente que a adoção de regras e métodos similares é de extrema importância, pois garante maior predisposição de um estado a concordar com ajustes feitos pelo outro, e vice-versa.

1.2 Princípio “arm’s length”

O princípio “arm’s length” baseia-se em comparativo entre a operação praticada entre partes vinculadas e aquela que seria realizada entre partes independentes em uma transação semelhante e sob as mesmas circunstâncias. Vislumbra-se, pois, que uma análise dos termos e condições que partes independentes praticariam faz-se necessária a fim de averiguar se as condições, em especial o preço, da operação ocorrida são “arm’s length”.

Segundo o artigo 9º da Convenção Modelo, duas ou mais empresas são vinculadas se uma delas participar direta ou indiretamente da administração, controle, ou capital da outra, ou ainda se uma terceira pessoa participar direta ou indiretamente da administração, controle ou capital de ambas as empresas consideradas. Trata-se de definição genérica, remanescendo os Estados-membros da OCDE com competência para instituir qual a relação que sujeita seus contribuintes a regras de preços de transferência.

As Guidelines listam alguns dos fatores que entendem como essenciais à análise comparativa: características dos bens ou serviços, análise funcional, termos contratuais, circunstância econômicas e estratégias de negócios. Citados fatores devem ser considerados para determinar se duas transações comerciais são comparáveis, sendo que, quando as diferenças encontradas forem mínimas, algumas adaptações são permitidas para tornar as operações comparáveis.

Em essência, as diferenças na propriedade ou serviços negociados, tais como as diferenças na quantidade, qualidade e responsabilidade, podem levar a uma diferença de valor, independentemente das empresas que estão negociando. Outrossim, as diferenças nas funções desempenhadas pelas partes envolvidas e por empresas independentes em operações comparáveis, bem como as diferenças em termos contratuais, também podem afetar o preço. Por exemplo, dependendo de quem assume os riscos da operação, o vendedor ou o comprador, o preço varia conforme o risco é compensado por um aumento do retorno esperado mediante um aumento do preço no que se refere o vendedor ou uma redução do preço, quando o risco é assumido pelo comprador. Da mesma forma, as operações em que as partes que assumem o custo do frete são distintas não podem ser consideradas comparáveis.

Ademais, as condições econômicas do mercado em que as empresas independentes transacionam e do mercado onde os membros de um grupo atuam também impactam o preço, por exemplo, a existência de produtos alternativos em um dos mercados pode justificar uma diminuição no valor da operação nesse mercado específico.

Por fim, estratégias de negócios também são importantes para uma análise de comparabilidade. Com efeito, uma empresa iniciando em um novo mercado pode aceitar, por um período de tempo específico, um preço que não representa totalmente o valor dos bens ou serviços comercializados.

O princípio “arm’s length”, no entanto, exige que o Fisco respeite a operação efetivamente praticada pelas partes. Em outros termos, o princípio “arm’s length” busca encontrar o preço que empresas independentes teriam fixado em uma situação comparável, proibindo uma requalificação da operação fiscalizada. Nesse contexto, as Guidelines disciplinam que as autoridades fiscais apenas em situações excepcionais podem re-caracterizar dada transação, quais sejam: quando a substância econômica da operação difere de sua forma e quando a operação vista em sua totalidade difere daquela que teria sido realizada por empresas independentes, impossibilitando a determinação do preço “arm’s length”⁶.

Além disso, no entendimento da OCDE, há que ser considerada cada efetiva operação realizada, sendo ainda necessária sua avaliação de forma individualizada, ou seja, a fiscalização deve ser feita transação por transação. No entanto, em circunstâncias em que as operações são estreitamente ligadas, tornando impossível avaliar o preço individualizado de cada uma, estas podem ser examinadas em conjunto. Da mesma forma, nos casos em que uma transação envolve diferentes bens e/ou serviços, estes devem ser segregados, de forma que o preço de transferência de cada um deve ser apurado individualmente, e só após deve ser averiguado se o preço de transferência está em conformidade com o princípio “arm’s length”.

1.3 Métodos de Preços de Transferência

As Guidelines descrevem cinco métodos possíveis para encontrar o preço “arm’s length”. Três destes são considerados métodos tradicionais e dois são os métodos transacionais que são de aplicação apenas em circunstâncias específicas. No entanto, as Guidelines admitem que os contribuintes apliquem outros métodos, desde que sejam compatíveis com o princípio “arm’s length”⁷. Em outras palavras, os métodos encontrados no estudo da OCDE não são exaustivos, permitindo a utilização de diferentes métodos que forneçam uma estimativa do preço

⁶ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo 1, parágrafo 1.37.

⁷ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo 1, parágrafo 1.68.

que empresas independentes fixariam em operações e circunstâncias comparáveis.

De acordo com o posicionamento da OCDE, os contribuintes são livres para escolherem qual método querem adotar, ou seja, inexistente uma hierarquia entre os métodos descritos⁸. Assim, o Fisco deve começar a avaliação de uma analisando o método escolhido pelo contribuinte. Nesse contexto, oportuno salientar que o uso de mais de um método também é possível e às vezes até recomendado.

O primeiro dos métodos tradicionais é chamado método dos preços independentes comparados – comparable uncontrolled price (CUP), que é facilmente descrito como mera aplicação do princípio “arm’s length”. Neste método o preço cobrado em uma transação controlada é comparado com o preço cobrado em uma transação comparável entre empresas independentes e, se houver uma discrepância de preços, a transação avaliada é considerada como não sendo “arm’s length”⁹.

Vale ressaltar que uma análise comparativa nos termos descritos alhures é essencial para a correta aplicação do método CUP. Portanto, ajustes podem ser feitos para que as operações controladas e não controladas tornem-se comparáveis.

Os outros dois métodos tradicionais, conhecidos como método do custo de produção e/ou aquisição mais lucro e método do preço de revenda, baseiam-se na utilização de margens de lucro bruto de transações comparáveis. A diferença essencial entre estes dois métodos é que, enquanto o segundo centra-se na margem de lucro do comprador, o primeiro considera a margem de lucro do vendedor.

A aplicação do método de preço de revenda considera o preço cobrado pelo comprador no momento da revenda do produto adquirido, do qual é deduzida a margem de lucro bruto que

⁸ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo 1, parágrafo 1.68.

⁹ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo 2, parágrafo 2.6.

ele espera ganhar na operação¹⁰. O valor encontrado é considerado o preço de plena concorrência para a operação em causa. Essencialmente, neste método, é o retorno esperado (ou seja, margem de lucro) que se busca em uma transação comparável entre partes não vinculadas.

No método do custo de aquisição ou produção o preço “arm’s length” é encontrado mediante adição de uma margem lucro aos custos incorridos pelo fornecedor na produção ou aquisição dos bens vendidos ou na prestação do serviço prestados¹¹. Essa margem deve ser coerente com o retorno esperado. Portanto, como no método do preço de revenda, é importante encontrar uma operação comparável a fim de averiguar qual seria o retorno esperado.

Os métodos preço de revenda e custo mais lucro também requerem uma análise de comparativa, para obtenção da margem de lucro. No entanto, como eles buscam a margem bruta, e não o preço dos produtos, direitos ou serviços, são menos afetados por diferenças entre os produtos, direitos ou serviços objeto das operações controladas e das operações não controladas, utilizadas como parâmetro. Por outro lado, estes métodos podem ser mais afetados por diferenças nas funções desempenhadas pelas partes e pelas condições específicas do contrato. Por exemplo, o exercício de dada função e/ou a assunção de um risco financeiro podem justificar uma lucratividade maior.

Os outros dois métodos descritos pela OCDE, os chamados métodos transacionais, devem ser entendidos como uma ajuda para encontrar as condições normais de concorrência, não sendo propriamente a aplicação do princípio “arm’s length”. Ambos os métodos implicam em exame da validade econômica da divisão dos lucros. No entanto, uma vez que os lucros resultam de uma série de fatores específicos, ao invés de serem valores presumidos, determinados *a priori*, a utilização de métodos que incidem sobre os lucros deve ser excepcional¹². É por esta razão que os métodos transacionais são utilizados exclusivamente quando os métodos tradicionais produzem resultados não razoáveis e/ou insatisfatórios, ou seja, quando os métodos tradicionais

¹⁰ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo 2, parágrafo 2.14.

¹¹ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo 2, parágrafo 2.32.

¹² *Op. cit.* (nota 2), Capítulo III, parágrafo 3.2.

não podem ser seguramente utilizados.

Dos dois métodos transacionais descritos pela Guidelines, o método da divisão do lucro é o mais aceito, por ele o lucro resultante da operação em análise é identificado e dividido entre as empresas vinculadas de forma economicamente válida que aproxima da divisão de lucros que teria sido combinada e refletida em um acordo “arm’s length”¹³.

Duas abordagens possíveis são descritas pelas Guidelines como exemplos de uma divisão de forma economicamente válida¹⁴. A primeira baseia-se na contribuição de cada uma das entidades, ou seja, os lucros são divididos de acordo com as funções desempenhadas pelas partes envolvidas como teria ocorrido fossem elas partes independentes. A segunda começa com a atribuição de um lucro mínimo para cada uma das partes envolvidas, de acordo com as funções realizadas, ou seja, um mínimo de lucro é dividido com base na contribuição das empresas e, em seguida, o lucro residual é atribuído conforme o poder de barganha das partes ou a contribuição com ativos intangíveis únicos.

O outro método transacional, método transacional da margem líquida de lucro, apesar de descrito nas Guidelines, não é recomendado pela OCDE e deve ser utilizado apenas em última instância¹⁵. Ele funciona de forma semelhante aos tradicionais métodos preço de revenda e custo de aquisição mais lucro, mas faz uso de margens líquidas de lucro. Ao contrário da margem bruta que pode ser facilmente afetada por diferenças nas funções desempenhadas, as margens líquidas são menos suscetíveis a esse tipo de diferença, tornando possível usar o método em questão nos casos em que nenhum outro pode ser aplicado.

¹³ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo III, parágrafo 3.5.

¹⁴ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo III, parágrafo 3.15.

¹⁵ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo III, parágrafo 3.50.

2. NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

2.1 Panorama Geral

Nesse capítulo iremos abordar as normas nacionais sobre preços de transferência, realizando uma breve abordagem sobre o sistema tributário brasileiro, de forma a permitir o entendimento de como é possível conciliar a legislação brasileira com o princípio “arm’s length”. No entanto, também será demonstrado como uma interpretação restrita do ordenamento pátrio pela Receita Federal ocasionou uma regulamentação em desacordo com o princípio “arm’s length”.

O sistema constitucional tributário brasileiro, como é cediço, baseia-se no princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que estabelece, como regra, que só uma lei, em sentido estrito, pode criar ou aumentar impostos. Portanto, qualquer ato infra-legal deve limitar-se a regulamentar dado texto legal, determinando aspectos formais e processuais, ou a esclarecer o conteúdo de uma lei. Essa característica é essencial à compreensão de como, apesar de a Lei nº 9430/96 estar de acordo com o princípio “arm’s length”, as regras nacionais de preços de transferência, ou melhor, os atos regulamentares do Fisco não o são.

Ocorre que, em razão da presunção de legitimidade de que dotados os atos da Administração Pública, qualquer regulamentação que não estiver em conformidade com a lei é obrigatória até que seja declarada ilegal e/ou inconstitucional.

No Brasil dois são os tributos cobrados sobre os lucros das empresas, quais sejam o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Embora existam algumas pequenas diferenças entre a base tributável de tais gravames, fato é que ambos incidem sobre os aumentos de capital verificados durante certo período,

sujeitando-se a regras de preços de transferência, razão pela qual, para o presente estudo, será feita menção apenas ao imposto de renda, embora todas as considerações servem também à CSLL.

Consoante o artigo 44 do Código Tributário Nacional (CTN), a base tributável do imposto de renda “*é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”. O lucro real é aquele registrado em circunstâncias normais, fundado, pois, na dimensão real do fato gerador. Por sua vez, o lucro arbitrado e o lucro presumido baseiam na rentabilidade normalmente observada, e não na rentabilidade efetiva do contribuinte.

Vale mencionar que a diferença entre o lucro arbitrado e o lucro presumido, em síntese, consiste no fato daquele ser aplicado em casos em que a avaliação exata do evento real tributável é de extrema dificuldade, ou até mesmo impossível, para as autoridades fiscais, tendo, portanto, um caráter punitivo, ao passo que o lucro presumido é utilizado nos demais casos, como uma forma de facilitar o cumprimento das obrigações fiscais.

Nesse contexto, oportuno atentar que as regras de preços de transferência não pretendem impor um valor arbitrado às transações ocorridas entre membros de um grupo. Em verdade, a legitimidade das normas de preços de transferência encontra-se nos preços potencialmente inverídicos fixados em transações entre partes relacionadas, em especial aqueles que podem conduzir à atribuição de lucros a jurisdições de baixa tributação. Em outros termos, as regras ora em estudo fundamentam-se em uma suposta divergência entre o preço acordado e o que seria justo/normal, não fossem as partes vinculadas. No entanto, ressalta-se, esta eventual irrealidade do preço acordado consiste em uma possibilidade e não em uma certeza. Assim, a suposta artificialidade há que se avaliada caso a caso. É com este pano de fundo que a legislação brasileira de preços de transferência tem de ser estudada.

Importante reiterar que a razão original para a adoção de regras de preços de transferência, conforme já exposto alhures, reside no dever do estado combater uma indevida redução do lucro que seria tributável em condições normais de mercado, como resultado da

influência da relação entre as partes sobre o preço adotado. Pode-se afirmar, portanto, que as regras de preços de transferência procuram afastar uma possível artificialidade nas negociações entre partes relacionadas para alcançar a essência da partilha de lucros entre as empresas de um mesmo grupo.

2.2 Adoção do Princípio “arm’s length”

A instituição de normas de preços de transferência no Brasil ocorreu pela Lei nº 9.430/96, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1997. Antes desta lei a transferência indireta de lucros entre partes relacionadas poderia ao máximo configurar uma distribuição disfarçada de lucro. Todavia, dada a prática internacional de controle de preços de transferência, bem como as orientações da OCDE consolidadas nas Guidelines, foram desenvolvidas regras domésticas específicas para controle de operações internacionais praticadas entre empresas de um mesmo grupo.

A Lei nº 9.430/96 estabelece métodos para encontrar o valor máximo dedutível em uma importação e o rendimento mínimo tributável em uma exportação, para efeitos fiscais, quando uma empresa brasileira lida com uma parte relacionada, sem fazer qualquer referência ao princípio “arm’s length”. Apesar disto, não há dúvida de que o legislador buscou com o texto legal em comento introduzir normas jurídicas coerentes com o princípio “arm’s length” prescrito pelo artigo 9º da Convenção Modelo.

Outro não é o entendimento que se extrai da Exposição de Motivos do Projeto de Lei que ensejou a Lei nº 9430/96:

“12. As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, **em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE**, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados

"Preço de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados 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." (grifos nossos)

No mesmo sentido, vale observar que a Receita Federal em diversas Soluções de Consulta já manifestou sua opinião de que não há contradição entre a Lei nº 9430/96 e artigo 9º da Convenção Modelo:

Solução de Consulta nº 6 de 23/11/01

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. **Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996**, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio “arm’s length”. (...)” (grifos nossos)

Oportuno mencionar, ainda, a posição do ilustre Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁶ de que, tendo em vista os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, a adoção do princípio “arm’s length” pelas normas brasileiras de preços de transferência é a única interpretação possível destas regras:

“A aplicação do princípio é decorrência imediata do Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva e, portanto, não parece haver necessidade de que este seja expressamente previsto na Lei nº 9.430/96, embora seja seu pressuposto de validade e, portanto, a sua aplicação deve ser considerada em cada caso concreto.”

Sendo assim, entendemos que as normas em questão devem ser interpretadas em conformidade com o princípio “arm’s length”, sendo as orientações da OCDE uma fonte a sua aplicação.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. ed. 2. São Paulo: Editora Dialética, 1999. p. 15.

Todavia, é preciso observar que há um número considerável de doutrinadores com entendimento contrário, argumentando que o princípio “arm’s length” não foi aprovado pela legislação brasileira. Tal fato não é de se estranhar, eis que, como será visto a seguir, o princípio “arm’s length” nem sempre é respeitado na prática.

Com efeito, até mesmo fora do Brasil há publicações de especialistas na matéria sustentado que o país não segue o princípio “arm’s length”¹⁷.

De toda forma, sem demérito de tais entendimentos, somos da opinião de que a legislação pátria encontra-se sim fundamentada no princípio “arm’s length”, tendo sido evidentemente inspirada pelas orientações da OCDE. Como será demonstrado, são os atos e decisões do Fisco que vem infringindo o princípio em questão, e não a Lei n. 9430/96¹⁸.

2.3 Legislação Brasileira

Atualmente, as normas brasileiras de preços de transferência estão disciplinadas nos artigos 18 a 23 da Lei nº 9.430/96, parcialmente alterada pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/00, artigos 3º e 4º da Lei nº 10.451/02, artigo 45 da Lei nº 10.637/02 e no artigo 23 da Lei nº 11.727/08, sendo tais normas regulamentadas pela Instrução Normativa nº 243/02, alterada pelas Instruções

¹⁷ ROMERO. C.S.. Brazil: New Rules on the Resale Minus Method. **International Transfer Pricing Journal**, Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), v. 8(4), p. 133-135, 2001. LIRA. M. Brazil: Analysis of Transfer Pricing Rules in Connection to Legislation on Taxation of Profits of Foreign Subsidiaries of Brazilian Parent Companies. **International Transfer Pricing Journal**, Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), v. 9(2), p. 65-66, 2002. MUSA. S. D., MACHADO. C. Brazil: transfer pricing. **International Tax Review**, Londres: International Tax Review Magazine, v. 18(8), p. 64-67, 2007. DINICE. H., GONZALES-ORTA. R., NATALE. M. Authorities take on transfer pricing. **International Tax Review - Latin American Regional Guide**, Londres: International Tax Review Magazine, p. 43-50, 2007.

¹⁸ Posição esta que encontra respaldo em diversos doutrinados, tais como o já citado Professor Schoueri e o Professor J. D. Rolim. Vide. ROLIM, João Dácio . As presunções da Lei 9.430/96 e os casos especiais nos preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Editora Dialética , 1997. p. 41-51.

Normativas nº 321/03 e nº 382/03.

As regras brasileiras de preços de transferência objetivam alocar ao Brasil porção adequada do lucro observado em transações internacionais entre partes relacionadas. Tal preceito aplica-se a importações e exportações de bens, serviços e direitos realizadas por uma parte estabelecida no Brasil com uma entidade relacionada residente ou domiciliada no exterior, ou em um paraíso fiscal.

O conceito jurídico de pessoa vinculada disposto no artigo 23 da Lei nº 9430/1996 é deveras amplo, abrangendo situações específicas como controle societário, representação exclusiva, entre outras. No entanto, a relação mais comum ocorre entre controladora e controladas ou entre empresas coligadas.

Cumprindo observar que o artigo 23 da Lei nº 11.727/08 expandiu a definição de paraíso fiscal inicialmente determinada pela Lei nº 9.430/96. Determinada jurisdição passou a ser caracterizada como paraíso fiscal, se tributa a renda a uma alíquota igual ou inferior a 20%, se concede benefícios fiscais para não residentes sem exigir o exercício de atividade econômica substantiva em seu território ou sem exigir o não-exercício de uma atividade econômica, ou ainda se sua legislação impõe o sigilo quanto à propriedade ou titularidade de seus contribuintes.

A legislação brasileira de preços de transferência, portanto, não está limitada às operações que ocorrem entre partes relacionadas, sendo estendida a situações em que uma empresa brasileira negocia com uma empresa que é residente em um paraíso fiscal. Assim, se uma empresa brasileira negocia com uma parte residente em um paraíso fiscal, conforme definido pelo artigo 24-A da Lei nº 9430/96, estará sujeita a regras de preços de transferência, independentemente de a outra parte ser uma pessoa vinculada. Em tais circunstâncias, evidentemente, as normas brasileiras de preços de transferência não encontram guarida no artigo 9º da Convenção Modelo.

Antes de estudar os métodos previstos para apuração do preço parâmetro, vale apontar que as normas brasileiras proporcionam um tratamento especial para os contribuintes, quando estes estão iniciando em um mercado estrangeiro específico. Além disso, há que se mencionar a existência dos denominados “safe harbours” que permitem que os contribuintes, em dadas circunstâncias, não atendam aos métodos de preços de transferência.

2.3.1 Métodos Nacionais

Os métodos para apuração do preço parâmetro estabelecidos pela legislação brasileira podem ser divididos em métodos para importação e métodos para exportação. O artigo 18 da Lei nº 9430/96 se refere às importações, descrevendo os métodos para calcular o valor máximo de despesas, custos e encargos dedutíveis, relativos a bens, direitos ou serviços importados. Já o artigo 19 diz respeito às exportações, fornecendo métodos para o cálculo do montante mínimo de rendimento tributável que espera-se obtido para a exportação de bens, direitos ou serviços. Vale notar que os métodos transacionais (da divisão do lucro e da margem líquida de lucro), não foram previstos, nem são admitidos pela legislação nacional.

Ressalta-se que entre os métodos nacionais não existe uma hierarquia, sendo os contribuintes livres para optar por aquele que lhes forneça o resultado mais satisfatório, ou seja, aquele que aponta o maior montante de despesa dedutível em uma importação e aquele que atinge o menor lucro tributável em uma exportação. Ademais, a empresa também pode aplicar mais de um método para encontrar o preço “arm’s length”, pois não há nenhuma exigência para o uso de um único método.

No entanto, uma vez que um método é escolhido para um bem, serviço, ou direito, este tem que ser aplicado de forma consistente durante todo o ano fiscal, conforme o entendimento da Receita Federal. Em outras palavras, uma empresa pode adotar quantos métodos quantos forem o os bens, serviços ou direitos importados ou exportados, mas um único método deve ser utilizado

de forma consistente para cada bem, serviço ou direito. Isto é, em dado ano, uma empresa não pode aplicar para um mesmo produto importado ora o método dos preços independentes, ora o método do preço de revenda menos lucro. Contudo, nada veda a alteração do método de um ano para outro.

Os artigos 18, inciso I, e 19, §3º, inciso I, da Lei nº 9430/96 fornecerem métodos comparativos de preços de transferência, respectivamente, o método dos preços independentes comparados (PIC) para importações e o método do preço de venda nas exportações (PVEx) para exportações. Ambos requerem que o preço acordado em uma transação controlada deve ser comparado com a média aritmética dos preços de venda dos bens, serviços ou direitos de transações comparáveis, em condições de pagamento semelhantes.

Vale atentar que enquanto o PIC é sempre utilizado, o PVEx só se aplica quando o preço praticado pelo contribuinte for inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período. Mais precisamente, todos os métodos previstos para apuração do preço parâmetro em operações de exportação só se aplicam em tal situação. Isso significa que os métodos de preços de transferência para as exportações devem ser aplicados para encontrar os ajustes necessários sempre que o preço cobrado for inferior a 90% do preço médio do mercado interno.

No direito brasileiro também é necessário realizar uma análise comparativa para estabelecer as operações comparáveis (artigos 9º, I e 23, II, da Instrução Normativa nº 243/02), contudo, os ajustes permitidos são mais limitados que aqueles previstos pelas Guidelines. Com efeito, enquanto esta apenas lista fatores a serem considerados, a legislação brasileira possui lista restrita de possíveis ajustes.

Os outros métodos admitidos pela legislação brasileira, tais quais os métodos do preço de revenda e do custo mais lucro, focam no lucro bruto esperado, para apuração do preço

parâmetro.

O gasto máximo dedutível para a importação de certo bem ou serviço, assim, pode ser encontrado não só em comparação com uma operação controlada, mas também por meio do método do preço de revenda menos lucro (PRL) ou por meio do método do custo de produção mais lucro (CPL), quem seguem a mesma estrutura dos métodos OCDE.

O método do preço de revenda menos lucro (PRL) considera o preço de venda que a entidade brasileira exige pelo bem ou direito que importou e ora revende, deduz os descontos incondicionais concedidos, os tributos sobre a venda, as comissões e corretagens pagas e uma margem de lucro de 60% ou 20%, respectivamente, conforme o bem ou direito importado é comercializado para ser usado na produção ou não.

De acordo com o método do custo de produção mais lucro (CPL), o preço parâmetro, i.e. o gasto máximo para um bem importado, direito ou serviço, é definido como o custo médio de produção de mercadorias, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde foram produzidos, acrescido dos tributos cobrados pelo país fornecedor na exportação e da margem de lucro de 20%, calculada sobre os custos apurados.

No que tange aos métodos utilizados para encontrar os ajustes necessários, quando o preço cobrado para a exportação de dado bem ou serviço for inferior a 90% do preço médio de mercado, também são aplicáveis os métodos de preço de revenda menos lucro e de custo de aquisição mais lucro. Ressalta-se, todavia, que aquele possui duas formas distintas na exportação, conforme o produto exportado seja destinado ao mercado varejista ou atacadista (PVV e PVA, respectivamente), enquanto há apenas uma forma de método de custo de aquisição ou produção mais lucro (CAP).

É interessante notar que os métodos PVV e PVA podem ser usados apenas na exportação de mercadorias, enquanto o CAP é passível de utilização em exportações de bens, direitos e serviços.

O método do preço de revenda menos lucro, quando aplicado para encontrar o preço parâmetro para a exportação de um bem, considera o preço médio das vendas de um bem idêntico ou similar no mercado varejista do país e reduz do valor encontrado os tributos incidentes sobre as vendas e uma margem de lucro de 30% sobre o preço de varejo. Se o produto é revendido no mercado atacadista, a estrutura é a mesma, mas a redução da margem de lucro é de 15%.

O CAP, aplicado para encontrar o preço “arm’s length” de bens, direitos e serviços exportados, baseia-se na média aritmética dos custos de aquisição ou de produção no Brasil de bens, serviços ou direitos exportados à qual se acrescenta os tributos incidentes sobre a exportação e uma margem de lucro de 15%.

Resta claro, diante da breve descrição dos métodos brasileiros de preços de transferência, que estes, ao contrário daqueles estabelecidos pelas Guidelines, não fazem uso de comparações com operações entre partes independentes, para encontrar as margens de lucro bruto. Pelo contrário, eles estabelecem margens fixas. A questão crucial é, portanto, até que ponto o uso de margens pré-estabelecidas acarretam na apuração de um preço “arm’s length”.

Vale reiterar que todos os métodos da OCDE são baseados em comparações com operações normais de mercado, que é tida como a única forma condizente com o princípio “arm’s length”. Isso porque, apenas comparando as operações entre partes relacionadas com aquelas realizadas entre partes independentes é possível encontrar um preço “arm’s length”.

Ressalta-se que, a despeito de as margens legais utilizadas pelos métodos brasileiros serem aquelas que se espera encontrar em condições de mercado, elas nem sempre são compatíveis com as margens que partes independentes praticam em operações similares, razão pela qual os legisladores houveram por bem prever a possibilidade de alteração das margens fixas, mediante ato do ministro da Fazenda (artigo 20 da Lei nº 9.430/96).

2.3.2 Normas para Alteração das Margens Pré-estabelecidas

As normas jurídicas que disciplinam acerca da alteração das margens fixas de lucro para utilização dos métodos preço de revenda e custo mais lucros foram instituídas pela Instrução Normativa nº 243/02.

Conforme já mencionado, o artigo 20 da Lei nº 9.430/96 dispensa o uso das margens pré-estabelecidas de lucro em determinadas circunstâncias, o que, no entanto, necessita de prévio ato do Ministro da Fazenda. A Instrução Normativa nº 243/02, por sua vez, estabelece que o Ministro da Fazenda pode fazê-lo de ofício ou provocado pelo contribuinte ou entidade de classe, o que indica que a alteração das margens legais é possível seja para um caso específico, seja para um determinado setor ou mercado.

Imperioso ressaltar, todavia, que a modificação das margens pré-estabelecidas pode representar tanto uma diminuição do percentual estabelecido pela Lei nº 9.430/96, quanto um aumento. Observa-se, pois, que as alterações podem causar também uma desvantagem para o contribuinte, se, por exemplo, a margem legal de lucro for mais favorável ao contribuinte do que a margem de lucro utilizada no mercado. Nesse contexto, oportuno atentar ser dever do Ministro da Fazenda a alteração das margens legais, quando constatar que estas desrespeitam o princípio “arm’s length”, inclusive quando tal causar um prejuízo aos contribuintes.

De acordo com o artigo 33 da Instrução Normativa nº 243/02, os pedidos de alteração das margens de lucro são analisados e decididos pelo Coordenador do Sistema Geral Tributária (COSIT), que então submete sua decisão, que deve estar devidamente justificada, à aprovação do Ministro das Finanças.

Em que pese o direito da empresa requisitar a alteração das margens fixas de lucro, há que se atentar para a extensa quantidade de documentação necessária para tanto. De fato, o artigo

34 do ato normativo em análise exige que diversos documentos sejam anexados às solicitações de alteração: “*I - demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela empresa fornecedora, domiciliada no exterior; II - demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação; III - demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos; IV - demonstrativo da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS/Pasep e Cofins, correspondente aos bens objeto da solicitação*”.

Ademais, a empresa deverá manter a disposição do Fisco os seguintes documentos: “*I - cópia dos documentos de compra dos bens, serviços ou direitos e dos demais documentos de pagamento dos impostos incidentes na importação e outros encargos computáveis como custo, relativos ao ano-calendário anterior; II - cópia dos documentos de pagamento dos impostos e taxas incidentes na exportação, cobrados no país exportador; III - cópia de documentos fiscais de venda emitidos no último ano-calendário, nas operações entre a empresa vinculada, domiciliada no exterior, e as empresas atacadistas, não vinculadas, distribuidoras dos bens, serviços ou direitos, objeto da solicitação; IV - cópia de documentos fiscais de venda a consumidores, emitidos por empresas varejistas, localizadas nos países de destino dos bens, serviços ou direitos, com indicação do respectivo preço cobrado*”.

A solicitação de alteração das margens de lucro fixadas pela Lei nº 9430/96 está longe de ser um procedimento simples. De forma diversa, a documentação exigida do contribuinte é de difícil, senão impossível, produção. É, nessa toada, que se impõe a questão sobre até que ponto as regras brasileiras de preços de transferência, em particular no que diz respeito ao ônus da prova imposta ao contribuinte para derrogação das margens de lucro pré-estabelecidas, se conciliam com as diretrizes dos Estados-membros da OCDE? A resposta a tal questionamento, conforme será demonstrado a seguir, depende do ponto de vista considerado, se tendo em vista a Lei nº 9430/96, se tendo em vista a Instrução Normativa nº 243/02.

Outra característica do procedimento administrativo para alteração das margens legais a ser enfatizado refere-se à impossibilidade de recurso na hipótese de um resultado negativo. Ou seja, ao sujeito passivo é dada apenas uma única oportunidade de ter sua solicitação considerada, o que restringe ainda mais a possibilidade de uma mudança real das margens de lucro.

Portanto, não é de estranhar que, até o presente momento, inexistente decisão favorável ao contribuinte em face de solicitação de mudança das margens de lucro.

3. NORMAS BRASILEIRAS X OCDE GUIDELINES

Tecidos os devidos comentários acerca das OCDE Guidelines e das normas brasileiras de preços de transferência, cumpre cuidar a respeito do tratamento que nosso ordenamento jurídico concede às presunções legais, a fim de verificar se as normas estudadas podem ser conciliadas.

3.1 Limites ao Ônus da Prova

Grande parte dos estados que possuem regras de preços de transferência estabelece ser um dever das autoridades fiscais a comprovação de que dada operação desobedece ao princípio “arm’s length”. Ou seja, em regra, não é ônus do contribuinte a comprovação de que negocia com partes relacionadas a valor de mercado. Em referidas jurisdições, o Fisco necessita basear-se em provas efetivas para efetuar ajustes aos preços praticados pelos contribuintes, que são, em princípio, considerados como estando em conformidade com aqueles praticados entre partes independentes.

Contudo, independentemente de a quem cabe o ônus da prova, é imprescindível que as empresas forneçam às autoridades fiscais documentação suficiente a uma análise precisa das transações. Com efeito, somente com informações específicas pode a autoridade fiscal verificar se a transação é “arm’s length”. É, nesse contexto, que algumas jurisdições optam por inverter o ônus da prova, impondo ao contribuinte a obrigação demonstrar que suas operações são “arm’s length”.

Nas circunstâncias em que há uma inversão do ônus da prova, bem como nos casos em que cabe ao contribuinte comprovar o cumprimento da legislação de preços de transferência,

existe uma presunção *prima facie* em favor do ajuste proposto pela administração fiscal. Conforme restará demonstrado, tratando-se de uma presunção *prima facie*, torna-se essencial que os contribuintes possuam meios para produção e fornecimento dos documentos requisitados, i.e. as provas e documentação exigidas devem ser acessíveis e não podem representar um custo excessivo.

Vale ressaltar que, segundo as regras brasileiras de preços de transferência, os contribuintes não têm o dever de provar, *a priori*, que as suas operações são “arm’s length”, de forma que eventuais ajustes aos preços praticados só são aceitáveis se devidamente fundamentados e comprovados pelo Fisco. Contudo, diversas obrigações acessórias são impostas aos contribuintes a fim de possibilitar a fiscalização por parte das autoridades fiscais, em especial o dever de as empresas informarem à Receita Federal a existência de transações com partes relacionadas.

A OCDE também observa a necessidade de os sujeitos passivos colaborarem para com as autoridades fiscais, preparando e disponibilizando documentos que possam demonstrar a conformidade de suas operações com o princípio “arm’s length”. No entanto, ao fazê-lo, a OCDE reitera que o princípio “arm’s length” não pode implicar em encargo excessivo, de forma que a documentação exigida há que ser razoável e alcançável¹⁹. Por exemplo, a necessidade de análise de documentação referente à empresa associada estabelecida no exterior deve ser sopesada com os custos e encargos administrativos que serão suportados pela empresa nacional para tanto.

É, nesse panorama, que a legislação brasileira, em especial as regras que estabelecem margens pré-estabelecidas de lucro devem ser consideradas.

¹⁹ *Op. cit.* (nota 2), Capítulo V, parágrafo 5.7.

3.2 Presunções Legais

Algumas leis, observando o resultado observado em casos semelhantes, têm como correto certo desfecho independentemente do que venha a ocorrer no caso específico. Trata-se de mecanismo de facilitação da prova, eis que toma um dado fato como certo. São as chamadas presunções legais.

As presunções legais classificam-se em presunções absolutas (*iuris et iure*), e em presunções condicionais (*iuris tantum*), consoante admitam ou não prova em contrário²⁰. Em outras palavras, as presunções legais podem ser divididas entre aquelas que consistem em uma inversão do ônus da prova, sendo passíveis de prova em contrário, e aquelas que prevêm um resultado conclusivo/absoluto.

As presunções absolutas, vale dizer, não diferem muito de uma ficção jurídica. Com efeito, tanto as presunções legais, quanto as ficções jurídicas, impostas por lei ou por decisão judicial, estabelecem dados resultados jurídicos, independentemente do que efetivamente ocorre no mundo dos fatos. É, nessa toada, que Richard Eggleston afirma que as presunções absolutas não necessitam de maiores análises²¹.

Tendo em vista a distinção existente entre presunção absoluta e presunção relativa, é correto afirmar que estas só são legítimas quando a pessoa com o ônus de realizar eventual prova em contrário possuir meios efetivos de fazê-lo. Em outros termos, se a prova for impossível ou extremamente custosa, a presunção configura-se como absoluta.

Assim, as Guidelines, ao infirmarem que o cumprimento do princípio “arm’s length” não pode implicar em um ônus excessivo, reconheceram a característica de presunção *prima facie* das normas de preços de transferência. Com efeito, as regras de preços de transferência são

²⁰ KEANE. A. **The Modern Law of Evidence**. 7. ed. New York: Oxford, 2008. p. 653.

²¹ EGGLESTON. R. **Evidence, Proof and Probability**. 2. ed. London: Weidenfeld & Nicolson, 1983. p. 106.

baseadas na presunção *iuris tantum* de que partes vinculadas por vezes manipulam os preços que praticam entre si a fim de alocar o lucro do grupo a jurisdições de baixa tributação. No entanto, tal pode não condizer com a realidade dos fatos. Nesse contexto, importa ressaltar que é relativamente comum que os membros de um grupo multinacional não tenham esta suposta relação de proximidade, conseqüentemente, não é raro encontrar um grupo em que as empresas efetivamente negociam em termos de mercado. Portanto, a exigência de documentação extensa e dispendiosa por parte do Fisco, para provar que as operações concluídas são “arm’s length”, acaba por transformar as normas de preços de transferência em presunções absolutas.

Em que pese as regras de preços de transferência servirem à prevenção de atribuição de lucros a jurisdição de baixa tributação, não podem os sujeitos passivos serem presumidos como sonegadores, sem que a eles seja dada a oportunidade de defesa. Assim, é cabível o estabelecimento de uma presunção *prima facie* a fim de evitar uma evasão fiscal, no entanto, os meios para afastar tal presunção devem ser viáveis.

3.3 Presunções na regras de Preços de Transferência

Consoante a presunção de legalidade dos atos públicos, todo e qualquer ato das autoridades fiscais são considerados, em princípio, legítimos. Diante de tal fato, deve ser questionado até que ponto pode o Fisco basear suas decisões em presunções legais, impondo o ônus da prova aos sujeitos passivos.

Cumprir reiterar que as presunções legais têm por objectivo evitar a evasão fiscal, uma vez que permitem às autoridades fiscais fundamentar suas decisões em evidências indiretas. No entanto, o Sistema Tributário Brasileiro somente admite presunções relativas, como bem observa Ricardo Mariz de Oliveira:²²

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributos e preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 79-86.

“Em direito tributário, no Brasil, somente se admite a presunção como meio de prova da ocorrência do fato gerador e dos elementos de sua formação e quantificação, quando seja ela prevista em lei **e for “juris tantum”**, ou seja, prevalece a verdade presumida até prova em contrário, a qual necessariamente deve ser permitida ao contribuinte.” (grifos nossos)

De fato, as presunções legais violariam o princípio constitucional da ampla defesa assegurado pelo artigo 5, inciso LV, da Constituição Federal, se fossem irrefutáveis, ou se, apesar de se tratarem de presunções relativas, conduzissem a resultado que não admita prova em contrário.

No que tange às normas de preços de transferência, os resultados fiscais de operações celebradas entre partes independentes são aplicados a transações entre partes relacionadas, com fundamento em uma presunção legal. Porém, evidente que tal presunção é relativa. Isso porque, como já visto, apenas excepcionalmente a base de cálculo do IRPJ pode ser arbitrada, sendo que, sempre que possível, o imposto deve incidir sobre a renda efetivamente apurada. No caso de uma operação vinculada este seria o lucro obtido na efetiva operação realizada entre as partes relacionadas.

Ademais, a existência e aceitação de presunções legais não sujeitas à prova em contrário são vedadas por nosso sistema tributário que prima pelo princípio da legalidade.

A OCDE afasta o risco de tornar a aplicação das normas de preços de transferência em uma presunção absoluta quando aponta que não se pode impor uma carga excessiva sobre os contribuintes, bem como ao exigir minuciosa análise comparativa para obtenção da operação comparável. No entanto, a análise comparativa exigida, e permitida, pela legislação brasileira é muito mais restritiva. Se tal não bastasse, os métodos nacionais do preço de revenda e do custo mais lucro adotam margens de lucro fixas, sem que haja qualquer comparativo com uma operação entre partes independentes.

Marc Joseph Wolf e Alexandre Almeida²³ fornecem síntese precisa das questões relativas às regras brasileiras de preços de transferência e suas limitações:

“Os três métodos acima **não levam em consideração os riscos comerciais e uma análise mais profunda sobre a rentabilidade da operação ou sobre a lucratividade esperada por determinado setor da economia resta prejudicada devido à existência de margens fixas** e, por exemplo, o fato de os custos a serem considerados estarem especificados na legislação. É por tal razão que os preços de transferência, no Brasil, não são uma questão econômica baseada em estudos e análises. Os preços de transferência importam apenas sob o aspecto fiscal, exigindo um grande esforço por parte das empresas brasileiras para que o método utilizado seja sustentável.” (grifos nossos)

Diante desse cenário resta avaliar se as normas brasileiras de preços de transferência efetivamente fundamentam-se em presunções relativas. Para que sejam dotadas de tal característica, é essencial que haja um procedimento para produção de provas viável e eficaz.

Diversos doutrinadores já sustentaram que a utilização de margens fixas é mera presunção relativa, vez que há possibilidade de alteração das mesmas por meio de ato do Ministro das Finanças²⁴.

Conforme bem apontado por João Dácio Rolim²⁵, na primeira versão do projeto da Lei nº 9430/96 não havia a possibilidade de derrogação das margens de lucro fixas, o que seria evidentemente incompatível com o princípio “arm’s length”. No entanto, na versão final da lei foi introduzido artigo prevendo a possibilidade de derrogação das margens legais. A partir deste fato,

²³ Tradução livre de: “The three methods above **do not take commercial risks into consideration and any deeper analysis regarding the profitability of the operation or the mark-up used by a certain sector of the economy becomes limited due to the existence of fixed margins** and, for example, the fact that accepted costs are already specified in the legislation. This is the reason that transfer pricing has not been an economic issue in Brazil that is based on studies and analysis. Transfer pricing has remained only another aspect of the tax law which requires much effort on the part of Brazilian companies if they are to support their method of calculations”. Cf. WOLF, Marc Joseph., ALMEIRA, Alexandre. Transfer Pricing Policy Moving in Line with the OECD; Current Transfer Pricing Issues. **International Transfer Pricing Journal**, Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), v.9 (1), p. 9-15, 2002.

²⁴ ROLIM, João Dácio. As presunções da Lei 9.430/96 e os casos especiais nos preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 41-51.

²⁵ Op. cit. (nota 24).

é correto afirmar que era intenção do legislador a introdução de margens pré-estabelecidas, mas apenas como presunções relativas.

As margens fixas, nesse contexto, seriam aplicáveis apenas e tão-somente se coerentes com aquelas observadas no mercado. No entanto, consoante descrito no capítulo anterior, o processo de alteração das margens legais é extremamente tortuoso. Não é surpreendente que até agora, mais de dez anos após a edição da Lei nº 9.430, não haja decisão permitindo a utilização de margens de lucro diferentes. Assim, é possível argumentar que, embora a Lei nº 9.430/96 esteja em conformidade com o princípio “arm’s length”, os atos da Receita Federal que responsáveis por sua regulamentação aproximam-se muito mais de uma presunção absoluta, que não admite prova em contrário.

A extensa quantidade de documentos necessária para solicitar a alteração das margens de lucro foge do razoável, impondo um fardo pesado demais aos contribuintes, que poderiam provar que a margem “arm’s length” é diferente daquela estabelecida em lei por outros meios. Explica-se. Não há como esperar que um contribuinte tenha disponível cópia de todas as faturas emitidas em operações celebradas por sua coligada e um terceiro. Todavia, este mesmo contribuinte pode demonstrar o preço de venda praticado por sua associada por meio de um relatório, sem necessariamente precisar de cópia de todas as faturas por ela emitidas. De fato, é improvável que uma empresa associada proporcione ao contribuinte cópia de todas as faturas que emite, o que é seria extremamente custo. Em verdade, é mais provável que o contribuinte receba apenas relatório sobre a revenda dos produtos que exporta. Nesse contexto, é imprescindível que se destaque ainda a possibilidade de as autoridades fiscais recorrerem às autoridades fiscais do outro estado, solicitando as informações que entendem necessárias para avaliar aquelas que foram prestadas por seu contribuinte²⁶.

²⁶ Em que pese o Brasil não seja um Estado-membro da OCDE, costuma incluir em seus Acordos para Evitar a Dupla Tributação cláusula prevendo troca de informações. Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Espanha/Dec769751976.html>>. Acesso em: <21 out. 2009, 22:58>.

Como o professor Schoueri²⁷ bem observa, os artigos 32 e 33 da Instrução Normativa nº 243/02 exigem uma *probatio diabolica*, i.e uma prova extremamente difícil, a fim de permitir a adoção de margens de lucro diferentes:

“5.9.9.12 Não é difícil estender tal raciocínio ao caso presente: embora não seja necessariamente impossível ao contribuinte comprovar que terceiros independentes praticam outras margens de lucro, tal prova **pode exigir tamanho desembolso de recurso, que se torna inviável a própria prova. Presentes, assim, as características da probatio diabólica**, que converte as margens preestabelecidas pela Lei nº 9.430/96 em presunção absoluta.” (grifos nossos)

Tendo em vista o teor da Lei nº 9430/96 e o fato de os atos normativos deverem respeito às disposições legais, é possível concluir que a Receita Federal, ao regulamentar a matéria, extrapolou sua competência, violando a Lei nº 9430/96, bem como o princípio “arm’s length”.

Dessa forma, sob o aspecto fiscal, as multinacionais acabam sendo desencorajadas a investirem no Brasil. A violação ao princípio “arm’s length” internacionalmente aceito impacta, sem sombra de dúvidas, os lucros dessas multinacionais, que também ficam sujeitas a alto risco de bitributação. Nesse sentido já se manifestaram Eliete Ribeiro e Hamel Jonathan²⁸:

“Como resultado destas incoerências e da incompatibilidade entre os métodos descritos nas Diretrizes da OCDE e aqueles adotados pela legislação brasileira, muitas multinacionais enfrentam um risco de dupla tributação sobre as transações efetuadas dentro do próprio grupo”.

O artigo de Eliete Ribeiro e Hamel Jonathan também salienta que não apenas os métodos estabelecidos pela legislação brasileira nacionais diferem dos prescritos pelas Guidelines, como também inexistem mecanismos de resolução de litígios envolvendo questões de

²⁷ *Op. cit.* (nota 16), p. 41.

²⁸ Tradução livre de: “As a result of these inconsistencies and the lack of compatibility between the methods outlined in the OECD Guidelines and those specified in the Brazilian regulations, many multinationals face a risk of double taxation on their intercompany transactions involving their Brazilian affiliates.” Cf. RIBEIRO, Eliete., HAMEL, Jonathan. Brazilian transfer-pricing regulations and the OECD Guidelines. **International Tax Review**, Londres: International Tax Review Magazine, v.16 (7) Sup, p. 42-44, 2005.

preços de transferência, o que aumenta ainda mais o risco de dupla tributação. Deve-se salientar que o Brasil não inclui em seus acordos o parágrafo 2º do artigo 9º da Convenção Modelo, que prevê ajustes correspondentes. Se tal não bastasse, o procedimento de acordo mútuo disposto no artigo 25 da Convenção Modelo, embora também possa servir a tanto, raramente tem sido utilizado.

CONCLUSÃO

Ao longo do presente estudo verificou-se que há quem sustente que as regras nacionais de preços de transferência estão em conformidade com o princípio “arm’s length” e com as diretrizes da OCDE, bem como há quem entenda que inexistente tal compatibilidade, tendo sido sustentada a concordância com aqueles.

Com efeito, foi demonstrado que a Lei nº 9430/96, responsável por introduzir a legislação de preços de transferência no Brasil, é coerente com o princípio “arm’s length”, sendo, no entanto, a interpretação dada a esta lei pela Secretaria da Receita Federal contrária ao mesmo, o que implica em impacto negativo sobre as decisões de multinacionais acerca de investirem ou não no país.

Nesse contexto, é importante reiterar a distinção existente entre a Lei nº 9430/96, com as suas presunções e métodos de apuração do preço parâmetro, e o ato da administração fiscal, i.e. a Instrução Normativa nº 243/02. Enquanto o primeiro é compatível com a Constituição Federal, bem como com as orientações da OCDE, este viola ambos.

A utilização de regras de preços de transferência para garantir um elevado nível de arrecadação fiscal, contudo, não pode ser visto como algo surpreendente, especialmente no Brasil, onde a carga fiscal já é conhecida por ser considerável, assim como a Receita Federal é famosa por sua inflexibilidade²⁹.

Não obstante o acima exposto, esta não é, obviamente, a intenção das regras em estudo, cujo objetivo é prevenir a evasão fiscal e garantir aos estados parte justa dos lucros das

²⁹ A este respeito, vale mencionar que o risco de abuso por parte das autoridades fiscais, parece estar acontecendo no Brasil, já havia sido apontado por Jill C. Pagan e Scott J. Wilkie em seu trabalho “Estratégia de Preços de Transferência em uma Economia Global”. Cf. citado em *op. cit.* (nota 24).

multinacionais. Ademais, conforme exposto, apenas seguindo o princípio “arm’s length” e estando próximo dos métodos de preços de transferência da OCDE, evita-se o risco de dupla tributação mediante ajustes correspondentes.

Como resultado da crítica à legislação brasileira de preços de transferência, em maio de 2001, o Projeto de Lei nº 4695/01 foi apresentado à Câmara dos Deputados, tendo como escopo a introdução de uma nova legislação de preços de transferência no país, que, sendo mais estreita com as recomendações da OCDE, estaria menos propensa a críticas e menos susceptível a desencadear problemas aos contribuintes. Contudo, mencionado projeto foi arquivado e nenhum outro debate sobre alterações à legislação verificou-se desde então.

Deve-se ressaltar, no entanto, que não há necessidade de alteração da Lei nº 9.430/96 que mesmo com suas peculiaridades é coerente com o princípio “arm’s length”. Ocorre que, a questão se apresenta na medida em que a regulamentação da Receita Federal, exigindo uma longa lista de documentos e informações para derrogar das presunções legais, impondo um fardo extremamente pesado para os contribuintes; esta sim há que ser revista.

BIBLIOGRAFIA

CALANZAS, F.J. Transfer pricing rules: application to financial institutions. **International Transfer Pricing Journal**, Amsterdã, v. 12(5), p. 228-235, 2005.

DINICE. H.; GONZALES-ORTA, R.; NATALE, M. Authorities take on transfer pricing. **International Tax Review – Latin American Regional Guide**, Londres, p. 43-50, 2007.

EGGLESTON. R. **Evidence, proof and probability**. 2. ed. London: Weidenfeld & Nicolson, 1983.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

KEANE, A. **The modern law of evidence**. 7. ed. New York: Oxford, 2008.

LIRA, M.; DERENUSSON, C.; MARQUES, E. C. Brazil: Analysis of transfer pricing rules in connection to legislation on taxation of profits of foreign subsidiaries of Brazilian parent companies. **International Transfer Pricing Journal**, Londres, v. 9(2), p. 65-66, 2002.

MARAFON, Plínio José. Preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 71-78.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MUSA, S.D; MACHADO, C. Transfer pricing in Brazil. **Tax Planning International Transfer Pricing**, Arlington, v. 7(6), p. 12-16, 2006.

_____. **Brazil: transfer pricing.** *International Tax Review*, Londres, v. 18(8), p. 64-67, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributos e preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência.** São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 79-86.

RAAD, Kees Van. **Materials on international & EC tax law.** 7. ed. Leiden: International Tax Center Leiden, 2007.

RIBEIRO, E.; HAMEL, J. Brazilian transfer-pricing regulations and the OECD Guidelines. **International Tax Review**, Londres, v. 16(7) Sup., p. 42-44, 2005.

ROLIM, João Dácio. As presunções da Lei 9.430/96 e os casos especiais nos preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Tributos e preços de transferência.** São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 41-51.

ROMERO, C.S.; ALMEIRA, A.; DERENUSSON, C. Brazil: New rules on the resale minus method. **International Transfer Pricing Journal**, Londres, v. 8(4), p. 133-135, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Brazil: application of the resale price method. **International Transfer Pricing Journal**, Londres, v. 11 (6), p. 264-271, 2004.

_____. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro.** ed. 2. São Paulo: Editora Dialética, 2006.

WOLF, J.M.; ALMEIDA, A. Transfer pricing policy moving in line with the OECD; Current transfer pricing issues. **International Transfer Pricing Journal**, v. 9(1), p. 9-15, 2002.