

Economic Analysis of Law Review

A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos de Preço de Transferência na Apuração de ICMS Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas

The Impossibility of Analogical Application of Transfer Pricing Methods in the Calculation of State Vat Due in Interstate Operations Between Controlled Companies .

João Lucas Dos Santos Goulart ¹
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
(PUC/RS)

Arthur M. Ferreira Neto ²
Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRS)

RESUMO

O presente artigo tem a finalidade de analisar a impossibilidade da aplicação analógica dos critérios de controle de preços de transferência nas operações interestaduais entre empresas vinculadas. Neste sentido, buscou-se demonstrar a inviabilidade do referido proceder do fisco estadual com base na (i) identificação do conceito de preços de transferência no comércio exterior, (ii) identificação da dimensão finalística das normas de controle de preços de transferências, (iii) no delineamento dos fundamentos do Imposto de Renda e da utilização dos critérios de controle do preço de transferência no Brasil. Por fim, por meio da especificação da hipótese de incidência do ICMS e dos limites à analogia no direito tributário, demonstrou-se que tal aplicação não seria legítima nem válida.

Palavras-chave: Preço de Transferência. Aplicação Analógica da lei tributária. ICMS.

JEL: K33; K34

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the impossibility of the analogical application of transfer pricing methods in interstate operations between controlled companies. In this sense, we sought to demonstrate the impracticability of the mentioned proceeding by the state tax authorities based on (i) the concept of transfer pricing in foreign trade, (ii) the identification of the objectives that are to be legally protected by transfer pricing control rules, (iii) in outlining the fundamentals of Income Tax and the use of transfer pricing control criteria in Brazil. Finally, by specifying the legal hypothesis of taxation of the State VAT and the limits of analogy in tax law, the paper aimed to demonstrate that such an application would be neither legitimate nor valid.

Keywords: Transfer Price. Analogical Application of tax law. State VAT.

R: 01/02/23 **A:** 06/07/22 **P:** 31/08/23

¹ E-mail: joaolucasgoulart@icloud.com

² E-mail: aferreiraneto@yahoo.com.br

1. Introdução.

Desde os primeiros sinais civilizatórios da espécie humana, as relações de troca são compreendidas como um pressuposto essencial e universal da nossa experiência sociológica e econômica. Seria necessário um grande esforço imaginativo (típico de ficção científica) para se projetar um contexto social – certamente utópico ou futurístico – em que os seres humanos poderiam conviver harmonicamente sem fazer uso de qualquer espécie de instrumentos de comutação. Em termos filosóficos, o caráter necessário e universal das relações comutativas escora-se na pressuposição de que nenhum ser humano pode ser definido e compreendido (salvo recurso a alguma forma de idealização radical) como um ser autossuficiente, ou seja, como um indivíduo capacitado a produzir e a gerar, por si só, todos os bens que são indispensáveis ao seu pleno desenvolvimento. Precisamente por isso, assume-se como inquestionável que cada indivíduo sempre apresentará algum grau de dependência (material, intelectual ou moral) nos outros, os quais serão capazes de produzir uma pluralidade de bens essenciais, conforme a habilidade particular de cada um, e compartilhar com os demais o excedente de sua produção dentro de redes sociais de trocas. É precisamente isso que permite que cada sujeito interaja com os outros por meio de transações sinalagmáticas, isto é, por meio de vínculos sociais isonômico/simétrico orientados pela interação cooperativa das partes envolvidas que almejam mensurar a equivalência dos objetos que serão cambiados, seja pela comparação objetiva do valor intrínseco desses bens (quando viável), seja pelo preço que as partes pretendem, livremente, atribuir a eles. Há, pois, um elemento ontológico que justifica a indispensabilidade de relações de troca enquanto critério normativo a guiar toda e qualquer interação humana particular que pretende coordenar o intercâmbio de prestações equivalentes que serão objeto de troca³.

Mesmo sendo a troca uma prática constitutiva do nosso projeto civilizacional, não se poderia, de modo míope, atrelar tal conceito apenas à sua formatação mais rudimentar, mais conhecida como escambo⁴, na medida em que esse fenômeno primitivo é relevante apenas enquanto marca inaugural de um processo econômico evolutivo que, gradualmente, foi se tornando mais complexo e sofisticado. Isso porque, dentro desse processo histórico evolutivo, o sistema mercantil adquiriu novas tonalidades, migrando da simples permuta para a mediação comutativa

³ Tais considerações teóricas se amparam nos ensinamentos milenares da tradição aristotélico-tomista. De acordo com essa escola filosófica, a **Justiça comutativa** (chamada de **corretiva** por ARISTÓTELES) ocupa-se das relações transacionais ou de troca de prestações (*synallagmata*), estabelecidas entre os membros da comunidade, assumindo a pretensão de regular os vínculos jurídicos que se formam de um indivíduo para com outro indivíduo (relação parte-parte). O enfoque central adotado nas relações comutativas é o das prestações que são cambiadas ou impostas às partes, motivo pelo qual não se justifica a diferenciação dos envolvidos nesse tipo de relação com base nas qualidades (*i.e.*, características pessoais) que esses possam manifestar, de modo que tais qualificadores não deverão participar da determinação do bem que é devido ou o encargo que deve ser suportado por cada um. Nesse contexto, os partícipes de uma relação de troca devem ser pensados como sujeitos abstratos, o que significa dizer são irrelevantes para a correta aplicação desse critério isonômico as diferenças específicas que os particulares possam manifestar em cada caso. Tal relação de justiça preocupa-se, pois, em estabelecer uma igualdade entre coisas e não entre as pessoas que integram tal relação. Nessa espécie de justiça, interessa apenas a manutenção do equilíbrio numérico (*i.e.*, quantitativo) entre os bens e valores compartilhados naquela relação de natureza comutativa. Por esta razão, aqui se estabelece um dever simples de **equivalência** entre bens e encargos, em que se busca uma igualdade aritmética entre as partes, ou seja, independentemente de qualquer qualificação específica daqueles envolvidos. Sobre essa questão, vide FERREIRA NETO, Arthur. M. **Por uma ciência prática do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016; BARZOTTO, Luis Fernando. **Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010; e FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Estudos de Filosofia do Direito – Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito**. São Paulo: Altas, 2002.

⁴ Neste sentido, explica SANTOS: “Mas não demorou muito para que esses personagens iniciassem a trajetória que iria marcar a história do homem: a incessante busca da sobrevivência por meio do convívio social. O primeiro passo — ou a primeira regra econômica, se assim preferirem — foi a necessidade de permutarem entre si produtos, objetos ou até serviços”. (SANTOS, Edson Luiz dos. **Do Escambo à inclusão financeira: a evolução dos meios de pagamento**. São Paulo: Linotipo Digital, 2014. p. 18.)

de mercadorias por moeda conforme seu valor de utilidade⁵, chegando a operações complexas de intercâmbio de posições financeiras ou societárias dos agentes econômicos com o intuito de rentabilizar todo tipo de transação comercial conforme o conjunto de interesses das partes envolvidas. Não obstante todas as mutações sofridas por esses sistemas comerciais, os traços universais que forjam uma relação comutativa não chegaram a ser rejeitados nem totalmente abandonados.

Ocorre que, no contexto econômico contemporâneo, o processo de globalização⁶ fez com que as trocas mercantis adquirissem novas dimensões tanto em termos quantitativos, *i.e.*, pelo volume das operações promovidas em um mercado mundial sem fronteiras, quanto em termos qualitativos, *i.e.*, em razão do grau de sofisticação dos modelos de negócios que são adotados. Assim, se antigamente as mercadorias eram pequenos carregamentos de roupas ou especiarias, hoje são não apenas incontáveis containers com todos os tipos de produtos, mas também envolvem transferências internacionais de bens intangíveis, ou seja, *“bens ou direitos imateriais utilizados para fins comerciais”*⁷. Esse fenômeno abrange uma nova forma de comunicação, bem como o uso de novos modelos financeiros e de meios de transporte inéditos, o que, por óbvio, não poderia deixar de influenciar a forma como compreendemos relações de troca, otimizando, assim, o volume desses processos econômicos, não mais adstrito a um plano nacional, mas passando a ter alcance internacional quase ilimitado. Como pontua GREGORIO (2011)⁸:

Uma das consequências da globalização é a intensa movimentação internacional de capitais. Em regra, essa movimentação tem a função de estabelecer o parâmetro monetário de troca dos diferentes fatores de produção.”

No seio do fenômeno da Globalização, as empresas remodelaram-se, física e juridicamente, para bem suprir a demanda operacional exigida em um modelo de trocas em ambiente internacional altamente interconectado⁹. Essa evolução da estruturação logística interna para a externa proporcionou a criação de modelos societários mais complexos em que as empresas, ainda que sob marcas diferentes, pertencem ao mesmo grupo econômico ou possuem vínculos de parceria comercial.

A evolução do modelo empresarial das grandes sociedades multinacionais se deu, como explicou SCHOUERI (2013)¹⁰, no seguinte sentido: as empresas possuíam em cada grande mercado uma fábrica no território do país para desenvolver e comercializar os produtos, mas, em um cenário de expansão e facilitação das trocas transnacionais, tornou-se mais vantajosa a constituição de grandes parques industriais que ficam responsáveis pelas etapas de produção, as quais negociam e transacionam internacionalmente esses bens produzidos com as demais unidades

⁵ Nesse percurso, cabe lembrar que as próprias mercadorias chegaram a adquirir também função de moedas pela sua utilidade intrínseca, com destaque especial ao gado (do latim “pecus”, donde se origina o termo pecúnia) e ao sal.

⁶ GIDDENS, Anthony. Runaway World: How Globalization is Reshaping our lives, 1999. p.30-31.

⁷ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Preços de transferência de intangíveis: diretrizes da OCDE e sua compatibilidade com o direito tributário brasileiro. - São Paulo, SP: IBDT, 2021. p. 95.

⁸ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência - Arm's length e praticabilidade - Série Doutrina Tributário Vol. V. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011. p.1.

⁹ “Com a globalização da economia e a intensificação das relações entre as empresas associadas nos diferentes países tornou-se necessária a regulamentação dos preços e serviços e das mercadorias que podem vir a ser objeto de negócio entre as pessoas vinculadas, a fim de evitar a indevida transferência de lucros.” (ROCHA, Sergio Andre. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 84-5)

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preço de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**, 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013. p.13.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

subordinadas da mesma estrutura societária, viabilizando assim, de modo mais eficiente, a aquisição do produto acabado pelo consumidor final, onde quer que ele esteja.

No modelo anterior, no qual se estabelecia um empreendimento industrial fixo e isolado no território nacional em que se pretendia comercializar os produtos ali gerados, a apuração do lucro gerado por esse negócio era facilitada, na medida em que os preços praticados poderiam ser conferidos e controlados de acordo com os parâmetros daquele mercado local. Por outro lado, no modelo contemporâneo de trocas entre empresas coligadas, a fragmentação dos processos de produção e de intercâmbio de bens dificulta a identificação de critérios objetivos de precificação, dando espaço para a interferência de fatores arbitrário na fixação do valor cobrado em cada uma das etapas de transações internacionais de comércio, uma vez que os preços poderão depender de avaliações internas e subjetivas dos grupos econômicos que participam desses negócios, não mais havendo a intermediação natural realizada pelos preços praticados no mercado.

Neste cenário, tornou-se comum a troca internacional de mercadorias entre estas empresas coligadas sem que se praticassem os preços padrões definidos conforme as regras de livre mercado, destoando assim do critério de equivalência que seria típica de uma relação comutativa, pois esses estariam sendo fixados de acordo com outra intencionalidade que não a efetiva troca simétrica de bens. Precisamente por isso exsurge a necessidade de se compreender o chamado de “preço de transferência”, o qual, segundo SCHOUERI (2013)¹¹, pode ser definido como:

“Por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa à 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 circunstâncias.”

Neste sentido, as trocas entre empresas coligadas podem culminar em uma forma de transferência artificial e camuflada de resultados para o exterior, seja pelo superfaturamento ou subfaturamento dos preços de compra e venda fixados nessas transações. Diante desse cenário de risco e de arbitrariedade, as administrações tributárias despendem intensos esforços de fiscalização e de controle dessas operações disfarçadas, exigindo profunda discussão acerca dos métodos mais adequados e justos para a conferência dos preços fixados e para a verificação da efetiva renda auferida pelas partes que participaram desses negócios. Essa atividade fiscalizatória, comumente denominada de “*controle dos preços de transferência*”¹², pode ser sintetizada da seguinte maneira:

“O ‘controle dos preços de transferência’, por sua vez, foi definido como a disciplina jurídica que visa a contornar os efeitos na tributação de renda causados pela prática dos preços de transferência mediante o reajustamento da base de cálculo dos tributos incidentes sobre os lucros da empresa relacionada submetida a uma determinada jurisdição fiscal.”

A *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico* (OCDE) foi quem primeiro estabeleceu os preceitos para a prática dos preços de transferência e sua normatização mais importante encontra-se disciplinado no relatório *Transfer Pricing Guidelines for International Enterprises and Tax Administrations*¹³, publicado originalmente no ano de 1995. Os Guidelines, como comumente é chamado tal Relatório, confirma a adesão da OCDE ao princípio do *arm's length*, o qual determina que o preço utilizado em operações mercantis entre entidades coligadas deve ser

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preço de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**, 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013. p. 11.

¹² GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência - Arm's length e praticabilidade - Série Doutrina Tributário Vol. V**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011. p.314-315.

¹³ OCDE, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. OCDE: Paris, 2022.

equivalente à média de preço que seria praticado no mercado entre “*empresas independentes, ou, metaforicamente, por pessoas situadas ‘à distância do braço’ (at arm’s length)*.”¹⁴ Assim, de acordo com tal princípio, os preços empregados devem ser equivalentes àqueles que teriam sido praticados se as partes de uma transação econômica normal não possuísem qualquer espécie de relacionamento societário entre si, servindo assim como mecanismo de se contenção fuga da tributação dos lucros gerados nesse tipo de negócio jurídico.

O Brasil, na sua primeira tentativa de se alinhar aos *guidelines* da OCDE, estabeleceu normas relativas ao preço de transferência na Lei nº 9.430/96, nos Arts. 18 ao 22, com o principal objetivo de evitar a transferência de resultados para o exterior por meio da manipulação dos preços definidos entre vinculados, conforme consta no item 12 da exposição de motivos. Mais recentemente, foi editada a Medida Provisória nº 1.152 em 2022, a qual prevê, no seu Art. 2º, a expressa adesão do da administração fiscal no controle de preços de transferência ao princípio *arm’s length* pela primeira vez:

“Art. 2º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos de que trata o parágrafo único do art. 1º, os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis”

A recente MP é clara ao prever que a administração fiscal brasileira busca se aproximar ainda mais aos padrões internacionais de controle de preços de transferência, como revela o item 3 da Exposição de Motivos (EM nº 00448/2022 ME) do referido diploma legislativo:

“3. O sistema brasileiro atual de preços de transferência é reconhecidamente distante da prática internacional. Editado na década de 90, o sistema atual contém diversas particularidades que o afastam do padrão *arm’s length* e comprometem os objetivos principais almejados com as regras de preços de transferência. A proposta de Medida Provisória decorre da constatação de lacunas e fragilidades existentes no atual sistema e de problemas decorrentes do seu desalinhamento e das interações com o padrão estabelecido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que prejudicam o ambiente de negócios, a inserção do País nas cadeias globais de valor, a segurança jurídica e a arrecadação de receitas tributárias.”

Não obstante a relevância dos mecanismos de controle dos preços de transferência no comércio internacional, essa temática não será, diretamente, o objeto do presente artigo. Em verdade, as considerações preliminares e simplificadas desenvolvidas até aqui nesta introdução servem apenas como premissas que serão utilizadas para se avaliar a correta delimitação do campo de aplicação dos métodos de controle dos preços de transferência, bem como para se averiguar o escopo de incidência da legislação tributária que regula esses mesmos instrumentos no ordenamento jurídico brasileiro.

Desse modo, o cerne do presente estudo envolve a verificação da legitimidade na tentativa de se ampliar o âmbito de aplicação da legislação do preço de transferência para casos de controle dos preços praticados em operações mercantis realizadas integralmente dentro do ambiente interno e envolvendo apenas agente econômicos nacionais, tendo em vista a repercussão que essa metodologia poderia ter na eventual revisão, pela Fazenda Estadual, da base de cálculo do ICMS em vendas praticadas entre empresas controladas ou integrantes de um mesmo grupo econômico. Essa questão apresenta-se como sendo de grande indagação teórica e prática, na medida em que se mostra incontroverso que o conjunto de normas que regulam o chamado preço de transferência

¹⁴ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência - Arm’s length e praticabilidade - Série Doutrina Tributário Vol. V**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011. p.1.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

sempre foram estruturadas e pensadas para incidir em operações econômicas praticadas dentro do ambiente do comércio internacional. Precisamente por isso, a discussão central a ser travada nesse texto exigirá analisar a possibilidade de utilização analógica da legislação federal do preço de transferência dentro da esfera estadual de apuração e fiscalização do ICMS.

O principal motivador para se ingressar nesse debate foi a recente tentativa de a Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul se valer desse tipo de expediente interpretativo, por meio de lavratura de Auto de Lançamento em que se apurou diferença de ICMS devido por meio da invocação do método de controle de preço de transferência, tal como previsto na Lei Federal nº 9.430/96.

Tal caso-paradigma¹⁵ veio a ser apreciado pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, em que o Fisco Estadual lavrou Auto de Lançamento contra empresa do setor de bebidas, no valor de R\$ 59.967.916,12, em razão de diferenças não recolhidas de ICMS, tendo em vista a suposta adjudicação em excesso de crédito fiscal presumido oriundo de operações de entradas relacionadas a compras praticadas com empresa controlada localizada em Manaus, Amazonas.

O Fisco estadual entendeu que a empresa controlada pelo sujeito passivo, usufruindo de benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas, manipulava preços de venda por meio de superfaturamento, de modo a artificialmente aumentar o volume de créditos fiscais a serem apropriados pela empresa autuada, localizada no Rio Grande do Sul. Diante desses indícios, o Fisco gaúcho entendeu por bem considerar imprestável a documentação fiscal apresentada pelo contribuinte, valendo-se, assim, de lançamento por arbitramento para fins de apuração daquele que deveria ser considerado o preço justo e condizente com a média do mercado naquelas operações de venda praticadas entre empresas controladora e controlada. Para tanto, os agentes autuantes vieram a se valer do método de preços de transferência, regulado na Lei Federal nº 9.430/96.

O recurso do contribuinte restou provido pela 1ª Câmara do TARF/RS, tendo o Juiz Relator desse Recurso entendido, em síntese, que a autoridade fiscal não havia efetivamente comprovado a ocorrência de manipulação de preços, mas partiu de elementos meramente especulativos, pois as operações praticadas pelas empresas envolvidas no caso não poderiam ser compreendidas de modo isolado, sendo incontroverso que elas *“desempenham atividades distintas, sendo crível o argumento de defesa no sentido de que cada sociedade apresenta custos, receitas e despesas próprios, levando a margens de lucros distintas”*. Além disso, concluiu que a intenção dos agentes fiscais de *“arbitrar os ‘preços de transferência’ ocorridos nas operações de aquisição”* seria ilegítima, na medida em que não se pode *“aplicar legislação federal, que trata sobre IRPJ e CSLL, a questões de competência estadual, a saber, relativas a ICMS”*, sendo inadmissível o uso da analogia em relação às regras de preços de transferência que visam a impedir a migração indevida de lucros a outros países.

Como se vê, portanto, nesse interessantíssimo caso tributário, o qual inspira a realização deste estudo, o Fisco Estadual entendeu por bem se valer, por analogia, da legislação do preço de transferência para promover o lançamento por arbitramento daqueles que deveriam ter sido os verdadeiros valores das operações mercantis praticadas, defendendo que essa seria situação em tudo similar àquelas praticadas entre empresas controladas no âmbito internacional e que são reguladas pelos métodos do preço de transferência.

Portanto, pretende-se neste artigo promover uma análise de duas facetas de um mesmo problema jurídico-tributário: de um lado, busca-se explicitar, brevemente, o substrato teórico do instituto preço de transferência, de modo a esclarecer as suas função típicas, bem como o correto

¹⁵ TARF, 1ª Câmara, PAF 18/1404-0011746-4, AL 8223726, Juiz Relator FÁBIO RAIMUNDI, Novembro de 2021.

âmbito aplicação das normas tributárias fixadas pela legislação federal — especialmente pela Lei nº 9.430/96 —, e de outro, pretende-se avaliar se a legislação do preço de transferência poderia ser, por analogia, usada na apuração da base de cálculo do ICMS nas operações internas praticadas por empresas coligadas ou que formem grupos econômicos

2. Preço de Transferência: fundamentos e conceituação.

2.1 Conceito de Preço de Transferência no comércio internacional e o princípio *arm's length*.

Conforme ilustrado na Introdução do presente artigo, o protagonismo econômico de empresas multinacionais no ambiente de trocas internacionais se consolidou com o surgimento do fenômeno da Globalização. Assim, passa a ser essencial e inerente à própria estruturação societária desses grandes conglomerados, que essas empresas organizem o seu modelo de negócios por meio de parceiros e filiais que estarão posicionadas em locais variados do Globo e estarão submetidas a diferentes jurisdições fiscais. Isso, por sua vez, acaba criando um cenário jurídico complexo em que será necessário ordenar e harmonizar a incidência de diversas regras tributárias que regularão as operações de troca de insumos e outros produtos, inclusive intangíveis, a serem praticadas entre esses agentes econômicos vinculados, seja pelo controle dos poderes de gestão por uma das partes envolvidas, seja pela influência na tomada de decisão empresarial que indicará a presença de um interesse econômico comum.

Dentro desse cenário, a temática do “Preço de transferência” é de vital importância para as jurisdições fiscais de diversos países, em especial aqueles que se encontram em processo de desenvolvimento econômico, os quais, como se sabe, em regra, dependem da exportação de *commodities*. De outro lado, países desenvolvidos também sofrem os impactos desse cenário de troca internacional cada vez mais complexo, mas assumem relevância em razão do grande volume das transações internacionais que praticam, seja importando ou exportando produtos de seus parceiros e empresas vinculadas. Por isso, o volume de trocas internas praticadas entre as integrantes de um mesmo grupo econômico é fato bastante relevante para as administrações tributárias dos países. Por exemplo, nos Estados Unidos, no ano de 2019, conforme o US CENSUS BUREAU 2020¹⁶, a troca entre partes relacionadas representou mais de 50% das importações e mais de 40% das exportações de *commodities* como gás, petróleo e minérios¹⁷.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no seu *Guidelines*¹⁸, destaca logo no início do documento o protagonismo das empresas multinacionais em trocas internacionais:

“The role of multinational enterprises (MNEs) in world trade has continued to increase dramatically since the adoption of these Guidelines in 1995. This in part reflects the increased pace of integration of national economies and technological progress, particularly in the area of communications. The growth of MNEs presents increasingly complex taxation issues for both tax administrations and the MNEs themselves since

¹⁶ US CENSUS 2020, Acesso 20 de Janeiro de 2023, disponível em: <https://www.census.gov/programs-surveys/decennial-census/decade/2020/2020-census-main.html>.

¹⁷ SILVA, Cláudia Lucia Pimentel Martins da; PRATES, Daniel Teixeira e JUNIOR, Ivo Tambasco Guimarães. **O “Sexto Método” e a Prática Internacional: Aspectos Relevantes de sua Implementação e Alternativas para o Padrão Brasileiro**. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, nº 8, 2020, São Paulo, Anais VIII - Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, São Paulo: IBDT, 2020. p. 31.

¹⁸ OCDE, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. OCDE: Paris, 2022. Pg. 1

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

separate country rules for the taxation of MNEs cannot be viewed in isolation but must be addressed in a broad international context”¹⁹

O preço de transferência é, portanto, uma prática internacional empresarial e comercial entre empresas controladas e coligadas²⁰. Na troca de bens entre controladas e coligadas de um mesmo grupo econômico, não estão presentes todos os fatores de mercado que atuariam em uma transação comercial normal, entre dois negociantes independentes. Isto significa, portanto, que o preço praticado nestas trocas será variado. O preço de transferência é, conforme MISHAWKA (2012)²¹:

“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 em país de maior tributação, em benefício da companhia situada em país onde a tributação é menor”.

A realidade, neste sentido, indica que a tributação sobre essas transações internacionais é de suma importância para a arrecadação das administrações fiscais dos países. No entanto, como ressaltado anteriormente, as trocas internacionais entre coligados por diversas vezes não são feitas sob condições de preços normais praticados em média, pois os fatores de mercado são diferentes. Sobre as possíveis distorções nos preços praticados, explicam SILVA, PRATES e JUNIOR²²:

“Transações realizadas entre partes relacionadas, por não sofrerem a pressão externa dos fatores de mercado, podem ser realizadas de tal forma que seus preços e condições divirjam daqueles que seriam observados entre partes independentes, levando a alocações artificiais de resultados entre as jurisdições envolvidas na transação e, consequentemente, impactando a base de cálculo tributável do Imposto sobre a Renda.”

Importante, neste contexto, destacar a atuação da OCDE com os já referidos *Guidelines*, o qual busca achar formas de apurar os lucros contábeis com vistas a solucionar os impasses causados pela distorção do preço de transferência tanto para as empresas multinacionais quanto para as administrações tributárias. Para tal, lança mão de um importante princípio de direito internacional

¹⁹ Sua tradução seria: “O papel das empresas multinacionais (EMN’s) no comércio internacional continuou a aumentar drasticamente desde a adoção deste relatório em 1995. Isto, em parte, reflete o aumento da aceleração da integração das economias nacionais e do progresso tecnológico, especialmente na área da comunicação. O crescimento das EMN’s apresenta complexos problemas de taxação cada vez maiores tanto para as administrações fiscais quanto para as próprias EMN’s, já que distintas regras tributárias de um país não podem ser analisadas isoladamente, mas devem ser tratadas em um amplo contexto internacional.”

²⁰ Neste sentido, ressalte-se a diferença entre coligadas e controladas: a primeira é gênero, que abarca controladas, filiais e de simples participação (Art. 1097, CC); a segunda é espécie, que designa tanto a “sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores”, quanto a “sociedade cujo controle esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas”, (Art. 1098, I e II, CC). No entanto, há de se mencionar a diversidade de nomenclaturas utilizadas para se designar as configurações societárias que possuem alguma relação comercial para fins de controle de preços de transferência (vinculadas, relacionadas, coligadas etc). Aqui, optou-se por “coligadas e controladas”, tendo em vista a prática costumeira que se consolidou a partir do julgado mais recente do STF em que tais expressões foram relevantes (ARE 1.270.361, Relatoria Min. Luis Roberto Barroso, julgado em 29/04/21). Sobre o tema, veja ainda ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior**, 3 ed., rev. e ampl., São Paulo: Quartier Latin, 2022.

²¹ MIRSHAWKA, Valéria Zimpeck. **Preços de Transferência: Diferentes Visões**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da USP. 2012. P.14. Acesso em 17 de Novembro de 2020. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22042013-093407/publico/VERSAO_RESUMIDA_VALERIA_ZIMPECK_MIRSHAWKA.pdf

²² SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da; PRATES, Daniel Teixeira e JUNIOR, Ivo Tambasco Guimarães. **O “Sexto Método” e a Prática Internacional: Aspectos Relevantes de sua Implementação e Alternativas para o Padrão Brasileiro**. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, nº 8, 2020, São Paulo, Anais VIII - Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, São Paulo: IBDT, 2020. p. 31.

denominado *arm's length* que permeia todo o tratamento para contornar as distorções dos preços. Acerca do princípio do *arm's length*, dois importantes pontos são destacados, com precisão, por ROCHA²³, quais sejam:

- (i) o escopo finalístico de aplicação desse instrumento como sendo o ambiente do comércio internacional, na medida em que “o princípio *arm's length* orienta como fim que transações entre partes relacionadas no comércio internacional, assim como aquelas realizadas com entidades situadas em países com tributação favorecida ou sob regimes fiscais privilegiados, sejam realizadas em condições de mercado. (...)”; e
- (ii) a sua função própria como sendo uma metodologia de controle e de regulação de preços praticados entre entidades relacionadas, para garantir “que tais preços devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento ou subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por empresas situadas ‘à distância do braço’ (*at arm's length*)”

Aliado ao princípio *arm's length*, utiliza-se da teoria *separate entity*, a qual trata cada filial de uma multinacional como empresa individual, responsável única pelos tributos originados da sua renda. Trata-se de paradigma importante para o direito tributário internacional, como afirma DIAS JÚNIOR (2021):

“A separação de personalidades jurídicas das empresas associadas é de enorme importância, chegando a ser considerado um princípio fundamental da tributação internacional.”²⁴

O princípio *arm's length* tem sua gênese reconhecida no “Relatório Carrol” de 1933, elaborado por Mitchel B. Carroll, o qual propôs um método baseado no *separate accounting* (traduzido para “separação contábil”). Tal metodologia consistia principalmente em manter as contabilidades separadas por estabelecimentos:

“O método da separação contábil tinha a preferência da maioria das jurisdições pesquisadas e consistia na apuração do resultado de cada estabelecimento permanente a partir dos preços com que os bens transferidos tivessem sido faturados ou nos valores cobrados pelos serviços ou despesas gerais internamente compartilhados.”

É no seio do *separate accounting* que surge o importante princípio *arm's length*, o qual pode ser conceituado como princípio que busca tratar as partes coligadas como se fossem independentes, simulando, por consequência, uma circunstância normal de negociação cujos preços se dão pelos fatores de mercado, com vistas a evitar o deslocamento de resultados entre jurisdições fiscais. Afere, portanto, o montante justo a ser tributado pelos países em que estão estabelecidas as partes coligadas. Importante notar a distinção feita por GREGÓRIO (2011) do *arm's length* “como parâmetro para a aferição da renda tributável” e “como critério para o *discrimen da igualdade particular*”, no contexto constitucional-tributário brasileiro. O primeiro designa o princípio como aferidor da renda tributável entre coligados; o segundo trata como “elemento indicativo da capacidade contributiva em matéria de preços de transferência, a qual constitui o critério para o *discrimen da igualdade particular* no âmbito da

²³ ROCHA, Sergio Andre. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 84-5.

²⁴ SOUZA JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **Preços de transferência de intangíveis: diretrizes da OCDE e sua compatibilidade com o direito tributário brasileiro**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Tributação Aplicada, 1), pp. 33-34.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

tributação”²⁵. Ambos os critérios não são excludentes, mas servem como medida para indicar a complexidade do princípio na realidade jurídica.

Tais esclarecimentos conceituais acerca do preço de transferência, juntamente com a definição do princípio *arm's length*, representam questões preliminares que necessitam ser aqui esclarecidas, pois a compreensão adequada do seu funcionamento e motivo de aplicação pelas diferentes administrações tributárias no mundo será determinante para se verificar se é possível às secretarias das fazendas estaduais fazerem uso desse instrumental para fins de revisão de preços praticados em operações internas no País, com consequente recálculo de suposto ICMS devido.

2.2. dimensão finalística e o bem jurídico protegido pelo Preço de Transferência.

A manipulação dos preços praticados entre agentes econômicos vinculados é uma forma antiga de transferir, artificialmente, resultados para o exterior, com o intuito de evadir-se da tributação devida. Nos Estados Unidos, por exemplo, desde 1917, com o *War Revenue Act of 1917*, diferentes leis já foram editadas com o objetivo de se garantir aos agentes fiscais ferramentas fiscalizatórias do conteúdo econômico de operações de vendas praticadas entre entidades vinculadas ou parceiros comerciais, visando a permitir o controle de preços, sempre com o intuito de coibir as tentativas de ocultar da fiscalização tributária o montante real dos resultados obtidos nessas operações. É o que ensina AVY-YONAH²⁶ (2009):

“Thus, the problem of the international tax avoidance through related corporations was one of the original motives for the enactment of the earliest predecessor of section 482 of the Code”²⁷.

Com efeito, mostra-se bastante evidente e transparente a teleologia por trás da estruturação normativa que permite aos diferentes Fiscos usarem métodos de preço de transferência, na medida em que tais normas representam instrumentos de combate a potenciais fraudes fiscais que podem estar mascaradas na prática de precificação artificial do conteúdo econômico das transações de comércio internacional a serem promovidas por agentes, entre si, ligados em termos societários. Por óbvio, ninguém de bom senso poderia compactuar com a prática livre e desenfreada de ilícitos que afetam a arrecadação tributária legítima de um determinado Estado soberano, motivo pelo qual é justo e correto o esforço do legislador de cada Nação em buscar estabelecer critérios metodológicos que permitirão identificar quando a compra e venda internacional é praticada, não para transferir determinadas utilidades econômica de um agente para outro, mas simplesmente esconder rentabilidade da devida tributação.

Mesmo que seja verdadeira essa constatação acerca da importância do preço de transferência, isso não significa reconhecer que seja adequado o uso desse tipo de aparato jurídico – que poderá representar, caso aplicado de modo abusivo, intensa intromissão na livre iniciativa e nas regras de livre mercado²⁸ – em qualquer cenário no qual um determinado agente fiscal tenha

²⁵ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência - Arm's length e praticabilidade - Série Doutrina Tributário Vol. V**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011. p.259.

²⁶ AVI-YONAH, Reuven S. **The rise and fall of arm's length: a study in the evolution of U.S. international taxation**, 2009. Disponível em https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive>. Acesso em: 1/11/12.

²⁷ Tradução livre: “Assim, a questão da fuga da tributação internacional por meio de empresas vinculadas foi um dos motivos originais para a promulgação do predecessor mais antigo da Seção 482, do Código”.

²⁸ Sobre os riscos no uso sem critério de técnicas de controle de preço de transferência, vide: “Nos termos em que plasmadas estão as normas que regulam os preços de transferência, da comparação entre os preços pactuados e aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtém-se não o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, mas um outro preço influenciado pelos critérios definidos na própria lei, os quais,

suspeitas acerca da possibilidade de o contribuinte obter preço mais razoável ou mais justo do que aquele que ele, de fato, praticou. Isso se dá pela simples razão de que, na maioria dos casos, esse agente fiscal jamais terá condições de conhecer todo o contexto relevante daquelas operações econômicas nem de reconstruir plenamente o estado de coisas decisório que levou aquele determinado contribuinte a precificar do modo como precificou os produtos por ele comprado ou vendido.

Assim, considerando-se a natureza do ilícito que se pretende combater, é imperativo seja descrito com máxima clareza e precisão o bem jurídico que se buscou proteger e resguardar por meio do uso de técnicas e preço de transferência.

Como bem se sabe, a preservação do sistema de arrecadação tributária organizado por determinado Estado é tema de máxima relevância para o direito, na medida em que a sua proteção e tutela jurídica será fundamental, não apenas para se garantir, em uma perspectiva de ordem financeira, que o aparato estatal capte os recursos suficientes para a promoção mínima dos direitos individuais e sociais que prometeu efetivar, mas também para que sejam resguardados determinados parâmetros normativos que impõem um tratamento isonômico entre todos os indivíduos que manifestam os mais variados graus de riqueza. Tal dever de preservação impõe, assim, a criação de instrumentos jurídicos (regulatórios, tributários e punitivos) que diminuam a possibilidade de o particular evadir-se da tributação que seria por ele devida, tanto por motivos puramente financeiros, quanto por razões de justiça.

Por isso, se o controle de preços de transferência fosse analisado pela perspectiva própria do direito penal, qual seja pela ótica do bem jurídico tutelado²⁹ e da ofensividade dos atos ilícitos que se pretende coibir, se poderia dizer, em termos gerais, que a “*preservação da ordem tributária*” seria o objeto de proteção que justificaria a tutela pelo Estado dos preços praticados e das margens de lucro obtidas em operações entre empresas relacionadas, enquanto que a lesividade a ser combatida nessas práticas seria a tentativa de aviltar “*a base de tributação no Brasil transferindo-a para outros países, impondo ao contribuinte o dever de comprovar que os valores dessas operações não sofreram manipulações ou ajustes indevidos*”³⁰.

Com efeito, o adequado funcionamento do sistema tributário não pode depender apenas da atividade legiferante relacionada à instituição formal de tributos, mas requer plena atuação da administração tributária na arrecadação e fiscalização das exigências tributárias que necessitam ser cobradas, não apenas para a geração das receitas públicas necessárias, mas também para se garantir que os contribuintes não tenham a sua disposição subterfúgios que esvaziem as bases econômicas que deveriam ser submetidas à tributação em favor da autoridade fiscal de determinado País. Por isso, o bem jurídica “*preservação da ordem tributária*” mantém relação indireta e reflexa com o objeto de tutela que se busca promover por meio do controle de preços de transferência, já que, invariavelmente, esse se constitui em instrumento adicional de fiscalização que pretende impedir que haja manipulação no conteúdo econômico de operações de comércio exterior entre entidades vinculadas.

longe de identificar um preço sem interferência, levam a um outro valor, que pode ser significativamente superior ou inferior ao de mercado, dando ensejo a ajustes que distorcem a base calculada do imposto sobre a renda, informando a materialidade do fato jurídico previsto no antecedente da norma geral e abstrata” (BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 153).

²⁹ ROXIN, Claus. **Derecho Penal: parte general**. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. TÍTULO ORIGINAL: STRAFRECHT. Allgemeiner Teil, Band I: Grandlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre. Madrid: Civitas Editiones, 1997.

³⁰ Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 563/2012.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

Ora, a manipulação que se pretende coibir por meio de técnicas de controle do preço de transferência é, por excelência, um exemplo de fraude à fiscalização tributária e dano concreto à ordem tributária, porquanto consiste na declaração adulterada dos preços das mercadorias transferidas entre coligados para o exterior ou importadas, com o objetivo de transferir a renda tributável entre diversas jurisdições fiscais. A referida fraude na declaração implicaria, por exemplo, em distorções na base de cálculo sobre a qual incide IRPJ e CSLL, previstos na Lei 9.430/96. GREGÓRIO (2014)³¹ traz um exemplo bastante elucidativo de como a manipulação do preço de transferência influencia na arrecadação:

“Suponha que a empresa brasileira X é produtora de uma marca de cerveja internacionalmente apreciada e que a grande maioria da produção de X é comercializada no exterior por meio de sua subsidiária Y estabelecida em um dos países que oferecem tributação favorecida (os conhecidos paraísos fiscais). Imagine também que cada lata de cerveja custe \$1,00 para ser produzida no Brasil e que possa ser vendida no mercado internacional a um preço equivalente a \$5,00. Se a subsidiária Y é totalmente controlada pela empresa X, esta pode manipular o preço de transferência de seus produtos para a subsidiária Y de tal modo que a maior parte do lucro total da transação seja apurado no paraíso fiscal. Por exemplo, o preço de transferência pode ser estipulado com \$1,25. Com isso, a cada lata de cerveja comercializada, \$0,25 de lucro é oferecido à tributação no Brasil, enquanto que \$3,75 é oferecido à tributação (se é que haverá alguma) no paraíso fiscal.”

No entanto, o acima afirmado não permite que se conclua que as regras que pretendem regular o preço de transferência possam ser utilizadas em qualquer cenário que se busque combater fraudes fiscais ou manipulação no conteúdo econômico de transações comerciais, ao mero argumento genérico de que a lei tributária prevê a “*preservação da ordem tributária*” como um bem jurídico a ser tutelado. Isso porque, conforme já amplamente apontado, toda lógica que está por trás da aplicação dos métodos de controle dos preços de transferência é estruturada pressupondo o ambiente de comércio exterior, no qual serão afetadas mais de uma jurisdição tributária, sendo que uma delas ficará em posição de prejuízo em razão da manipulação dolosa dos valores das operações praticadas entre empresas vinculadas. Precisamente por isso, essa metodologia de controle não tem como objetivo central a conferência e regulação de preços por parte Estado como um fim em si mesmo, ou seja, como se o Estado estivesse apenas avaliando se um agente econômico precificou da melhor forma possível as transações por ele praticadas. Na verdade, essa técnica apenas se vale de conferência dos valores praticados, comparando-os com aqueles encontrados segundo regras de livre mercado, com o intuito de identificar casos de precificação fraudulenta que pretenderam viabilizar o esvaziamento artificial de resultados e, por consequência, o desvio na tributação de lucros obtidos.

Assim, conforme se verá no tópico que segue, o enfoque central do preço de transferência envolve a adequada apuração do imposto de renda devido pela empresa e não propriamente submeter a um escrutínio das autoridades fiscais se o valor das operações econômicas por essa praticado foi, em si, o mais razoável ou justo.

2.3. Fundamentos do Imposto sobre Renda e a utilização do Preço de Transferência na legislação tributária brasileira.

³¹ GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência - Arm's length e praticabilidade - Série Doutrina Tributária Vol. V.** São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011. p.38

A temática do preço de transferência no ordenamento jurídico brasileiro está intimamente ligada com a tributação da renda, porquanto se encontra inserida na Lei 9.430/96. Conforme SCHOUEIRI (2013), a renda é o limite para a existência do preço de transferência:

“Inserindo-se a disciplina dos preços de transferência no âmbito da legislação do imposto de renda, encontra-se como imediato limite a própria existência de renda a ser tributada, já que, afinal, qualquer norma que restrinja a dedutibilidade de despesas, ou que exija o reconhecimento tributário de receitas não contabilizadas, gera a suspeita de distorção de um resultado, afastando-se do conceito de renda.”

No entanto, para prosseguir com a análise do preço de transferência na legislação tributária pátria e seu controle, é necessário definir as bases do imposto sobre a renda. No ordenamento jurídico brasileiro, a atribuição da competência para tributação sobre a renda encontra-se estabelecida na Constituição, no Art. 153, CF:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...) III – renda e proventos de qualquer natureza;
§2º O imposto previsto no inciso III:
I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei;”

Por força do disposto no Art. 146, III, ‘a’, CF, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária (fato gerador, base de cálculo e contribuintes). Assim o fez o Art. 46 do CTN — diploma que foi recepcionado como lei complementar pela CF/88 —, definindo o fato gerador do imposto de renda da seguinte forma:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

SCHOUEIRI e QUIROGA (2020) explicam que duas teorias econômicas sobre o conceito de renda são contempladas. A primeira trata a renda como *produto* (teoria da renda-produto), isto é, um saldo mensal, periódico, de uma fonte que não perece à medida que gera resultados, e produto do trabalho. A esta teoria, poder-se-ia objetar a validade perguntando o que ocorreria se houvesse ganhos eventuais ou quando a renda é oriunda de uma venda de bem do titular, por exemplo. A segunda teoria é a que entende a renda do ponto de vista do *acréscimo patrimonial*, em que se analisa o patrimônio do titular em dois instantes de tempo distintos, cuja renda se configura pelo saldo patrimonial positivo no período final em comparação com o inicial. No entanto, nesta perspectiva não seria possível tributar o indivíduo que, apesar de ter auferido renda, gasta tudo, resultando em situação patrimonial aparentemente negativa ao período final considerado.

O autor afirma que nenhuma das teorias foi acolhida em sua integralidade. Na verdade, a partir da leitura do Art. 43, do CTN, concebe uma opção extensiva do legislador, com vistas a abarcar tanto a teoria da renda/produto quanto a teoria da renda/acréscimo patrimonial³². Desta

³² SCHOUEIRI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. São Paulo: IBDT, 2021. p.13-14.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

forma, trata-se de um imposto cuja hipótese de incidência está tanto no auferimento de renda quanto no acréscimo patrimonial.

Em sentido contrário, OLIVEIRA (2008), na sua obra de referência que trata do imposto de renda, afirma que o fato gerador do imposto de renda é sempre o aumento patrimonial, expresse-se ele por meio da renda ou dos proventos de qualquer natureza:

“Por isso mesmo, considerando que o fato gerador do imposto de renda é sempre aumento no patrimônio do contribuinte, ele somente ocorrerá se houver, dentro do período de apuração, uma soma algébrica positiva de todos os fatores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que o tenham afetado, de tal sorte que se pode dizer que o fato gerador do imposto de renda se exprime pela equação ‘mais direitos menos obrigações é igual a lucro’ e, ao contrário ‘menos direitos mais obrigações é igual a prejuízo’³³[...] Ao mesmo tempo, o inciso II indireta e implicitamente afirma que as rendas, definidas no inciso I, também são fatores de acréscimo patrimonial, pois ao dizer que os proventos são ‘os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior’, também reconhece tal efeito e tal característica nas rendas³⁴”.

Além de verificado o fato gerador, é necessário que haja disponibilidade sobre o valor — aqui entendida pelas balizas estabelecidas no Art. 145, §1º —, isto é, quando o sujeito passivo pode dispor de sua renda para a subsistência digna e ainda suportar os encargos tributários.

Estabelecidas considerações iniciais sobre o imposto de renda, cabe a análise de como os preços de transferência são tratados na legislação brasileira.

Baseado na distinção esclarecida na introdução, sobre a diferença entre o instituto preço de transferência e o controle dos preços de transferência, este último entendido como a legislação que visa contornar a prática dos preços de transferências com vistas a adequar a base de cálculo para a tributação da renda, deve-se estabelecer algumas considerações introdutórias acerca do tratamento brasileiro sobre o tema. Neste sentido, há de se reconhecer sob que paradigma se orienta a legislação, ou melhor, qual ficção jurídica estabelece para orientar a fiscalização; segundo GREGÓRIO (2011), a máxima definida para orientar é “se o ‘preço praticado é superior, nas importações, ou inferior, nas exportações, ao preço parâmetro’, deve-se ‘tributar a renda auferida’”³⁵.

Outro tema que merece definição técnica, ainda que breve, é o que se entende por “preço praticado” e “preço parâmetro”, pois constituem elementos essenciais para o arbitramento da base de cálculo. Da perspectiva administrativa fiscal, a Receita Federal definiu, em uma seção de perguntas e respostas³⁶, que (i) o preço praticado como aquele valor pelo qual o bem, serviço ou direito foi exportado ou importado e o (ii) preço parâmetro é aquele apurado segundo os métodos de cálculo previstos na legislação³⁷. Ambos os preços são calculados produto a produto, isto significa que para cada produto o contribuinte deve atribuir um preço praticado médio ponderado e um preço parâmetro médio ponderado. Ocorre que, na legislação brasileira, o método de apuração do preço médio diferente daqueles estabelecidos nos *guidelines*, porquanto no relatório

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pg. 74.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pg. 285.

³⁵ GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência - Arm's length e praticabilidade - Série Doutrina Tributário Vol. V**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011. p.315.

³⁶ Acesso em 20 de Janeiro de 2023, disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/capitulo-xix-irpj-e-csll-operacoes-internacionais-2021.pdf>.

³⁷ “PIC, PRL, CPL, PCI, PVex, PVA, PVV, CAP ou Pecex (preço arm's length)”;

internacional são estabelecidos intervalos de valores, e na legislação tributária pátria os preços atingidos são fixos.

Na legislação positiva, os preços de transferência estão previstos no Art. 18 a 24, da Lei nº 9.430/96³⁸, cuja redação e normas são extensas em hipóteses, de modo que a análise aqui feita não poderá ser exaustiva, apenas apresentando pontos essenciais da legislação sobre o tema. O (i) primeiro elemento está relacionado com o critério subjetivo, isto é, para que sejam aplicáveis as normas, é necessário que o negócio jurídico seja realizado entre uma pessoa jurídica no Brasil e uma pessoa física ou jurídica no Exterior, inclusive aquela situada em país de tributação favorecida (Art. 24, da Lei nº 9.430/96), tratando-se de matéria eminentemente internacional³⁹.

Em segundo lugar, a (ii) aplicação das regras de preços de transferência recaem sobre as pessoas jurídicas tributadas “com base no lucro presumido e no lucro arbitrado, além das que pagam IRPJ no lucro real”⁴⁰.

Outro aspecto importante diz respeito ao fato de que (iii) as regras se aplicam tanto para bens, serviços e direitos adquiridos no exterior (importação), quanto para as exportações. Na importação (Art. 18, da Lei nº 9.430/96) os valores considerados são aqueles constantes nos documentos de importação ou aquisição e o preço máximo dedutível é apurado pelos métodos PIC, PRL ou CPL, in verbis:

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

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

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: [...]

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

Nas exportações, por outro lado, (Art. 19, da Lei nº 9.430/96), aplicam-se as regras de preço de transferência “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”. Sendo o caso, apura-se a receita mínima pelos métodos PVEx, PVA, PVV ou CAP. Veja-se o teor do citado dispositivo legal:

³⁸ Há de se observar também as disposições da Instrução Normativa SRF nº 1312 de 2012.

³⁹ “IN RFB nº 1312/2012

Art. 1º Para efeito da legislação do imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a dedutibilidade de custos de bens, serviços e direitos importados e o reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, será efetuada em conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.”

⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.790.

A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos de Preço de Transferência na Apuração De Icms Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas

“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.

I - 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 similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes;

II - 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;

III - 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;

IV - 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.

§ 9º Na hipótese de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX, definido no art. 19-A.”

Importante a contribuição prestada por ROCHA (2013)⁴¹ no delineamento das formas de regulação jurídico-tributária e na identificação da prevalência dada pela legislação brasileira à praticabilidade na determinação dos preços *Arm's length* em transações:

“Uma das características mais destacadas das regras de preços de transferência brasileiras consiste na utilização, em alguns casos, de margens fixas de lucro para a determinação do preço *arm's length* de determinada transação. Como aponta a doutrina, ao se valer de tais margens fixas a legislação brasileira deu prevalência à praticabilidade das regras em questão, em contraposição à verificação da realidade econômica subjacente à operação realizada entre partes relacionadas, ou com entidades residentes em países com tributação favorecida ou sob regimes fiscais privilegiados.”⁴²

Segundo ROCHA, é possível identificar cinco modelos de regulação jurídica-tributária, em que quatro dão prevalência à praticabilidade e um ao critério de realidade econômica. São eles (i) a “prevalência da praticabilidade, com a utilização de critérios fixos e objetivos e direito de escolha do contribuinte”, (ii) a “prevalência da praticabilidade, com a utilização de critérios fixos e objetivos, sem direito de escolha do contribuinte ou regra de exceção”, (iii) a “prevalência da praticabilidade, com a utilização de critérios fixos e objetivos e a possibilidade de criação de exceções quando o caso concreto divergir do tipo legal”, (iv) a “prevalência da realidade econômica, mediante a utilização de conceitos indeterminados que transfiram ao aplicador margem de conformação do fato ao standard legal” e (v) a “prevalência da realidade econômica, mediante a utilização de dados concretos de mercado”.

⁴¹ ROCHA, Sérgio Andre. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

⁴² ROCHA, Sérgio Andre. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 325.

Neste sentido, faz-se necessário brevemente explicar o princípio da praticabilidade. Trata-se de princípio de direito tributário que surgiu no contexto de massificação dos fatos geradores, o que tornou a atuação individualizada da administração tributária inviável. Portanto, impôs-se o dever de tornar possível e célere a execução das leis tributárias por meio de padronização (tabelas, plantas, cálculos e presunções) veiculada nas normas fiscais com finalidade simplificadora. GREGORIO (2011) bem conclui sobre a definição e objetivos da praticabilidade:

“Em suma, a praticabilidade é o dever/direito *prima facie* de fomento à utilização de mecanismo que tornem mais simples e viável a execução das leis. O objetivo perseguido pelo princípio é a realização da igualdade geral entre os contribuintes.”⁴³

Por fim, deve-se mencionar também recente Medida Provisória 1.152/2022, que inova sobretudo ao prever expressamente, no Art. 2º, a adesão da administração tributária ao princípio *arm's length* no controle dos preços de transferências:

“Art. 2º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos de que trata o parágrafo único do art. 1º, os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.”

Além da menção ao princípio, a recente legislação também define conceitos importantes como “transações controladas” (Art. 3º), “partes relacionadas” (Art. 4º), “transações comparáveis” (Art. 5º), disposições sobre a aplicabilidade do *arm's length* (Art. 6º) e outras distinções. O presente dispositivo busca renovar a legislação em relação ao controle dos preços de transferência, revogando os Arts. 18 a 23 da Lei 9.430/96, conforme disposto no seu Art. 47, VI.

Portanto, trata-se de sistema que busca contornar as distorções ocasionadas pela manipulação dos preços, oferecendo métodos de se apurar preço parâmetro com vistas a se arbitrar uma base de cálculo para o justo recolhimento do tributo, ou, nas palavras de OLIVEIRA (2008), “comparar os preços de operações controladas com o preço de mercado”. Diante da recente Medida Provisória, e reconhecendo a distância do atual conjunto de leis com relação aos padrões internacionais (Item 3 da Exposição de Motivos), a recente lei brasileira editada busca se aproximar aos modelos estrangeiros de controle de preços de transferência no comércio exterior adotando explicitamente o princípio do *arm's length* e estabelece regras inseridas na seara do imposto de renda com vistas a concretizar a arrecadação sobre importante dimensão da atividade comercial.

3. Da possibilidade de aplicação das regras do preço de transferência para fins de apuração do ICMS.

Como já destacado na introdução, o real objetivo do presente artigo não é o de se debruçar profundamente sobre o instituto jurídico do “preço de transferência”, mas apenas bem delimitar seus fundamentos básicos, sua dimensão finalística e seu escopo de aplicação, com o intuito demarcá-lo como instrumento de controle dos métodos de apuração dos tributos incidentes sobre os resultados auferidos por empresas controladas, coligadas e vinculadas, funcionando, assim, como “*normas antielusivas específicas, que visam evitar uma alocação abusiva de lucros em jurisdição que ofereça uma tributação mais benéfica ou em entidade do grupo que não esteja pagando imposto*”⁴⁴.

⁴³ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência - Arm's length e praticabilidade - Série Doutrina Tributário Vol. V**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, p. 287.

⁴⁴ ROCHA, Sérgio Andre. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 337.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De ICMS
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

Em verdade, a real intenção deste breve estudo é o de avaliar e ponderar se as regras de preços de transferência, previstas especificamente na legislação federal do imposto sobre a renda, poderiam ser diretamente aplicadas pelas autoridades fiscais estaduais para fins de revisão do ICMS devido em operações interestaduais praticadas entre empresas nacionais que mantenham vínculo de subordinação societária ou de coordenação econômica, em especial nos casos de suspeita de que o valor de operação declarado e praticado entre as partes não seria o mais razoável e justo, considerando-se outras transações realizadas por outros agentes que atuam no mesmo setor econômico. Tal debate é de relevância, não apenas prática, mas também teórica, na medida em que exigirá reflexões acerca do respeito aos limites da norma de competência do ICMS, da utilização analógica do controle de preços de transferência em operações promovidas apenas dentro do âmbito interno de nossa Economia.

Para tanto, a segunda parte deste artigo será dividida em dois tópicos. Em primeiro lugar, pretende-se demarcar o campo de incidência do ICMS, bem como a estruturação da sua norma de competência, de modo a averiguar se o caso central de tributação desse imposto estadual possui qualquer relação com a dimensão finalística e com o bem jurídico que se pretende tutelar por meio das regras de preço de transferência. Sendo negativa essa resposta, cabe ainda averiguar se não seria relevante ou necessária a edição de lei específica (inclusive lei complementar) para a introdução desse tipo de instrumento de fiscalização adicional no campo desse imposto estadual. Por fim, pretende-se analisar as razões que justificam a utilização restritiva da analogia no direito tributário, visando a definir se seria legítima a aplicação analógica das disposições de leis federais concernentes ao controle de preços de transferência na apuração do ICMS em operações internas.

3.1. A norma de competência do ICMS, a delimitação da sua materialidade e a importância da edição de lei complementar.

A Carta Magna, no seu artigo 155, inciso II, outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*”, sendo assim delimitada semanticamente a materialidade econômica que pode ser atingida por esse imposto. Desse modo, o núcleo da base econômica a ser captada pelo referido imposto é indicada pelo vocábulo “*operações de circulação de mercadoria e serviços*”, o qual delimita materialmente o campo de exercício dessa respectiva competência tributária.

Para ATALIBA o elemento central desse conceito complexo é a “operação” de modo que essa é “*uma expressão substantiva de descrição constitucional do tributo; é o núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados*”, sendo que os “*demais termos, constantes dessa locução constitucional, são adjetivos em torno do substantivo operações*.”⁴⁵ Dada a complexidade dessa expressão, poderia ela ser compreendida em diferentes campos de significação, ou seja, em sentido econômico, físico ou jurídico, sendo que, para o intérprete do direito, mostra-se determinante apenas o sentido jurídico do conceito de operação⁴⁶. Portanto, buscando-se subsídio na teoria geral do direito civil, uma “operação” pode ser compreendida, genericamente, como um tipo de um negócio jurídico bilateral em que, por meio da vontade das partes, bens e direitos são transacionados, de modo a criar, alterar ou extinguir a posição jurídica dos envolvidos nessa relação.

Em segundo lugar, para a adequada delimitação do critério material do ICMS, há de se adjetivar tais “operações” pelas suas qualidades específicas, quais seja o fato de estarem relacionadas “*à circulação de mercadorias e serviços*”. Nesse particular, CARRAZZA leciona que tais expressões também devem ser compreendidas na sua acepção jurídica, a qual eleva como sua marca essencial

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**. Vols 25/26. Ano VIII. p. 104.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**. Vols 25/26. Ano VIII. p. 104.

a exigência da transferência de titularidade entre as partes envolvidas no negócio jurídico, independentemente de ocorrer uma movimentação física de determinado objeto de ponto A para ponto B:

“É bom também esclarecermos que tal ‘operação relativa à circulação de mercadorias’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa para outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem essa mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS.”⁴⁷

Aliás, recentemente, o STF, quando do julgamento da ADC 49, fixou esse pressuposto do ICMS com máxima clareza ao, por unanimidade, declarar inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, todos da LC 87/96. Nesse caso, o Excelso Pretório foi chamado a se manifestar sobre a questão controvertida acerca da possibilidade de Estados exigirem a apuração de ICMS nas operações de transferência formal de mercadorias – sem qualquer operação de venda – entre estabelecimentos de uma mesma empresa, mesmo quando localizados em unidades distintas da Federação. Os Estados defendiam que o legislador ordinário, ao utilizar a expressão “*circulação de mercadorias*”, teria optado pela definição de circulação econômica, de modo que cada estabelecimento empresarial, considerado unidade comercial autônoma, estaria obrigado a apurar a incidência de ICMS em todas as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com o recolhimento do respectivo imposto, de modo que a incidência do ICMS não dependeria de “*circulação jurídica*”, assim entendida como aquela que pressupõe a existência de um negócio jurídico translativo de titularidade do bem, ou seja, que validamente transfira a propriedade da mercadoria a outrem. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal veio a rejeitar o argumento dos entes estaduais, definindo que “*a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico oneroso que envolve a transferência da titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente*”. Com isso, o Exmo. Ministro Fachin, Relator da ADC 49, veio a concluir que “*interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica*”, de modo que “*o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS*”, sendo inconstitucional a interpretação de que a circulação a atrair a incidência de ICMS seria a meramente física ou econômica de mercadorias.

Em síntese, a fim de bem estabelecer os limites materiais do ICMS, CARRAZZA elenca com precisão os pressupostos fáticos e jurídicos para a sua correta incidência, os quais são: “*a) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade); c) existência de mercadoria enquanto objeto da operação; e, d) o propósito de lucro mediato, com a entrega (tradictio) da mercadoria.*”⁴⁸

Partindo-se dessas considerações, de pronto se pode concluir pela completa desconexão entre a matriz constitucional do ICMS e aquela que demarca o escopo de aplicação das regras do preço de transferência, as quais, como se viu acima, pretendem estabelecer critérios de controle do conteúdo econômico das transações internacionais praticadas entre empresas relacionadas, de modo a impedir que os preços artificiais mascarem os reais lucros auferidos nessas operações econômicas. Ora, a materialidade constitucional do ICMS em nada se identifica com aquela do Imposto sobre a Renda, na medida em que, no primeiro caso, se busca tributar o próprio valor bruto de uma operação de consumo, a qual, em sua essência, é marcada pela transferência de titularidade de um determinado bem a outrem, visando, com isso, a captar um trânsito de utilidade ou de valor agregado para um consumidor que está no outro polo daquela transação jurídica. Já no

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros/Jus Podivm, 18a edição, 2020, p. 45.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros/Jus Podivm, 18a edição, 2020, p.63.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

segundo caso, a riqueza que se pretende captar pelo Imposto sobre a Renda é a aquisição da disponibilidade de um acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte (artigo 43 do CTN), sendo que as eventuais transações jurídicas que lastreiam essa riqueza nova representam o simples meio de produção e obtenção dessa materialidade, não sendo assim o negócio jurídico (fonte da riqueza nova) o efetivo alvo daquela modalidade de tributação. Nessa esteira, o bem jurídico tutelado pelas normas de controle dos preços de transferência pode ser compreendido como a manutenção da higidez da arrecadação tributária dos lucros auferidos por empresas interligadas, de modo a impedir uma migração fraudulenta dos resultados obtidos para jurisdição fiscal mais benéfica.

Demonstrada a essencial distinção entre a matriz constitucional do ICMS e do IRPJ, impedindo uma direta e imediata equiparação nos fundamentos desses impostos para fins de uso da técnica de preço de transferência no âmbito da tributação internacional, cabe ainda avaliar se, mesmo que fosse rejeitada essa primeira premissa, ainda assim não seria indispensável a edição de uma lei complementar que crie norma geral de ICMS, nos termos do art. 146, III, “a”, e art. 155, § 2º, inciso XII, da CRFB/88, estabelecendo as regras nacionais para o uso de um tipo de “*preço de transferência*” aplicável no controle de “*valores das operações*” praticadas em transações interestaduais entre empresas brasileiras conectadas e localizadas dentro do território nacional.

Quanto a esse ponto, envolvendo a necessidade de edição de lei complementar prévia em matéria de ICMS, contribui profundamente ao presente debate o decidido no Recurso Extraordinário nº 1.287.019 (Tema 1093 de RG) e nas ADIs 5464 e 5469, em que o Colendo Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade das disposições normativas introduzidas pelo Convênio ICMS nº 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o qual pretendeu regular as hipóteses de cobrança de diferencial de alíquota de ICMS em operações interestaduais que possuem destinatários “consumidores finais”, tendo em vista a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015 ao art. 155, § 2º, inciso VII e VIII, da CRFB/88. Dito de modo mais simples, a Corte Suprema, dentre outras questões constitucionais analisou se seria indispensável a edição de uma lei complementar de ICMS específica para um delineamento preciso das regras nacionais de cobrança de Diferencial de Alíquota em operações interestaduais – DIFAL, independentemente da existência de um sutil regramento constitucional dessas hipóteses de apuração do imposto estadual. Portanto, ao que interessa à matéria tratada neste artigo, nesse julgado, acabou-se definindo, relativamente ao DIFAL previsto na Constituição, que:

(i) Cabe à lei complementar nacional dispor sobre conflitos de competências tributárias quando a legislação regional de ICMS, editada por cada Estado, puder gerar antinomias ou antagonismos interpretativos, de modo que, nesses casos, não há se invocar a competência legislativa concorrente prevista no artigo 24 da CRFB/88;

(ii) Assim, especificamente no caso do ICMS e da exigência de diferencial de alíquotas em operações interestaduais, o potencial conflito federativo estaria evidenciado, motivo pelo qual teria incorrido em inconstitucionalidade formal o mencionado Convênio CONFAZ nº 93/15, pois tal ato normativo teria invadido a competência reservada à lei complementar;

(iii) Com isso, restou fixada a Tese Vinculante (Tema 1093 de RG) que afirma: “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional no 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Partindo-se desses pressupostos, vê-se com máxima clareza que, também no caso de tentativa de aplicação pelas diferentes Fazendas estaduais das técnicas do preço de transferência fixados na legislação federal do Imposto de Renda, há um inegável risco de surgimento de conflitos de competências tributárias oriundas de aplicações divergentes e incoerentes da legislação regional

de ICMS, editada por cada Estado, o que, sem dúvida, gera antinomias ou antagonismos interpretativos que colocam os contribuintes nacionais em perigosa situação de insegurança jurídica. Desse modo, sendo elemento do ICMS que manifesta potencialidade de agredir o princípio federativo, a edição de uma lei complementar nacional deve ser vista como mandatária e não apenas recomendável. Essa, aliás, foi a conclusão alcançada pelo Juiz Relator *Fábio Raimundi* no processo administrativo que inspira o presente estudo⁴⁹:

“Em complemento, comungo do entendimento de parte da doutrina no sentido de que o controle de preços de transferência em operações interestaduais no âmbito do ICMS exige promulgação de lei complementar em razão da partilha de receitas e da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, visto que os ajustes a serem feitos nos preços praticados pelas partes vinculadas produzirão efeitos tanto no Estado de origem como no Estado de destino, cuja matéria deve ser arbitrada pelo legislador complementar, a teor do art. 146, I e III c/c art. 155, § 2º, XII, “c” e “f”, ambos da Constituição Federal de 1988.

Assim, no contexto atual de nosso ordenamento jurídico, entendemos que há lacuna normativa na Lei Complementar nº 87/96 que necessitaria ser preenchida por meio de veículo legislativo de mesma hierarquia, sob pena de inconstitucionalidade, uma vez que eventuais regras estaduais de “preço de transferência” afetarão o contexto nacional das operações de circulação de mercadoria a serem praticadas pelos agentes econômicos localizados em todo Brasil, de modo que esses eventuais conflitos federativos deverão ter seus critérios de resolução apaziguados de antemão,

Superados esses pontos, cabe, por fim, analisar se seria viável a equiparação analógica das regras do preço de transferência ao ICMS nas operações interestaduais, isto é, dentro do território nacional. É o que se pretende discutir no tópico que segue

3.2. A analogia no Direito tributário e a ilegitimidade da aplicação analógica da técnica do preço de transferência ao ICMS.

Antes de mais nada, impõe-se esclarecer que o termo analogia, em sentido filosófico, pode ser compreendido em pelo menos dois sentidos distintos, mesmo que conectados⁵⁰:

- (i) a analogia enquanto modo teórico (ou especulativo) de compreender reflexivamente a realidade (*analogia docens*), representando, assim, um sentido mais geral e amplo de invocação do termo e que acaba sendo pertinente a todos os campos do conhecimento científico, ilustrando, assim, um modo de raciocinar (*i.e.*, raciocínio analógico)⁵¹; e
- (ii) a analogia como aplicação (*analogia utens*), representando um determinado método aplicativo ou instrumento de interpretação de um conjunto proposições ou enunciados, de modo a permitir uma comparação entre eles, com base em um critério de ampliação de sentido fixado pela aproximação racional dos significados, entre si, semelhantes⁵².

⁴⁹ TARF, 1ª Câmara, PAF 18/1404-0011746-4, AL 8223726, Juiz Relator FÁBIO RAIMUNDI, Novembro de 2021.

⁵⁰ GAMBRA, José Miguel. *La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez*. Espanha: EUNSA, 2002, pp. 77 e ss.

⁵¹ Analogia nesse primeiro sentido seria a “*extensão provável do conhecimento mediante o uso de semelhanças genéricas que se podem aduzir entre situações diversas*”. (ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*, trad: Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti, 6 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012. pp. 58-59).

⁵² Guardadas as proporções e ressaltando o pano de fundo positivista e normativista do autor, tais lições extraídas da filosofia clássica encontram alguma ressonância na distinção proposta por Alfredo Augusto BECKER ao separar aquilo que ele denomina de “*analogia por compreensão*” de outra modalidade chamada de “*analogia por extensão*”. Segundo BECKER, a

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

Ilustrando o primeiro sentido, especialmente dentro da tradição aristotélico-tomista, o termo **analogia**⁵³ significa “*equivalência proporcional*”, o qual se desenvolve dentro do campo da lógica dialética⁵⁴, seguindo o modelo de raciocínio “*a:b = c:d*” (i.e., *A está para B, assim como C está para D*), como, por exemplo, “*a visão está para o corpo, assim como a razão está para a alma*”⁵⁵ ou “*Napoleão está para França, assim como o leão está para selva*”. Trata-se, pois, de um tipo de raciocínio que compara relações estruturais ou sentenças formalmente consideradas, sem ter a pretensão necessária de auxiliar na interpretação do conteúdo das proposições normativas nem de garantir a reformulação do campo de aplicação de enunciados prescritivos e jurídicos. Por isso, o raciocínio analógico, nesse sentido mais cognitivo e especulativo, descreve e analisa duas situações materialmente distintas, as quais, quando confrontadas de modo comparativo em razão de a um termo comum, apresentam uma simetria nas suas qualidades comuns⁵⁶.

Esse primeiro modo de compreensão da analogia em geral possui evidente relevância no campo jurídico, na medida em que o raciocínio analógico é quase sempre o modelo prioritário de compreensão das diferentes parcelas de realidade que serão captadas e reguladas pelo Direito. O raciocínio analógico é prioritário não propriamente para a reconstrução do sentido normativo das prescrições jurídicas que integram o direito, mas é o mais relevante para o entendimento das características e qualidades dos sujeitos e objetos que serão afetados pelo universo jurídico. Isso porque as realidades sociais concretas que devem ser enfrentadas pelo operador do direito nunca se manifestam, no mundo real, de modo inequívoco ou de acordo com a plenitude e perfeição de um ideal projetado pelo jurista. Na verdade, a construção de um “fato jurídico” parte do pressuposto de que esse é a mera representação de uma ocorrência parcial e imperfeita da realidade, a qual dependerá da compreensão de um “caso central” que fornece um modelo comparativo que permite que o operador do direito perceba, gradualmente, as semelhanças e diferenças entre os casos concretos que deverão ser enfrentados na resolução de conflitos jurídicos. No direito em geral (e no tributário em particular), portanto, o raciocínio analógico sempre se desenvolve como um raciocínio por semelhanças⁵⁷, ou seja, um raciocínio de aproximação aos casos centrais ou modelos jurídicos que devem ser formulados dialeticamente – e não por pura demonstração dedutiva – no campo jurídico⁵⁸. Veja-se que nenhum aplicador do direito terá diante de si, concretamente, o caso ideal da “*legítima defesa*” ou o modelo pleno de “*abuso de direito*” ou ainda a situação incontestável da “*tributação com efeito confiscatório*”, tal como previsto abstratamente em texto legais ou descrito nos manuais e tratados de direito. Na verdade, o operador do direito deverá compreender o caso central desses institutos jurídicos – o que exigirá não apenas conhecimento conceitual-teórico, mas também conhecimento prático-experiencial do direito –, exigindo, assim, o desenvolvimento de uma capacidade, não apenas especulativa, mas, especialmente, deliberativa e argumentativa. Curiosamente, por mais fundamental que seja o raciocínio analógico no campo do direito, este é, na maior parte das vezes, o menos utilizado, o mais desconhecido e aquele que, com

primeira ocorre quando “o que o intérprete faz é a constatação de regra jurídica já existente e resultante de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”, de modo que o significado resultante ao final do processo cognitivo seria “a verdadeira regra jurídica (sic) contida na lei (fórmula legislativa)”, enquanto que a segunda ocorre quando “não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova”, em que “o ‘intérprete’ estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado”, agindo assim ilegalmente, exceto o caso de preexistir outra regra jurídica que lhe outorgasse expressamente esse tipo de “poder criador”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 132/5

⁵³ Refere-se a *αναλογία* em grego (*ana+logos: segundo a mesma razão*) e *analogia* em latim.

⁵⁴ GAMBRA, José Miguel. **La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez**. Espanha: EUNSA, 2002, p. 77.

⁵⁵ ARISTÓTELES. **Nicomachean Ethics**, in BARNES, Jonathan (editor). **The Complete Works of Aristotle, Vol. II**. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995, 1096b29, p. 1733.

⁵⁶ O raciocínio analógico “*capacita para reconocer que se conoce de las cosas cuando las colocamos bajo un mismo termino análogo*.” (GAMBRA, José Miguel. **La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez**. Espanha: EUNSA, 2002, p. 288)

⁵⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014, p. 64.

⁵⁸ “...el razonamiento analógico en derecho es esencialmente igual al que arriba describimos, aunque empleado en el terreno opinable de la dialéctica y no de la demostración.” (GAMBRA, José Miguel. **La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez**. Espanha: EUNSA, 2002, p. 294)

maior frequência, é desprezado pelos teóricos do direito na formulação dos seus projetos científicos⁵⁹.

Em segundo lugar, identificamos um sentido mais específico para o termo analogia (*analogia utens*), o qual é indicativo do seu uso interpretativo e aplicativo, aprestando-se assim como um instrumento mais relevante para a prática jurídica, pois representa um dos métodos integrativos do Direito. E esse consiste na aplicação a determinado caso, para o qual inexistente um enunciado jurídico regulatório determinado, outra norma jurídica existente que possui campo de regulação apenas semelhante (e que, por isso, em termos apriorísticos, não abarcaria em seu campo de aplicação aquela situação concreta). A justificativa lógica para esse instrumento de aplicação baseia-se no fato de que “as razões que ditaram o comando legal para a situação regulada devem levar à aplicação de idêntico preceito ao caso semelhante (ou seja, análogo). *Ubi eadem ratio, eadem ius.*”⁶⁰

Dito de outro modo, tal forma técnico-aplicativa de se compreender a analogia pressupõe que o conjunto total das prescrições que coordenam a nossa ação em sociedade jamais será integralmente captado pelos textos que se materializam no direito positivo vigente, assumindo-se assim que inexistente (nem mesmo em termos puramente ideias) um catálogo exaustivo de comandos normativos escritos a serem lançados ao conhecimento prévio de todos. No entanto, mesmo que seja fato incontroverso de que sempre haverá lacunas nos preceitos redigidos para a composição do nosso direito positivo, deixando, assim, em aberto, vácuos de textualização nos comandos necessários à regulação das condutas humanas (infinitas na sua complexidade e variabilidade), jamais se poderia aceitar que o aplicador do direito, diante de possível deficiência textual, viesse a simplesmente desonerar-se da tarefa de buscar soluções adequadas para problemas novos e ainda não enfrentados ao argumento de que não identificou textos precisos contendo a resposta jurídica para o caso concreto⁶¹. De outro lado, não se pode perder de vistas que as lacunas normativas identificadas no ordenamento jurídico não representam necessariamente uma inércia legislativa no tratamento de determinado tema, mas podem, sim, indicar um desejo implícito de o legislador deixar de exercer, naquele momento, a sua competência legislativa, o que, inclusive, poderá ser invocado como razão suficiente para se bloquear eventual invocação da analogia.

Com efeito, o método analógico (que não é, como se viu, idêntico na sua abrangência ao raciocínio analógico) assume a função de identificar as razões subjacentes que fundamentam determinado enunciado jurídico textualizado, de modo a permitir que esse padrão normativo seja aplicado a outros casos semelhantes, os quais, porém, não foram expressamente regulados pelo direito positivo, mas que possuem, por aproximação, as mesmas razões subjacentes que justificariam a aplicação daquele modelo jurídico existente às novas situações fáticas.

Como se vê, o uso da analogia traz consigo uma evidente dimensão inovadora da ordem jurídica, pois invariavelmente acaba introduzindo no direito elementos novos e, em certo sentido, inesperados, motivo pelo qual a sua invocação e aplicação pelo operador do direito deverá sempre ser realizada com moderação e com atenção especial, sob pena de se admitir que o direito novo seja introduzido de modo surpreendente, com risco de violação à segurança jurídica daqueles que serão destinatários do comando analogicamente construído. Precisamente por isso, o uso da

⁵⁹ O raciocínio analógico também é indicado como terceira opção metodológica depois da dedução e da indução, por Miguel REALE, in *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 27ª edição, 2002, p. 85. Sobre o ponto, vide, ainda, FERREIRA NETO, Arthur M. *Por uma ciência prática do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

⁶⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 15ª edição, 2009, p. 212.

⁶¹ Tal pressuposto se encontra bem representado no Art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, a qual prevê o uso de analogia, como regra geral, apenas quando diante da omissão da lei, in verbis: “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.”

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

analogia nessas situações deverá ser necessariamente excepcional, até porque as lacunas textuais acima referidas não são de ocorrência constante no direito, mas sim esporádicas e ocasionais.

O cuidado que se deve ter no uso da analogia, especialmente em razão do eventual risco de agressão à estabilidade e previsibilidade do direito, faz com essa técnica integrativa não possa ser aplicada de modo irrestrito e com idêntica intensidade em todos os campos do direito. Na verdade, a aceitabilidade e a “tolerância” no uso da analogia irá variar conforme o ramo do direito e, ainda, conforme o conteúdo jurídico sendo regulado. Tal oscilação no uso do método analógico, portanto, será ordenada em cada ramo jurídico conforme o grau em que se exige lei formal na produção do direito posto, bem como de acordo com o nível de preocupação que se tem na preservação da segurança jurídica naquela respectiva área. Assim, não deveria estranhar o fato de que, em áreas do direito que tradicionalmente são consideradas mais intrusivas à esfera jurídica do particular e que são marcadas pelo uso do poder estatal para fins de limitar a liberdade dos indivíduos, a analogia tende a passar por firmes restrições e até vedação completa. É por isso que identificamos a proibição do tratamento analógico nas situações de imputação de tipos penais e de imposição de tributos, na medida em que esses casos representam contextos de aplicação do direito em que se privilegia a obediência à lei e se busca em grau máximo a preservação da segurança jurídica daqueles indivíduos que precisam ter a garantia de poder antever com clareza as condutas que serão consideradas prática criminosa e de saber, previamente, quando estarão assumindo determinado ônus econômico representado pelo dever de pagar algum tributo.

Com efeito, especificamente em matéria tributária, o artigo 108 do Código Tributário Nacional⁶² prevê a analogia como sendo o primeiro modo de integração do direito tributário, reconhecendo, assim, a possibilidade de a autoridade fiscal se valer dessa técnica para a aplicação da lei tributária diante de omissões legislativas. No entanto, logo em seguida, já no parágrafo 1º do mesmo dispositivo, deixa claro que não será permitida a invocação da analogia para imposição de tributo não previsto expressamente em texto de lei⁶³. Independentemente dessa previsão expressa e a despeito do reconhecimento no CTN acerca da possibilidade de uso desse método integrativo, a analogia encontra outros limites objetivos que estão fixados nas próprias regras de competência tributária, tendo em vista a sua tarefa limitadora do poder de tributar, a qual acaba exercendo uma função proibitiva na produção de juridicidade que restringe a atuação tanto do legislador, quanto do aplicador do direito. Isso porque, em se tratando de atribuição de competência, proíbe-se categoricamente que seja exercido poder de tributar à margem dessas regras constitucionais que se prestam a delimitar expressamente os fatos geradores e as bases de cálculo passíveis de adoção pelo legislador tributário, não deixando, assim, nesse campo jurídico, qualquer espaço para uso da função integrativa própria da analogia. Por isso, seria contraditório com a própria noção de uma norma de competência admitir que houvesse a criação de uma nova norma tributária por meio da simples invocação das razões subjacentes contida em uma lei tributária vigente para o efeito de ampliar o seu campo de incidência tributária. E isso se dá por dois simples motivos que se somam, quais sejam: tanto não se admite sejam alcançados outros fatos concretos não previstos na lei existente, em respeito à legalidade tributária, como também não se pode aceitar que sejam tributadas situações fáticas que sequer poderia, de início, estar incluídas naquele escopo legislativo,

⁶² “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia; (...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

⁶³ No mesmo sentido, AMARO: “A analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo. Por isso, ...o Código Tributário Nacional deixa expressa a proibição de, por analogia, exigir tributo (art. 108, § 1º).” (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 15ª edição, 2009, p. 212)

na medida em que toda e qualquer instituição de tributo exige direto amparo em uma norma de competência tributária.

Feitas tais considerações iniciais acerca da analogia, cabe retornarmos à análise do caso prático que motiva o presente estudo. Como se viu, no PAF 18/1404-0011746-4⁶⁴ julgado pelo TARF/RS, a Fazenda Estadual lavrou auto de lançamento para apuração de diferenças de ICMS, em razão de suposto crédito fiscal destacado em excesso em operações interestaduais praticadas entre o contribuinte gaúcho autuado e empresa controlada que se localizava outra unidade da federação, na qual havia concessão de benefício fiscal de ICMS (Zona Franca de Manaus). Diante dessas transações, o Fisco estadual entendeu que teria ocorrido manipulação no valor das operações praticados na transferência de mercadorias, de modo que teria ocorrido possível superfaturamento nos preços, o que exigiria a utilização das regras de preços de transferência previstas nos arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96. Como se vê, o principal fundamento da autuação fiscal escorou-se na possibilidade de aplicação analógica da técnica do preço de transferência em matéria de ICMS, o que justificaria a desqualificação dos valores das operações efetivamente praticados para que outra estimativa de preço fosse arbitrada no seu lugar.

No entanto, tal interpretação não apenas subverte a racionalidade jurídica do instituto preços de transferência, como também pretende promover extensão analógica do conteúdo de lei federal para matéria jurídica (ICMS) que de nenhum modo possui relação de semelhança nem poderia ser equiparada por meio das razões subjacentes que fundamentam aquela legislação de regência. Senão, vejamos.

Primeiramente, analisando-se na perspectiva do escopo geográfico de aplicação da lei que serviria de base para a analogia, o controle de preço de transferência pressupõe uma prática comercial que se dá entre empresas situadas em países diferentes e submetidas a ordens jurídicas nacionais também diferentes, dentro das quais esses agentes econômicos poderiam buscar vantagens fiscais impróprias por meio de uma migração fraudulenta dos resultados (lucros), de modo a submetê-los a jurisdições fiscais mais benéficas. Ainda que se pudesse identificar alguns elementos comuns no que diz respeito à indícios de manipulação de preços nos casos de transferências internacionais e de vendas interestaduais, as diferenças substanciais nos dois casos são manifestas, especialmente considerando a distinção nas condições de transporte, de custos de seguros, de controles aduaneiros e da própria supervisão por parte entes soberanos nessas operações internacionais, aspectos esses que, de outro lado, não estão presente em uma mera operação interestadual praticada entre empresas domiciliadas no País e submetidas a uma unidade federada e, portanto, desprovida de soberania para impor controles jurídicos em atos comerciais iniciados em local fora do seu alcance jurídico. Neste sentido, a internacionalidade da transação praticada é qualidade intrínseca para que se proceda com o controle dos preços baseado nos métodos antes descritos, porquanto a natureza dos regimes jurídicos em conflito (jurisdições soberanas em disputa), a posição geográfica dos agentes econômicos envolvidos, bem como os encargos relativos às transações de comércio exterior, envolvendo uma transferência internacional de mercadorias, em nada se assemelham com operações interestaduais, o que impede qualquer espécie de aproximação analógica.

Em segundo lugar, o óbice ao uso da analogia no caso também se justifica pelas profundas diferenças na dimensão finalística projetada pelo preço de transferência e aquela pretendida na cobrança interna de ICMS. Isso porque, no primeiro caso, a técnica do preço de transferência somente se justifica como instrumento de garantia da adequada tributação do lucro da empresa, ou seja, de mensuração da capacidade contributiva relacionada ao resultado positivo a ser auferido

⁶⁴ TARF, 1ª Câmara, PAF 18/1404-0011746-4, AL 8223726, Juiz Relator FÁBIO RAIMUNDI, Novembro de 2021.

**A Impossibilidade de Aplicação Analógica dos Métodos
de Preço de Transferência na Apuração De Icms
Devido em Operações Interestaduais Entre Empresas Controladas**

após a execução de um conjunto de operações econômicas. Nesse cenário, o preço de transferência pretende assim impedir uma alocação fraudulenta de lucros para outra jurisdição fiscal mais favorável. Já o ICMS, obviamente, tem como objetivo central a tributação das operações comerciais em si consideradas, as quais têm o propósito de levar produtos aos consumidores finais, os quais, como bem se sabe, acabam arcando com o respectivo ônus tributário. Assim, no caso do imposto estadual, não se almeja alcançar pela tributação o potencial resultado lucrativo daquela operação, mas o próprio valor de utilidade que é agregado em cada etapa produtiva.

Por fim, no plano jurídico-normativo, há de se considerar que o documento inaugural dos estudos sobre preços de transferência são os *guidelines*, estabelecidos pela OCDE desde 1995. O propósito é justamente preencher uma lacuna que as disposições normativas nacionais não são capazes, pois as normas internas não possuem validade extraterritorial irrestrita, especialmente na seara tributária. Isto é, buscou-se firmar com os signatários do acordo um sistema de princípios mínimos que orientasse as administrações fiscais para lidar com o problema da transferência entre coligados. Os estudos liderados pela OCDE debruçaram-se sobre as trocas internacionais, buscando fontes desde o *Carroll Report* de 1933. Neste sentido, recorrer à analogia para aplicar normas de preços de transferência em trocas internas é desconsiderar que todos os sistemas e princípios dos *guidelines* são feitos com base nas peculiaridades das trocas internacionais.

Portanto, há evidente óbice à equiparação analógica do controle dos preços de transferência para o caso de apuração de ICMS em operações interestaduais, uma vez que tal prática representa tentativa ilegítima de se criar nova forma de tributação por meio de analogia, o que viola o art. 108, § 1º, CTN.

4. Conclusão.

O presente estudou objetivou uma análise multifacetária da possibilidade de aplicação analógica das normas de controle de preço de transferência em trocas interestaduais, instigado por um recente posicionamento da Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul que advogou pela aplicação analógica das normas reguladoras dos preços praticados entre coligadas para ICMS em trocas interestaduais. O estudo foi dividido em duas partes maiores: (i) definição e conceito de preço de transferência e (ii) a possibilidade de uso por analogia das leis de controle do preço de transferência para ICMS em trocas interestaduais.

Na primeira parte, primeiramente buscou-se compreender e definir o preço de transferência, seus fundamentos no comércio exterior e a formalização do seu controle por meio dos *Guidelines* da OCDE. Na sequência, por meio da análise jurídica do conceito de bem jurídico no direito penal, estabeleceu-se qual era o principal objeto de tutela da legislação de preço de transferência. Por fim, analisou-se os fundamentos do imposto sobre a renda e o tratamento da legislação brasileira sobre o preço de transferência.

Na segunda parte, o presente artigo buscou definir o campo de incidência do ICMS através do seu delineamento constitucional, bem como pelo estudo analítico dos conceitos nucleares do seu fato gerador. Posteriormente, promoveu-se análise aprofundada da definição, das características e possibilidade da analogia no direito tributário e, ao final, com base nos resultados do exame sobre o método analógico, buscou-se avaliar a possibilidade de aplicação ao ICMS das regras federais do preço de transferência, tendo como parâmetro de análise um interessante julgado do TARF/RS em que o Fisco Estadual pretender desse tipo de extensão analógica.

Portanto, conclui-se pela impossibilidade de uso pelas Fazendas Estaduais da legislação federal que regulamenta o preço de transferência no Brasil, com base nos seguintes argumentos:

- (i) o bem jurídico tutelado pelas normas de controle dos preços de transferência é a higidez da arrecadação no que se refere à preservação na tributação dos resultados auferidos em transações internacionais, de modo a impedir a remessa artificial e manipulada de lucros para jurisdições fiscais mais vantajosas,
- (ii) no que concerne à estruturação normativa-constitucional do ICMS, percebe-se que a sua norma de competência tributária em nada se aproxima com aquela do Imposto sobre a Renda;
- (iii) quanto à hierarquia normativa das regras que regulam o ICMS, verifica-se que não há lei complementar nacional que estabeleça fato gerador, bem como arbitre base de cálculo que permitiria a fixação de regras de “*preço transferência interestadual*”, o que se mostra necessário, no caso, já que se está diante de potencial conflito federativo; e por fim
- (iv) a analogia, no caso concreto, implicaria em atividade integrativa ilegítima que culminaria na tentativa de criação de tributo não previsto em lei, bem como significaria exercer competência sobre fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos alheios àqueles constitucionalmente previstos para o ICMS.

5. Referências.

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**, trad: Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti, 6 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.
- AMARAL, Francisco. **Direito Civil: Introdução**, 9 ed. ver., modif. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 15ª edição, 2009;
- ARISTÓTELES. **Nicomachean Ethics**, in BARNES, Jonathan (editor). **The Complete Works of Aristotle**, Vol. II. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995;
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**. Vols 25/26. Ano VIII.
- AVI-YONAH, Reuven S. **The rise and fall of arm's length: a study in the evolution of U.S. international taxation**, 2009. Disponível em <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive>. Acesso em: 1/11/12.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 19ª ed. revista e atualizada por Hugo de Brito machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARZOTTO, Luis Fernando. **Filosofia do Direito – Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010;
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**: 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998;
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros/Jus Podivm, 18a edição, 2020.

DIAS, Daniela Gueiros. **Analogia no Direito Tributário Brasileiro**. Revista Direito Tributário Atual, n. 42. Ano 37. p. 214-240. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **Preços de transferência de intangíveis: diretrizes da OCDE e sua compatibilidade com o direito tributário brasileiro**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Tributação Aplicada, 1).

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Estudos de Filosofia do Direito – Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito**. São Paulo: Altas, 2002.

_____. **A Ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2014;

FERREIRA NETO, Arthur. M. **Por uma ciência prática do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016;

GAMBRA, José Miguel. **La analogía en general – Síntesis tomista de Santiago Ramírez**. Espanha: EUNSA, 2002;

GIDDENS, Anthony. **Runaway World: How Globalization is Reshaping our lives**, 1999.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência - Arm's length e praticabilidade** - Série Doutrina Tributário Vol. V. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011.

MIRSHAWKA, Valéria Zimpeck. **Preços de Transferência: Diferentes Visões**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da USP. 2012. P.14. Acesso em 17 de Novembro de 2020. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22042013->

OCDE, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022**, OCDE: Paris, 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

REALE Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 27ª edição, 2002;

ROCHA, Sérgio Andre. **Tributação Internacional**, São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. **Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior**, 3 ed., rev. e ampl., São Paulo: Quartier Latin, 2022.

ROXIN, Claus. *Derecho Penal: parte general*. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. **TÍTULO ORIGINAL: STRAFRECHT. Allgemeiner Teil, Band I: Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre**. Madrid: Civitas Editiones, 1997.

SANTOS, Edson Luiz dos. **Do Escambo à inclusão financeira: a evolução dos meios de pagamento**. São Paulo: Linotipo Digital, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preço de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**, 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.

; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. São Paulo: IBDT, 2021.

SILVA, Claudia Lucia Pimentel Martins da; PRATES, Daniel Teixeira e JUNIOR, Ivo Tambasco Guimarães. **O “Sexto Método” e a Prática Internacional: Aspectos Relevantes de sua Implementação e Alternativas para o Padrão Brasileiro**. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, nº 8, 2020, São Paulo, Anais VIII - Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, São Paulo: IBDT, 2020