

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS ANTIELISIVAS

Leda Camila Pessoa de Mello Cartaxo Assunção*

RESUMO:

O artigo tem como objetivo, inicialmente, trazer o conceito de preços de transferência, tratar de seus aspectos gerais e elucidar como ocorre o controle pelo Brasil e pela comunidade internacional. Em seguida, faz-se uma abordagem do conceito de *Arm's Length* e se discute a sua natureza como Princípio do Direito Tributário. Para isso, são tratadas as condições para que seja considerado um Princípio e a sua caracterização pelas Convenções da OCDE e da ONU. Por fim, é realizado um estudo sobre as normas brasileiras de preços de transferência como mecanismos antielisivos, avaliando-se o seu caráter ficcional, bem como a constitucionalidade das medidas adotadas.

PALAVRAS-CHAVE: Preços de Transferência - Princípio do *Arm's Length* - Normas Antielisivas - Constitucionalidade das Normas.

ABSTRACT:

This article intent to describe the definition of "transfer pricing", it's main aspects as well as elucidate the mechanisms of control by the national government in Brazil and the international community. Then it makes an approach about the concept of "arm's length", discussing its nature as a principle of Tax Law. For this, the text analyses the conditions required to this institute to be considered as a Principle and its characterization by the OECD Convention and the UN. Finally, it is made a study of the Brazilian "transfer pricing" as mechanisms of "abusive tax avoidance", evaluating its fictional character, and the constitutionality of the adopted measures.

KEYWORDS: "Transfer Pricing" - Principle of *Arm's Length* - "Abusive Tax Avoidance"- Constitutionality of Legislation.

Artigo recebido em: 17/07/2013

Artigo aceito em: 20/11/2013

* Mestranda em Direito Tributário na Universidade de São Paulo (USP) – Linha de pesquisa: Direito Tributário Internacional Comparado. Membro do Núcleo de Pesquisa "Estado, Constituição e Direito Tributário – UnB". Pós-Graduada em Planejamento Tributário pela Universidade de Brasília (UnB).

SUMÁRIO

1 Introdução

1.1 Metodologia

1.2 Contexto do problema

2. Preços de transferência

2.1 Controle dos preços de transferência no exterior

2.2 Controle dos preços de transferência no Brasil

3 O Arm's Length como princípio do Direito Tributário Internacional

3.1 A inserção do Arm's Length no ordenamento jurídico brasileiro

4. As normas de preços de transferência como mecanismos antielisivos

4.1 Constitucionalidade das normas antileisivas em preços de transferência

5 Considerações finais

6 Referências

1 Introdução

Trata-se de estudo realizado com o objetivo de discutir a conjuntura internacional acerca das normas sobre preços de transferência, bem como analisar as normas adotadas pelo ordenamento jurídico pátrio.

Inicialmente, o artigo trata da conceituação de preços de transferência, passando pelo controle do exterior e do Brasil. Após, trata-se do Princípio do Arm's Length e de sua inserção na legislação nacional, abordando-se diversos pontos de vista e correntes doutrinárias.

Posteriormente, são feitas considerações sobre as normas antielisivas adotadas pelo Brasil, as presunções adotadas pela legislação e a constitucionalidade destas normas frente aos princípios estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

1.1 Metodologia

Durante o decorrer do estudo, utilizou-se o método dialético de Hegel, o qual se consagra por meio da pesquisa qualitativa, entendendo que os fatos não podem ser considerados fora de um contexto social no qual estão inseridos.

Quanto à classificação da pesquisa realizada, sua natureza é aplicada, pois visa gerar conhecimentos para aplicações práticas dirigidas à solução de um problema específico, qual seja, a inconstitucionalidade das normas antielisivas em preços de transferência.

A pesquisa se deu de forma qualitativa, em que foram abordadas as opiniões de diversos doutrinadores sobre o assunto e, então, realizado um balanceamento dos argumentos.

Quanto ao objetivo, se caracteriza como uma pesquisa exploratória, por meio de levantamento bibliográfico e histórico da legislação brasileira aplicável ao caso.

Já em relação ao procedimento técnico, foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica, por meio de análise de materiais como livros, artigos e periódicos.

O assunto abordado na pesquisa realizada para a feitura do presente artigo é a legislação internacional e brasileira em sede de preços de transferência. Por se tratar de uma matéria de estudo recente no meio acadêmico, serão verificados além das legislações existentes sobre o tema, livros e, principalmente, artigos publicados. Realizou-se uma análise da conjuntura atual, visto que ainda há vários pontos controvertidos sobre o tema.

1.2 Contexto do Problema

As orientações sobre preços de transferência da OCDE¹ trouxeram para o âmbito internacional medidas para evitar a evasão de divisas no cenário tributário internacional, trazendo indicativos de procedimentos a serem adotados pelos países membros, no intuito de evitar a evasão fiscal.

Posteriormente, o Brasil, por meio da Lei nº 9.430/1996, introduziu no ordenamento jurídico mecanismos antilesivos em preços de transferência, que estipulou métodos simplificados com margens pré-definidas. A Lei brasileira inovou em relação às recomendações da OCDE ao fixar margens de lucro fixas, optando por limites objetivos de comparação de preços.

Sobre as normas brasileiras e os meios utilizados para impedir a evasão fiscal em matéria de preços de transferência, especialmente em função das presunções lançadas pelo legislador pátrio, é que se buscou vislumbrar a constitucionalidade ou não de referidos meios em face da Constituição Federal de 1988 e seus princípios de direito.

2. Preços de transferência

Tem-se por preço de transferência a política de preços utilizada nas relações internas de empresas interdependentes.² Quando as empresas interdependentes estão localizadas em Estados distintos, a exemplo das multinacionais, nasce a possibilidade de criar distorções nos preços das operações realizadas, levando à atrofia de lucros tributáveis em um Estado e à hipertrofia em outro, visando uma tributação menor sobre o lucro.³

Para Jonathan Vita, preços de transferência são os valores declarados de transação entre empresas do mesmo grupo, relativos às contraprestações por bens, serviços ou equity, corrigidos por meios das normas antielisivas tributárias referentes ao imposto sobre a renda, a qual generaliza a operação e a reproduz em condições de mercado, fazendo uso de mecanismos econômicos, como parametrização, comparabilidade e equalização.⁴

No entanto, cabe elucidar que nem sempre as remessas de lucros são determinadas por fatores fiscais - apesar de em grande parte esse ser o motivo principal -, podendo ter como fundamentos incentivos financeiros, busca por novos mercados, entre outros.

O instituto da transferência indireta de lucros (transfer pricing) tem como base uma discrepância entre o preço efetivamente utilizado e o preço justo ou

¹ OECD. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. Paris: OCDE, 2010.

² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, p. 301.

³ Ibidem, p. 302.

⁴ VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira e Preços de Transferência: Pontos de Conexão e Distinções Sistêmico-aplicativas**. Tese apresentada para título de Doutorado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010, p. 428.

objetivo.⁵ Esse tipo de remessa de lucros com valores diversos dos de fato praticados implica em evasão de divisas e deve ser combatido pelos fiscos internacionais.

Para Luís Eduardo Schoueri, os preços de transferência correspondem à política de preços estabelecida entre empresas interdependentes ou que mantenham uma relação peculiar, podendo surgir situações nas quais essa política é direcionada para a fixação de preços artificiais, de forma a concentrar a riqueza nesta ou naquela empresa de um grupo empresarial.⁶

A globalização da economia tem aumentado o papel das empresas multinacionais nas últimas décadas, notadamente pelo avanço tecnológico, tanto nas telecomunicações quanto na infraestrutura de transportes.⁷

Nesse contexto, com o crescente número de operações entre empresas interdependentes situadas em jurisdições diversas, cresce também a dificuldade em solucionar os problemas fiscais, tanto para as empresas, quanto para as autoridades fiscais internacionais.⁸

Tem-se, de fato, que os Estados buscam de maneira legítima proteger a atrofia de suas receitas fiscais implementando medidas que tentam fazer prevalecer os preços objetivos das transações, estipulados de acordo com o Princípio do *arms's length*.⁹

Nesse sentido, busca-se a comparação das operações de importação de bens e serviços com outras realizadas em um processo negocial não viciado, sem partes interrelacionadas, livres de pressões internas estranhas à operação.¹⁰

Assim, o instituto do preço de transferência tem por objetivo evitar a interposição de empresas em países com carga fiscal mais branda para impedir artificialmente uma tributação mais elevada no país de carga fiscal mais alta.¹¹

⁵ Ibidem, p. 301.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Dialética. 2006, p. 44.

⁷ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. **O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional**. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.) **Tributos e Preços de Transferência**. 1997. Editora Dialética. 1997, p. 16-17.

⁸ Ibidem, p. 17.

⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, p. 303.

¹⁰ NEDER, Marcos Vinicius. Aplicação do Método PRL (20) de Preços de Transferência nas Importações Promovidas pela Indústria de Medicamentos. In: Heleno Taveira Torres. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. 5. Quartier Latin. 2008. 1. ed., p. 316.

¹¹ VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira e Preços de Transferência: Pontos de Conexão e Distinções Sistêmico-aplicativas**. Tese apresentada para título de Doutorado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010, p. 427.

2.1 Controle dos Preços de Transferência no Exterior

Tendo em vista o rigor adotado pelo Fisco Norte-Americano (U.S. Treasury), teve grande aceitação na comunidade internacional os critérios estipulados nas Regulations under Section 482 IRC (1968).¹²

Seja em qualquer dos métodos adotados pelos Estados Unidos da América, admitem-se margens de segurança (safe havens) que buscam a ponderação de interesses não fiscais na fixação dos preços das operações realizadas.¹³

Segundo o estipulado pelo US Treasury, o preço objetivo pode ser determinado pelo método do preço comparável entre partes independentes, que significa confrontar o preço efetivo da transação com o preço praticado em transação similar entre pessoas independentes.

Caso não seja possível encontrar uma operação comparável, utiliza-se o método do preço de revenda, que usa do preço que o comprador revende a pessoas independentes o bem que comprou na operação, subtraindo-se o percentual de margem de lucro.¹⁴ Já o método cost-plus, ou preço de aquisição majorado, toma por base o preço de aquisição dos bens, encontrando-se o preço de venda teoricamente utilizado pelo vendedor. Há ainda o método do rendimento standard que se baseia na análise funcional do rendimento, levando-se em conta o papel, as responsabilidades e os riscos das empresas envolvidas.¹⁵

A conjuntura de normas internacionais tem sido bastante guiada pelos estudos elaborados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, sempre visando os métodos mais adequados ao Princípio do arm's length.¹⁶

A OCDE orienta seus membros a controlar as transações internacionais entre empresas interdependentes por intermédio da comparação com operações entre partes independentes. Desta forma, a finalidade das determinações legais é fazer que a base de cálculo dessas operações seja a mesma das realizadas a preço de mercado.¹⁷

¹² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5. ed. 1998. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 303.

¹³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5. ed. 1998. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 303.

¹⁴ Ibidem, p. 303.

¹⁵ Ibidem, p. 303.

¹⁶ Ibidem, p. 304.

¹⁷ NEDER, Marcos Vinicius. **Aplicação do Método PRL (20) de Preços de Transferência nas Importações Promovidas pela Indústria de Medicamentos**. In: Heleno Taveira Torres. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. 5. Quartier Latin. 2008. 1. Ed, p. 320.

No intuito de permitir que cada jurisdição tributária elabore suas normas de forma eficiente, os países da OCDE tentam tratar cada empresa integrante de um grupo econômico como uma entidade separada, visando resultados mais justos e a não bitributação.¹⁸

A Convenção Modelo da OCDE estabelece no parágrafo 1º do artigo 9º:

Este parágrafo prevê que as autoridades tributárias de um Estado Contratante poderão, para fins de cálculo das obrigações tributárias de empresas associadas, revisar as contas das empresas caso, em consequência das relações especiais entre as empresas, as contas não apresentem os verdadeiros lucros tributáveis auferidos nesse Estado. É evidentemente apropriado que o ajuste deve ser sancionado nessas circunstâncias. As disposições deste parágrafo se aplicam apenas se tiverem sido feitas ou impostas condições especiais entre as duas empresas. Não é autorizada a revisão das contas de empresas associadas caso as transações entre as empresas tiverem ocorrido segundo termos comerciais do mercado aberto normal (com base *arm's length*).¹⁹

A OCDE traz os métodos de cálculo tradicionais (traditional transaction methods), os quais já haviam sido recomendados nos relatórios anteriores da OCDE e são os seguintes: CUP, Resale Price e Cost Plus.

Esses métodos buscam comparar as transações de empresas relacionadas com empresas independentes.

O CUP (Comparable Uncontrolled Price) compara os preços das transações, o Resale Price compara as margens brutas a partir dos preços de revenda e o Cost Plus compara as margens brutas a partir dos custos de produção.²⁰

No terceiro capítulo do Guidelines da OCDE são apresentados novos métodos de cálculo, que são os transactional profit methods: o profit split method e o transactional net margin method (TNMM).²¹

A Convenção Modelo da ONU reproduz, em preços de transferência, o artigo 9º da convenção Modelo da OCDE, refletindo a importância do Guidelines da OCDE e a relevância da aplicação do Princípio do Arm's Length no contexto internacional.²²

¹⁸ AMARAL; Antônio Carlos Rodrigues. **O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional.** In: Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.) **Tributos e Preços de Transferência.** 1997. Editora Dialética. 1997, p. 18.

¹⁹ OCDE. Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital. 2010.

²⁰ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticidade.** 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.57.

²¹ Ibidem, p. 63.

²² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SOLLUND, Stig. The Commentary on Article 9 – The Changes and Their Significance and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation – BIT 11/ 2012.

A ONU produziu um Manual sobre Preços de Transferência para os países em desenvolvimento. Esse esforço da ONU se justifica pela dificuldade que os países em desenvolvimento enfrentam para controlar os preços de transferência, como: a ausência de parâmetros para a realização de comparações, a ausência de conhecimento específico sobre o tema, a complexidade da matéria pela quantidade de normas envolvidas e a crescente economia intangível.²³

2.2 Controle dos Preços de Transferência no Brasil

Já no Brasil, a sistemática do preço de transferência foi introduzida pela Lei nº 9.430/1996, que estipulou métodos simplificados com margens pré-definidas, veja-se:

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes; (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

a) dos descontos incondicionais concedidos; (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

c) das comissões e corretagens pagas; (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000) (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e

²³ ONU. Pratical Manual on Transfer Pricing on Developing Countries. 2011.

taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado. (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

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

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

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

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

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

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

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

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

Nesse ponto, a Lei brasileira inovou em relação às recomendações da OCDE ao estabelecer margens de lucro fixas, optando por limites objetivos de comparação de preços para os métodos do preço de revenda e custo adicionado.²⁴ Essa legislação sofreu algumas alterações, sendo a mais abrangente e recente a da Lei nº 12.715/2012 (conversão da MP 563/2012).

Na exposição de motivos da referida Lei, o Ministro da Fazenda destacou que:

²⁴ NEDER, Marcos Vinicius. Aplicação do Método PRL (20) de Preços de Transferência nas Importações Promovidas pela Indústria de Medicamentos. In: Heleno Taveira Torres. Direito Tributário Internacional Aplicado. Vol. 5. Quartier Latin. 2008. 1. Ed., p. 321.

As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao inerente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados 'preços de transferência', de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.²⁵

Embora saibamos que as regras de preços de transferência sejam importantes para o desenvolvimento econômico do país, o Brasil agiu de maneira enérgica em sua legislação, do ponto de vista internacional, especialmente pela presunção de margens de lucro.²⁶

Esse assunto será tratado mais adiante, quando forem esmiuçados os métodos de cálculo dos preços de transferência adotados pelo Brasil.

3 O *Arm's Lenght* como princípio do Direito Tributário Internacional

Quanto à positivação do Princípio do *Arm's Lenght* no Direito Brasileiro, não há nenhuma norma que o tenha introduzido como Princípio em nosso ordenamento, salvo pelos acordos de bitributação assinados pelo Brasil.²⁷ Nesse contexto, vários autores, entre eles Luís Eduardo Schoueri e Ricardo Lobo Torres, entendem pela aplicação do referido princípio somente em situações em que há acordos de bitributação.²⁸

Segundo entendimento de Ricardo Gregório, fato é que a disposição do parágrafo 1º do artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE não tem a capacidade de inserir o Princípio do *Arm's Lenght* em nosso ordenamento jurídico. Neste caso específico, cada país signatário exerce sua pretensão tributária sobre uma empresa residente em seu território. Não há repartição de competências entre os Estados, mas tão-somente tratam da possibilidade de instituir normas que promoverão condições *Arm's Lenght*.²⁹

Vê-se que não há compromisso ou qualquer limitação de competências entre os Estados, mas apenas uma cláusula que indica a possibilidade de os lucros serem assim tributados. Se a intenção do dispositivo da referida Convenção fosse estabelecer uma forma de tributação pelo *Arm's Lenght*, o teria feito de forma explícita, importando em um dever de se tributar conforme

²⁵ Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96.

²⁶ AMARAL; Antônio Carlos Rodrigues. **O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional.** In: Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.) **Tributos e Preços de Transferência.** 1997. Editora Dialética. 1997, p. 13.

²⁷ GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Lenght e Praticalidade.** 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.234.

²⁸ Ibidem, p. 324.

²⁹ Ibidem, p. 325.

este padrão. No entanto, foi estipulado somente como uma possibilidade, um indicativo.³⁰

Para Heleno Torres, o motivo pelo qual o tratamento dos preços de transfrência foi dado desta maneira pela OCDE está no fato de que não se poderia tratar da matéria de maneira diversa sem causar uma abusiva interferência no campo de soberania dos Estados.³¹

Na visão de Ricardo Gregorio, há um compromisso quando os países signatários incluem no acordo o parágrafo 2º do artigo 9º da Convenção da OCDE. Isso porque, no texto fica estabelecido que o país signatário procederá ("shall make") ao ajuste correlativo desde que o ajuste primário tenha seguido o padrão do Arm's Length.³²

Dessa feita, caso um país não exerça a faculdade do primeiro parágrafo, não há porque se comprometer com texto do segundo parágrafo.

3.1 A Inserção do Arm's Length no Ordenamento Jurídico Brasileiro

O Brasil fez constar em sua rede de acordos textos idênticos ao parágrafo 1º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE. No entanto, não inseriu o dispositivo do parágrafo 2º de referido artigo. Não obstante, o Brasil, na condição de observador, fez constar uma ressalva nos comentários da OCDE sobre o artigo 9º, especificando que se reserva o direito de não incluir o texto do parágrafo 2º em seus acordos.³³

Pois bem, isso demonstra, no ponto de vista de Ricardo Gregório, o qual não se consagra consensual na doutrina, a intenção do Brasil de não comprometer-se em seus acordos de bitributação em implementar uma legislação de controle dos preços de transferência que atendessem ao padrão Arm's Length e, tampouco, com intuito de evitar a bitributação.³⁴

Já com a edição da Lei n. 9.430/96, foi introduzido o controle de preços de transferência no Brasil. A partir de então, a doutrina brasileira já começou a tecer comentários sobre a caracterização do Arm's Length no direito brasileiro.

Pois bem, Heleno Torres buscou listar as denominações do princípio aplicável ao resultado do controle sobre os preços de transferência, veja-se: princípio da plena concorrência, princípio de preço sem interferência, princípio de preço de mercado, preço de mercado aberto, preço independente, regra do

³⁰ Ibidem, p. 235 e 236.

³¹ TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001, p. 305.

³² GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticalidade**. 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 234.

³³ Ibidem, p. 237.

³⁴ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticalidade**. 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 237.

operador independente, regra do justo alcance, princípio do preço parâmetro, princípio do preço imparcial, princípio do preço justo, princípio do preço independente, dentre outros.³⁵

A variedade de denominações para referido princípio reflete a ausência de positivação no direito brasileiro. Referido padrão, apesar da ausência de positivação, encontra-se inserido em nosso ordenamento tributário, decorrente dos princípios da igualdade particular e da capacidade contributiva.³⁶

Resta, agora, tecer algumas considerações sobre a natureza deste padrão adotado pelo Brasil.

A Convenção Modelo da OCDE o denomina de princípio, mas sem enfrentar os requisitos teóricos para referida denominação. Já a normatização americana utiliza o termo padrão (standard), no entanto não traz argumentos para a escolha. A doutrina brasileira, em sua grande maioria, trata do Arm's Length como Princípio Tributário.

Ricardo Lobo Torres entende o padrão Arm's Length como princípio pelo fato de ele "exibir características próprias dos princípios, como sejam a generalidade, a abertura, a abstração, a analogia, a vinculação a valores, as múltiplas possibilidades de concretização e a permanente ponderação com outros princípios".³⁷

Sobre o tema, Ricardo Marozzi assim se manifestou:

Há que se considerar a existência, no plano fático, de preços arm's length efetivamente praticados entre empresas independentes. Estes preços são atributos particulares das transações realizadas entre empresas independentes. São dados da realidade. Contudo, a dimensão precisa destes atributos nem sempre pode ser apreendida pelo intérprete. Ainda assim, a busca, tanto mais precisa quanto possível, dos preços arm's length é um mandamento imposto pelo ordenamento para aferição da renda que será o elemento indicativo da capacidade contributiva em matéria de preços de transferência. É um dever/direito *prima facie*, uma vez que haverá impossibilidades fáticas e jurídicas (princípios colidentes) que não permitirão sua realização na máxima intensidade desejada. Nesse sentido, também em consonância com a análise situada no campo das distinções fortes, a natureza do padrão *arm's length* revela-se como normativa específica de um princípio jurídico.³⁸

Nesse esteio, Ricardo Gregorio entende, apesar de não consensual na Doutrina, que a única maneira de admitir a presença do arm's length no

³⁵ TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001, p. 190.

³⁶ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticalidade**. 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.262.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 362.

³⁸ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticalidade**. 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 263 e 264.

sistema constitucional brasileiro é na condição de “norma jurídica da espécie princípio positivada implicitamente como decorrência direta do conceito de renda e dos princípios da igualdade particular e da capacidade contributiva.”³⁹

Já para Jonathan Vita, apesar de inexistirem distinções entre o Princípio do arm's lenght positivado no direito brasileiro e o Modelo da OCDE, o campo de aplicabilidade resta dividido da seguinte maneira: no direito brasileiro, algumas operações não são sujeitas à aplicação do princípio, sendo esta classe menor do que o Modelo desenhado pela OCDE. Já o campo semântico dos ajustes de certas operações são maiores no caso brasileiro que no Modelo da OCDE positivado pelo Brasil.⁴⁰

Tendo em vista que o arm's lenght, de acordo com a doutrina majoritária, consta do direito constitucional-tributário brasileiro como princípio, passaremos a analisar as normas de preços de transferência como mecanismos antileisivos.

4. As normas de preços de transferência como mecanismos antileisivos

A normatização sobre preços de transferência, como já evidenciado, foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio pela Lei n. 9.430/96, que, em sua exposição de motivos, traz a intenção declarada de criação das normas de preços de transferência para combater a evasão fiscal quando da transferência de resultados para o exterior, por meio da alteração dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos.

Foram estabelecidos alguns métodos para o cálculo dos preços de transferência, quais sejam:

³⁹ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Lenght e Praticalidade**. 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 365.

⁴⁰ VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira e Preços de Transferência: Pontos de Conexão e Distinções Sistêmico-aplicativas**. Tese apresentada para título de Doutorado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010, p. 540.

Forma de Aplicação	Importação	Exportação
Entre Preços Independentes	PIC – Preços Independentes Comparados PCI – Método de Preço sob Cotação na Importação	PVEx – Preço de Venda na Exportação PECEX – Método de Preço sob Cotação na Exportação
Custo como base	CPL – Custo de Produção mais Lucro (20%)	CAP – Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (15%)
Preço de Revenda como Base	PRL – Preço de Revenda menos Lucro (geral 20%)	PAV – Preço de Venda no Atacado por país de destino menos Lucro (15%) PVV – Preço de Venda a Varejo no país de destino menos Lucro (30%)

A Lei nº 12.715/2012 trouxe recentes modificações concernentes à matéria. Quando da exportação de commodities sujeita à cotação em bolsa de mercadoria e futuros internacionalmente reconhecida, deve ser utilizado o método PECEX. Já na importação de commodities sujeita à cotação em bolsa de mercadoria e futuros internacionalmente reconhecida, deve ser adotado o método PCI.

A legislação em preços de transferência traz que se o preço praticado pela empresa é superior, nas importações, ou inferior, nas exportações, ao preço parâmetro (calculado segundo um dos métodos previstos na legislação), a renda auferida deve ser ajustada antes de ser ofertada à tributação.

Para Ricardo Mariz de Oliveira, as normas dos arts. 18 a 24 da Lei nº. 9.430/96 trazem as seguintes mensagens:

Destarte, em decorrência das normas dos arts. 18 a 24, se ocorrer preço de venda ou juro ativo inferior ao mínimo legal, para efeitos tributários a lei considera que o negócio foi feito pelo valor que deveria ter sido adotado para atender ao mínimo legal. Ao contrário, se o valor de compra ou o juro pago exceder o máximo legal, para efeitos tributários a lei considera que o valor dispendido foi aquele que deveria ter sido adotado para atender o máximo por ela estabelecido.⁴¹

⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Tributos e Preços de Transferência*. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.) *Tributos e Preços de Transferência*. 1997. Editora Dialética, p. 80.

Importante salientar que o Fisco tem o dever e o direito de fiscalizar a ocorrência de manipulações de remessas de lucros ao exterior, no entanto, devem ser utilizados de meios legais para uma correta fiscalização.

No entanto, não deve declarar como efetuada de certa maneira uma operação, quando pode eventualmente ter ocorrido ou, efetivamente, por inúmeros motivos econômicos e conjunturas de mercado, não ter ocorrido.

Ainda sobre o tema, Ricardo Mariz traz a seguinte consideração:

Ora, tributar lucros menores, como se maiores fossem, ainda que a pretexto de coibir práticas evasivas, é tolher indiretamente a liberdade ínsita à iniciativa privada e impedir a livre concorrência, as quais somente existem e se concretizam se cada agente econômico puder fixar seus preços ou os reduzir, ou comprar a preços mais elevados, quando razões de concorrência, de conveniência negocial ou de subsistência imponham ou recomendem essas providências⁴².

Ocorre que a lei coloca em dúvida a lisura dos valores declarados pelos contribuintes. No entanto, a avaliação contraditória não é assegurada por completo por esta lei, visto que são estabelecidos limites e margens.⁴³ Referidas margens podem ser descaracterizadas por meio de provas do contribuinte, como pesquisas e relatórios que comprovem a lisura dos valores declarados.

Nesse contexto, estabelece Ricardo Mariz:

A fraude nos casos em que escapem aos limites da lei é apenas teórica, pois teoricamente também é possível que não tenha ocorrido. É por isso que a fraude sempre deve ser cabalmente comprovada por quem a alega em cada caso concreto, e não ser simplesmente declarada como existente em caráter apriorístico, geral e normativo, através de lei que anteceda o próprio fato⁴⁴

Conforme já descrito, o preço parâmetro é uma denominação criada pela Lei para indicar o preço apurado por meio dos métodos previstos na Lei n. 9.430/96, que deverá ser comparado com a média aritmética ponderada dos preços efetivamente praticados nas transações controladas no período de apuração do tributo.

No exterior o enfoque dos métodos tradicionais reside na comparabilidade de preços ou margens brutas, enquanto no Brasil o legislador preferiu manter a comparabilidade apenas para os métodos inspirados no CUP. Já com relação aos métodos inspirados no cost plus e no resale price, o legislador inovou ao predeterminar as margens brutas a serem aplicadas⁴⁵.

⁴² Ibidem, p. 85.

⁴³ Ibidem, p. 86.

⁴⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Tributos e Preços de Transferência**. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.) **Tributos e Preços de Transferência**. 1997. Editora Dialética, p. 80.

⁴⁵ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticalidade**. 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 162.

4.1 Constitucionalidade das normas antilelisivas em preços de transferência

Ao realizar uma análise dos métodos de cálculo de controle dos preços de transferência inseridos no âmbito da Lei nº 9.430/1996, percebe-se que existem inúmeras margens de lucros pré-estabelecidas e de difícil ou praticamente impossível modificação.

Veja-se, então, o teor da norma ora analisada:

“Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.”

Pois bem, da leitura da norma acima transcrita, temos que o contribuinte que, por razões diversas da tentativa de cometer evasão fiscal (como várias possíveis já citadas no presente estudo), tiver margens de lucros diversas das estabelecidas pela legislação, deverá fazer prova da idoneidade de suas informações prestadas ao Fisco.

Não obstante partir do pressuposto de tentativa de ludibriar o Fisco e cometer evasão de divisas, suas informações podem ainda ser desconsideradas pela fiscalização da Receita Federal do Brasil.

Assim, o legislador cometeu duas inconstitucionalidades, quais sejam: a) cerceou o direito de defesa do contribuinte; b) criou hipótese de incidência sobre fato gerador meramente presumido.⁴⁶

⁴⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preço de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p.23.

Como bem estabelecido por Roque Antônio Carrazza:

“o legislador ordinário não é totalmente livre para instituir os tributos da competência de sua pessoa política (...). É que na própria Constituição há um conceito, ainda que implícito, de renda, serviços de qualquer natureza, de operação mercantil, de importação, de operação de crédito, de serviço público, de obra pública, de ato de polícia etc., que ele é obrigado a considerar quando cria, *in abstracto*, tributos”⁴⁷.

O ilustre doutrinador acima citado relembra o voto do Min. Luiz Gallotti no julgamento do RE nº 71.758: “Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”⁴⁸.

Em face da referidas lições, não pode o Fisco tratar como se renda fosse algo que se presume ser, afrontando os Princípios Constitucionais da livre iniciativa e da tipicidade cerrada.

Ricardo Gregório tece o seguinte comentário sobre o tema:

Consequentemente, o sopesamento revela que a predeterminação de margens positivadas na legislação brasileira provoca uma intensidade de restrição ao *arm's length* (...) Conclui-se que o afastamento da comparabilidade por meio da predeterminação de margens nos métodos desenvolvidos para a apuração de métodos de parâmetros é uma medida constitucionalmente desproporcional⁴⁹.

Em sentido contrário, Ricardo Lobo Torres⁵⁰ entende que as presunções trazidas na normatização brasileira em preços de transferência são presunções relativas, podendo ser desfeitas por circunstâncias fáticas.

Jonathan Vita entende que, quanto às manifestações de que muitas vezes as restrições existentes nos artigos. 18 a 20 da Lei nº 9.430/96 não podem ser cumpridas, não é caso de inconstitucionalidade, mas de necessidade de ajustes nas formas de contraprova das margens das operações.⁵¹

Dessa feita, percebe-se que não há consenso, ou sequer maioria, quando se trata do assunto. As opiniões doutrinárias são divergentes e não há, ainda, muitas manifestações doutrinárias acerca do tema.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. Ed. São Paulo: Malheiros, 1007, p. 391..

⁴⁸ Ibidem, p. 395.

⁴⁹ GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticalidade**. 1. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 364.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 366.

⁵¹ VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira e Preços de Transferência: Pontos de Conexão e Distinções Sistêmico-aplicativas**. Tese apresentada para título de Doutorado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010, p. 440.

5 Considerações finais

Após a realização do estudo sobre as normas de preços de transferência como mecanismos antielisivos no Brasil, avaliando-se o seu caráter ficcional, bem como a constitucionalidade das medidas adotadas, conclui-se pela afronta à Constituição Federal de 1988, pelo menos no que se refere à redação atual da norma.

As margens pré-estabelecidas pelo legislador ordinário, com alternativas de alteração dificílimas de serem executadas (por meio de relatórios, publicações e pesquisas) e ainda sujeitas à descaracterização pelo Fisco, são, ao nosso entender, presunção legal do fato gerador.

Como visto no trabalho, vários motivos podem levar uma empresa a utilizar, que não com finalidade de ludibriar o Fisco, preços diversos dos praticados pelo mercado. Nesse sentido, não pode o legislador tratar referida situação de maneira desmedida, entendendo por inidôneas as informações prestadas pelo contribuinte.

Com toda razão, é dever da autoridade tributária buscar defender seus interesses e evitar qualquer evasão fiscal, isso não se questiona. Ocorre que, na edição das normas antielisivas, o Brasil tratou a questão de maneira um tanto quanto intransigente, se comparado a outros países, podendo entender-se, inclusive, em afronta à Constituição Federal.

Não se questiona o intuito do legislador ordinário, mas, ao estabelecer margens de lucro fixas e com complexa alteração, afrontou os Princípios Constitucionais da livre iniciativa e da tipicidade cerrada.

6 Referências

AMARAL; Antônio Carlos Rodrigues. O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.) **Tributos e Preços de Transferência**. Editora Dialética, 1997.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preço de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Preços de Transferência – Arm's Length e Praticidade**. 1^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

NEDER, Marcos Vinicius. Aplicação do Método PRL (20) de Preços de Transferência nas Importações Promovidas pela Indústria de Medicamentos. In: Heleno Taveira Torres. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. 5. Quartier Latin. 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Tributos e Preços de Transferência. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.) **Tributos e Preços de Transferência**. Editora Dialética, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) **Tributos e Preços de Transferência**. Editora Dialética, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Dialética. 2006.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. 5. Quartier Latin. 2008.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SOLLUND, Stig. **The Commentary on Article 9 – The Changes and Their Significance and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual**. *Bulletin for International Taxation – BIT* 11/ 2012.

VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira e Preços de Transferência: Pontos de Conexão e Distinções Sistêmico-aplicativas**. Tese apresentada para título de Doutorado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2010.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.