

CAMILA IDA GENNARO

**FUNDAMENTOS DA APLICAÇÃO DOS PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA**

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

COGEAE

São Paulo

2010

CAMILA IDA GENNARO

**FUNDAMENTOS DA APLICAÇÃO DOS PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA**

Monografia apresentada à banca examinadora do COGEAE – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora Ana Carolina Conte de Carvalho Dias.

COGEAE

São Paulo

2010

PREFÁCIO

Ao prospectar as opções de temas para o presente estudo, tinha em mente a articulação de três objetivos: (i) o primeiro, por excelência, seria dispor sobre a teoria geral do direito tributário, matéria que, em sentido amplo, tive a oportunidade de estudar com base na filosofia da linguagem de Paulo de Barros Carvalho; (ii) o segundo, discorrer sobre questão prática do direito tributário, enfrentada em diversas oportunidades no exercício da advocacia, e por fim, (iii) traçar considerações de natureza crítica ao assunto abordado, com base no exame de nosso ordenamento jurídico e em questionamentos que foram surgindo conforme o estudo da matéria.

Tendo em vista os referidos objetivos, escolhi a discussão acerca do regime jurídico dos preços de transferência no Brasil. Esse tema, enfrentado e já muito estudado quando da prestação de serviços de consultoria, permitiu-me traçar reflexões sobre a regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, bem como uma crítica ao modelo construído atualmente, o qual ainda permite a incidência de carga tributária predatória sobre os contribuintes do setor, identificando tendências e sugerindo mudanças vetorizadas por meio de uma análise científica.

É, então, um trabalho técnico e de reflexão, expondo um pensamento teórico em face da sistemática prevista na legislação. Por tal razão, tomei a liberdade de discursar de modo científico, sem renunciar, no entanto, a uma postura comunicativa que facilite a compreensão. Ainda, registrei em notas de rodapé todas as normas e enunciados citados neste estudo, bem como as referências bibliográficas das citações aqui realizadas, com a mesma finalidade de tornar a leitura fluida.

Agradeço, por fim, por todo conhecimento adquirido, seja com as ricas discussões realizadas com os colegas em sala, seja com as aulas irretocavelmente ministradas pelos Professores, pessoas a quem dedico estas próximas linhas.

INTRODUÇÃO.....	8
1. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – ASPECTOS GERAIS.....	10
1.1. Conceito.....	10
1.2. Controle fiscal das operações	14
1.3. Dificuldades.....	17
1.4. Princípios gerais recomendados pela OCDE.....	18
1.5. O princípio Arm’s Length	21
1.6. Preços de Transferência: pressupostos	22
1.6.1. Elemento de estraneidade	23
1.6.2. Pessoas jurídicas vinculadas.....	23
1.6.3. Vantagem anormal.....	26
1.7. Arm’s lenght e outros princípios	27
1.7.1. Princípio da Igualdade.....	27
1.7.2. Princípios da livre concorrência e livre iniciativa	28
1.7.3. Princípio da capacidade contributiva.....	30
2. IMPOSTO DE RENDA – CONCEITOS GERAIS.....	33
2.1. Regra matriz de incidência	33
2.2. Critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo: breve análise.	34
3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – ASPECTOS GERAIS	36

3.1. Critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo: breve análise.	36
4. REGIME DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	38
4.1. Métodos de controle sobre os preços de transferência	38
4.2. Controle de importação de bens, serviços e direitos do exterior	40
4.2.1. Método dos Preços Independentes Comparados – PIC	40
4.2.2. Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL.....	41
4.2.3. Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL	42
4.3. Controle de exportação de bens, serviços e direitos do exterior	43
4.3.1. Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx.....	44
4.3.2. Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA	44
4.3.3. Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV	45
4.3.4. Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP	46
5. OUTROS ASPECTOS RELACIONADOS AO REGIME DE TRANSFER PRICING	47
5.1. Presunções e ficções jurídicas do regime	47
5.2. Inversão do ônus da prova.....	50
II. CONCLUSÕES	51
III. BIBLIOGRAFIA	53

INTRODUÇÃO

Dado o acelerado processo de intensificação das relações econômicas experimentado pelos países nas últimas duas décadas — característica de uma das facetas da globalização, a inserção do Brasil nesse cenário operou-se como uma consequência natural da abertura das portas de sua economia aos grandes grupos econômicos mundiais. Nesse período, considerável número de poderosos conglomerados econômicos se instalou em nosso país, pois vislumbraram no mercado consumidor brasileiro excelente oportunidade de expansão de seus negócios¹.

Na esteira dessa mudança do cenário econômico mundial, a legislação pátria em muito teve de evoluir a fim de acompanhar essas transformações experimentadas pelo Brasil. Assim, com o advento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o Brasil passou a integrar o rol dos países que controlam os preços nas operações de importação e exportação de bens e serviços, entre empresas do mesmo grupo econômico.

A legislação que regula o tema em epígrafe determina que os contribuintes adotem uma metodologia de cálculo para mensurar as operações entre as empresas coligadas e também que mantenham elementos comprobatórios materiais hábeis a comprovar a adequação dos preços praticados nas transações entre partes relacionadas.

Ademais, ressalte-se que as autoridades fiscais brasileiras têm, diante da falta de justificativa das empresas, o direito de aplicar o método ou informação que consideram mais apropriados para determinar o preço parâmetro que servirá para fazer os ajustes no cálculo do Imposto de Renda.

¹ L. E. SCHOUERI destaca a importância do estudo da matéria ao expor que: “Conquanto introduzido em nosso ordenamento no final de 1996, o tema preços de transferência vem sendo pouco estudado no Brasil. Esta situação gera maior perplexidade se comparada com o desenvolvimento que o assunto vem recebendo em outros países, onde a cada passo o pesquisador encontra novos desdobramentos. A este silêncio doutrinário contrapõe-se a prática empresarial, em que se verifica grande quantidade de empresas mobilizando exércitos de profissionais para tratarem da fixação e disciplina dos preços de transferência entre empresas ligadas.” (*Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 11.)

Ocorre que, quando observamos a realidade concreta, materializada nas autuações que vêm ocorrendo, podemos inferir que não existe por parte do Fisco *um rigor quanto à análise dos fatores envolvidos na determinação do preço parâmetro*². Também, considerando o Direito como uma disciplina valorativa e finalista³, o estudo do evento jurídico pressupõe a definição dos interesses tutelados bem como a definição de seus destinatários primordiais e alcance normativo.

O escopo deste trabalho recairá justamente sobre a análise da questão dos fatores envolvidos da determinação do preço para comparação das operações entre as empresas vinculadas, qual seja o preço parâmetro.

Dessa análise, tentaremos demonstrar os aspectos que devem ser observados quando da determinação do preço parâmetro, ressaltando-se nesse ponto a importância de outras áreas do conhecimento que não o Direito, como Economia e Contabilidade, por exemplo, que trazem *segurança jurídica à tributação*. Ainda seguindo por essa linha, buscaremos também examinar se de fato podemos verificar a ocorrência da subsunção do fato (preço concreto praticado) à norma (tributação dos resultados gerados pelo excesso do preço praticado em relação ao parâmetro)⁴.

² Cf. R. B. NOGUEIRA, “O jurista não tem apenas de estudar a legislação vigente de seu país, mas muitas vezes a passada e a comparada, no tempo e no espaço. Tem que estudar a doutrina e a jurisprudência, adquirir cultura jurídica, sem o que não terá *habilidade* para investigar ou apreciar a relação fática, conhecer o conteúdo das normas, interpretá-las, integrá-las e aplicá-las ou ser capaz de elaborar a lei.” (*Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 1989, pp. 53 e 54.)

³ Cf. M. REALE, “o fenômeno jurídico manifesta-se ou existe porque o homem se propõe fins. Não é possível que se realize, por exemplo, um contrato, sem que algo mova os homens à ação. Quem contrata é impelido pela satisfação de um *valor* ou de um interesse, por um objetivo a atingir, por um *fim* qualquer que constitui o ato, dando-lhe vida e significado como razão do seu *dever se*. *Um fim outra coisa não é senão um valor posto e reconhecido como motivo de conduta*. Quando reputamos algo valioso e nos orientamos em seu sentido, o valioso apresenta-se como fim que determina como *deve ser* nosso comportamento. Não existe possibilidade de qualquer fenômeno jurídico sem que se manifeste este elemento de natureza axiológica, conversível em elemento teleológico” (*Filosofia do Direito*, vol. II, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 1978, p. 540).

⁴ Cf. P. de B. CARVALHO, “O objeto sobre o qual converge nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.” (*Curso de Direito Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004, p. 246.)

Cf. T. M. MOUSSALLEM, “Vimos que tanto a realidade social quanto o sistema do direito positivo são constituídos pela linguagem. Observamos ainda tratar-se o direito positivo de um sistema autopoiético, que, por sua vez, só permite o ingresso de elementos a ele exteriores (fatos do mundo) quando estes estiverem descritos nas hipóteses normativas. Baseados nessas assertivas, podemos afirmar que um evento só ingressará no sistema do direito positivo quando por linguagem competente (admitida pelo ordenamento jurídico) for descrito (denotação) e quando a aludida

I. DESENVOLVIMENTO

1. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – ASPECTOS GERAIS

1.1. Conceito

Em uma relação comercial comum, sempre que se vende um determinado bem ou se presta um serviço, é fixado entre as partes um preço determinado ou determinável para a operação. Ocorre que a situação acaba assumindo um caráter especial quando as pessoas envolvidas são partes vinculadas, hipótese em que o preço estabelecido passa a ser denominado de “preço de transferência”.

Primeiramente para entendermos o conceito em epígrafe, é necessário desvincularmos o vocábulo preço de seu sentido técnico, de uso corrente, que quer significar uma contraprestação pecuniária em operações envolvendo venda de bens, prestação de serviços ou concessão de direitos⁵.

O termo "preço de transferência" significa o preço estabelecido nas operações de compra e venda de bens direitos e serviços entre partes relacionadas, quais sejam pessoas jurídicas vinculadas. “*O International Tax Glossary*, do IBFD, descreve o conceito ‘preço de transferência’ como a determinação dos preços a serem cobrados entre empresas relacionadas — particularmente pelas companhias internacionais — relativamente a transações entre vários membros de seu grupo

descrição subsumir-se aos critérios de aferição do fato estabelecidos na hipótese normativa (conotação).” (*Fontes do Direito Tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, pp. 109 e 110.)

⁵ A despeito de serem seculares, os ensinamentos de Adam Smith são sábios ao considerarem a composição dos preços dos produtos “Importa observar que o valor real dos diversos componentes do preço é medido pela quantidade de trabalho que cada um deles pode comprar ou comandar. O trabalho mede o valor não somente daquela parte do preço que se desdobra em trabalho efetivo, mas também daquela parte representada pela renda da terra, e daquela que se desdobra no lucro devido ao empresário. Em toda a sociedade, o preço de qualquer mercadoria, em última análise, se desdobra em um ou outro desses três fatores, ou então nos três conjuntamente; e em toda sociedade mais evoluída, os componentes integram, em medida maior ou menor, o preço da grande maioria das mercadorias.” (*A Riqueza das Nações – Investigação sobre sua natureza e suas causas*, São Paulo, Nova Cultural, 1996. p. 103.)

(venda de bens, prestação de serviços, transferência de uso de tecnologia e uso de patentes, mútuos, etc.)”⁶.

A legislação referente ao tema foi introduzida no ordenamento pátrio visando ao controle a que estão sujeitas as operações entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal⁷. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço determinado pelas forças de mercado e negociado por empresas independentes em condições análogas - preço obtido com base no princípio *arm's length*⁸.

Entretanto devemos ressaltar que os preços determinados pelas forças de mercado podem, por vezes, apresentar distorções quanto a sua composição por fatores de ordem econômica. De toda forma, o que se almeja com o preço *arm's length* é que as operações entre empresas vinculadas sejam realizadas de uma forma natural, evitando-se que ocorram distorções.

A disciplina dos preços de transferência visa analisar a renda efetivamente obtida por uma sociedade em transações realizadas com pessoas a ela vinculadas, buscando comparar o valor do negócio engendrado à média dos preços praticados (preço parâmetro) sob condições análogas, em mercado livre e aberto, com a finalidade de se neutralizar os efeitos da vinculação existente entre as partes contratantes.

⁶ H.T.TORRES, (*Preço de transferência e seu controle fiscal no Mercosul*, in P. de B. CARVALHO (org.), *Tratado de Derecho Tributario*, Lima, Palestra Editores, 2003, p.621.)

⁷ Note-se que a Instrução Normativa RFB n. 1.037/2010 determina os regimes fiscais privilegiados e elenca os países e dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a vinte por cento, ou ainda cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária ou à titularidade de pessoas jurídicas.

⁸ Cf. P. de B. CARVALHO, “O preço de transferência é exatamente a forma encontrada para, verificando-se ter sido efetuada a transação entre partes vinculadas, mediante a fixação de preço diverso do de mercado, substituir o preço maculado pela influência das partes por aquele independente do vínculo, impedindo, com isso, a distribuição disfarçada de lucros e, assim, permitindo-se aferir-se o real montante da renda auferida, sujeita à tributação em consonância com o princípio “*arm's length*””, (*Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, in V. UCKMAR, A.C.ALTAMIRANO, H.T.TORRES (Coord.), *Impuestos sobre el comercio internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 699.)

Nessa esteira, observe-se o conceito firmado por M. H. HUCK⁹:

”[o preço de transferência] consiste no preço de um produto (ou serviço), manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora como a compradora”

Em vista disto, o ordenamento jurídico brasileiro definiu, por meio do artigo 18 e seguintes da Lei n. 9.430/96, que estão sujeitas às regras de preço de transferência as pessoas físicas e as pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que realizem operações com pessoas físicas ou jurídicas: a) residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas¹⁰, mesmo que por intermédio de interposta pessoa; b) residentes ou domiciliadas em país ou dependência de tributação favorecida (art. 24), ainda que não vinculadas, ou c) residentes ou domiciliadas no exterior e que goze de regime fiscal privilegiado (art. 24-A), ainda que não vinculadas.

A mesma lei estabeleceu métodos específicos de apuração para bens importados e exportados, dentre os quais poderá o contribuinte eleger e aplicar, a cada produto, um ou mais métodos de cálculo do preço parâmetro¹¹. A partir do cotejo entre o preço praticado na transação, e o preço normalmente fixado entre partes independentes, sob condições semelhantes, garante-se a utilização de valores mais próximos aos preços de mercado, com os quais serão compostos o lucro real, arbitrado ou presumido e a base de cálculo da CSLL.

Os custos, despesas e encargos relativos às operações de importação e exportação serão dedutíveis na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL até o valor que não exceda ao preço parâmetro obtido pelo método de apuração aplicado (art. 18, caput, Lei n. 9.430/96), impedindo-se, destarte, evasão tributária calcada em transferência injustificada de receitas para o exterior ou em lançamento de despesas dedutíveis desnecessárias. Caso o valor de aquisição do

⁹ *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 255.

¹⁰ A vinculação determinada pelo artigo 23 da Lei n.º 9.430/96 decorre principalmente das relações matriz/filial e controladora/controlada ou coligadas, na forma definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76), dentre outras situações previstas no artigo 23 da Lei n. 9.430/96.

¹¹ O contribuinte poderá adotar quaisquer dos métodos previstos em lei, sendo-lhe permitido, inclusive, aplicar o método que gerar a menor exposição fiscal (art. 4º, §2º, IN 243/02).

bem supere ao preço parâmetro calculado, eventual excedente deverá ser adicionado ao lucro líquido do período.

O fundamento da legislação sobre preços de transferência, alicerçada sobre sistemática de aproximação dos valores negociados aos preços de mercado, reside na observância do princípio *arm's length*, indicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE como norteador da matéria em comento.

Embora não seja o Brasil país integrante da OCDE, a aplicação do princípio *arm's length* decorre diretamente dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, em razão dos quais se justifica a dispensa de tratamento equânime a pessoas interdependentes e terceiros não relacionados, no intento de tributar isonomicamente a renda percebida em suas respectivas atividades e de coibir vantagens fiscais ilícitas fulcradas na manipulação dos resultados da empresa.

De um modo geral, os métodos de apuração previstos em nosso ordenamento objetivam a apuração de um preço justo a ser tributado (preço *arm's length*), máxime no que toca ao método PRL, mediante o qual se busca atingir o preço que teria sido acordado em transação similar ou idêntica, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, entre partes não associadas, conforme sumarizado pelo artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE:

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

1.2. Controle fiscal das operações

Em uma primeira análise, as operações de transferências envolvendo partes relacionadas poderiam ser tomadas tão somente como uma forma de realocamento de resultados tributáveis entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Exatamente por essa razão, os controles estabelecidos em matéria de preços de transferência têm merecido uma atenção especial por parte do Fisco, pois visam à fiscalização dos atos de importação ou exportação que apresentem uma considerável divergência entre o valor normal, composto pelos componentes do mercado e aquele — artificial, ressalte-se, contratado entre as partes vinculadas.

A despeito do princípio maior em que se baseiam as operações dos preços de transferência ser o denominado *arm's length*, que grosso modo corresponde ao preço de mercado, tais operações podem apresentar condições diversas daquelas determinadas pela livre concorrência, conforme dito anteriormente. Assim, é inegável que essas operações têm por objetivo, em certos casos, reduzir os gastos com tributos nas operações internacionais, sendo concretizadas para fins de planejamento tributário internacional¹². Também poderá haver casos de realização de transferência de resultado para o país da sede da empresa como forma de avaliar a desempenho, ou até mesmo por exigência daquele país.

Em termos simples, para a transferência, de uma empresa brasileira com a sua vinculada localizada no exterior, cujo objetivo fosse realizar o maior lucro possível fora do Brasil, a exportação feita pela empresa brasileira seria efetuada com um preço abaixo do mercado para que a empresa vinculada importadora pudesse realizar o maior lucro possível na revenda do produto. Já quando se fala em importação, pela empresa brasileira, de produtos da empresa vinculada

¹² Analisando o planejamento tributário internacional como uma forma legítima de economia fiscal, expõe H. T. TORRES que: "Sendo o planejamento tributário um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando a criação de um modelo de ação para o contribuinte, suas proposições devem buscar constituir formas de economia tributária (*tax saving*), sem contrastar frontalmente o ordenamento. Esta hipótese pode consistir tanto numa escolha de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência quanto de isenção (total ou parcial) ou mesmo de negócios mais favoráveis, por negócios jurídicos indiretos, para obter o resultado desejado de eliminação ou redução do tributo devido." (*Direito Tributário Internacional - Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 48)

localizada no exterior, os valores nominais constantes nos documentos de importação seriam os maiores possíveis, a fim de que houvesse um aumento do lucro no exterior e redução do lucro no Brasil.

Assim, um primeiro objetivo da legislação brasileira a se destacar é o de tributar no Brasil os lucros das empresas internacionais aqui localizadas, os quais poderiam estar sendo transferidos para o exterior de maneira indireta através dos preços de transferências das operações de importação ou exportação para empresas vinculadas, localizadas em países com tributação favorecida ou naqueles que foram eleitos para receber esses resultados, ocasionando, dessa forma, perda de receitas para o erário brasileiro.

Em relação a esse ponto que tange à questão da transferência de lucros, merece destaque o debate doutrinário formado a respeito. A. XAVIER, por exemplo, considera as operações de preços de transferência como sendo uma forma de transferência indireta de lucros¹³.

Segundo o preclaro autor, “quando as empresas interdependentes se localizarem em diversos Estados — como é o caso das chamadas empresas multinacionais — a possibilidade de introduzir distorções artificiais nos preços das suas operações pode conduzir à atrofia dos lucros tributáveis num dos Estados em presença e à correlativa hipertrofia dos lucros tributáveis noutro ou noutros”.

E prossegue: “Importa, porém, salientar que as eventuais ‘deslocações’ de lucro nas relações internacionais não obedecem necessariamente a motivos fiscais, podendo ser influenciadas por outros fatores, como a existência num dos territórios em presença de incentivos financeiros, restrições cambiais, acionistas minoritários, pressões salariais, exigências de crédito, que podem conduzir a que na estratégia empresarial do conjunto se prefira a alocação de lucros num do que noutro dos territórios em causa”¹⁴.

¹³ Segundo ele: “A figura da *transferência indireta de lucros (transfer pricing)*, pressupõe uma divergência entre o preço efetivamente estipulado e o preço “justo”, “normal” ou “objetivo”, entendendo-se por este o que seria fixado entre empresas independentes, atuando em circunstâncias análogas (*arm’s length price*) (a chamada cláusula *dealing at arm’s length*).

¹⁴ *Direito Tributário Internacional do Brasil – Tributação das operações internacionais*, 5ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2000, pp. 301 e 302.

Também ventila possibilidade de haver Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) P. J. MARAFON, ao expor que a nova legislação tributária sobre preços de transferência, artigos 18 a 24 da Lei nº. 9.430/96, introduz regras que à primeira vista parecem uma invasão indevida na liberdade de contratar. Contudo, do ponto de vista fiscal, há um consenso doutrinário praticamente mundial de que o conceito puro de *renda* deve ceder a situações onde se verifica manipulação de preços entre pessoas vinculadas, seja por super ou subfaturamento, sem que com isso se esteja violando alguma proteção constitucional. Afirma também o autor que em nosso universo local, já conhecemos e aceitamos hipóteses similares, dentro do instituto da “*distribuição disfarçada de lucros*” (DDL), no qual também há situações em que o empresário desvirtua o objeto de seu negócio, “*desviando*” lucros para empresas vinculadas”¹⁵.

O controle fiscal efetivo do erário em matéria de preços de transferência se traduz na realidade fática através da aplicação de métodos que têm por objetivo indicar o preço de referência — tecnicamente denominado de preço parâmetro, a ser utilizado como comparativo com os preços praticados entre pessoas jurídicas vinculadas. Caso tais preços apresentem divergência acima do limite legal permitido, a operação poderá ensejar uma retificação dos resultados para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), de maneira que os preços atendam ao princípio *arm's length*.

A escolha do método fica a critério do contribuinte, sem necessidade de aprovação do Fisco. Será considerado o maior valor apurado, salvo se o valor declarado pelo contribuinte na importação for inferior. Já em se tratando das operações de exportação, será considerado o menor dos valores apurados, salvo se o valor declarado pelo contribuinte for superior.

A sistemática desenvolvida pelo legislador brasileiro para efeitos de controle dessas operações foi desenvolvida com o propósito de assegurar que os preços praticados (considerados nos resultados contábeis quando da apuração do lucro da empresa) se aproximem do mercado, sendo justamente por essa razão que cada um dos métodos, tanto para importação quanto para exportação, possui

¹⁵ *Preços de Transferência*, in V. de O. ROCHA (coord.), *Tributos de Preços de Transferência*, São Paulo, Dialética, 1997, p. 73.

um critério de ajuste que visa à correta comparação dos preços que são comercializados produtos semelhantes ou idênticos.

1.3. Dificuldades

De maneira geral, a composição dos valores tributáveis não é uma tarefa simples, máxime se considerado o fato de que as empresas integram um grupo com estabelecimentos situados em diversos países, o que dificulta a análise dos resultados da atividade como um todo pela autoridade fiscal, principalmente quando a realidade demonstra haver uma forte integração das atividades do conglomerado.

Deste modo, impõe-se analisar a questão mais profundamente, tendo de um lado as administrações tributárias nacionais, e de outro as empresas multinacionais praticando as operações de transferência. Sob a perspectiva das empresas, podemos dizer que o cumprimento das obrigações legais acaba encontrando obstáculos de ordem prática. As divergências entre o que cada Fisco nacional determina em relação aos métodos, ou mesmo quanto à documentação das operações podem acarretar, na prática, um custo operacional mais elevado no que se refere ao cumprimento destas obrigações, obstáculo esse inexistente na realidade de uma empresa que, embora exercendo atividade semelhante, esteja situada em apenas uma jurisdição fiscal.

Já quando verificamos a questão sob a perspectiva das autoridades tributárias, as dificuldades derivam dos princípios e acordos internacionais, sem prejuízo de questões materiais. De fato, em relação aos princípios, destacamos que os Fiscos muitas vezes se deparam com a possibilidade de decisões conflitantes. Por um lado, detêm o dever legal de fiscalização¹⁶, mas por outro, não

¹⁶ Cf. M. S. Z. Di PIETRO: “Para desempenho de suas funções no organismo Estatal, a Administração Pública dispõe de poderes que lhe asseguram posição de supremacia sobre o particular e sem os quais ela não conseguiria atingir seus fins. Mas esses poderes, no Estado de Direito, entre cujos postulados básicos se encontra o princípio da legalidade, são limitados pela lei, de forma a impedir os abusos e as arbitrariedades a que as autoridades poderiam ser levadas. (...) No entanto, esse regramento pode atingir os vários aspectos de uma atividade determinada; neste caso se diz que o poder da Administração é vinculado, porque a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma”. (*Direito Administrativo*, 17ª ed., São Paulo, Atlas, 2004, pp. 204 e 205.).

podem descuidar do dever de coibir a tributação de um mesmo rendimento por autoridades fiscais de países distintos.

Essa preocupação deve-se ao fato de que essa simples possibilidade de dupla tributação pode constituir-se em verdadeiro obstáculo às operações que visem à transferência de bens e de serviços, inibindo, assim, a circulação de capitais e os investimentos internacionais, o que em última análise pode representar impactos de ordem política e econômica para o país.

Quanto ao ato fiscalizatório propriamente dito, o Fisco pode encontrar dificuldades no que se refere ao aspecto material contábil e à definição de lucros da empresa considerando o contexto do grupo econômico como um todo¹⁷. Uma fiscalização que atenda ao princípio da verdade material¹⁸ necessitaria de uma análise de elementos eventualmente fora da sua competência territorial legalmente instituída.

1.4. Princípios gerais recomendados pela OCDE

Adentrando mais profundamente na questão principiológica, devemos entender que a sistemática que define a competência tributária em cada país é construída de acordo com os princípios que lhe dão embasamento. Assim, em um sistema fiscal com base na residência, o Fisco incluirá na

¹⁷ Nesse sentido expõe P. J. MARAFON “Quando o Fisco brasileiro necessitar de informação de empresa do exterior, há que se ponderar o fato de a lei local poder limitar esse acesso, por inúmeros sigilos. Aí será preciso obter os dados por meios oficiais (convênios com autoridades fiscais locais), porque a Suprema Corte brasileira entende juridicamente inválida, inclusive para fins fiscais, prova obtida por meios ilegais. Entendemos que essa restrição ao Fisco brasileiro vale tanto dentro como fora do território brasileiro, porque a ilegalidade está na conduta do agente e não no local.”, op. cit. (nota 11), p. 75.

¹⁸ Sobre a importância da correta apresentação do elemento probatório expõe L. E. SCHOUERI que: “Enquanto o Fisco não comprovar que os indícios por apresentados implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o Fisco cumprido seu ônus e a consequência e o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária (...) Assegurar defesa ampla e assegurar que o litigante comprove não se ter concretizado a hipótese abstratamente descrita pelo legislador para imposição da sanção legal. Poder-se-ia, pois, afirmar ser inconstitucional toda e qualquer presunção absoluta, dado impedir a prova da inoccorrência da subsunção que se impõe para a sanção legal.” (*Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 122 e 125)

base tributável a totalidade ou parte do rendimento, incluindo o rendimento de fontes externas, de qualquer pessoa física ou jurídica residente no seu território¹⁹.

Já quando o sistema fiscal tem por base a fonte, o Fisco irá considerar para efeitos de cálculo da base do imposto tributável os rendimentos auferidos no território fiscal de sua competência, diferentemente do caso anterior em que o conceito de residência era o fator determinante.

Se analisarmos os princípios adotados pelos países membros da OCDE, podemos verificar que se optou por considerar cada estabelecimento individualmente (critério da entidade separada), pois se configura a forma mais justa a fim de atingir objetivos fiscais equitativos, reduzindo-se por conseqüência, também, o risco de ocorrência de dupla tributação sobre um mesmo rendimento.

Para que tal princípio atinja o escopo desejado, nesse caso em que se analisa cada estabelecimento separadamente do restante do grupo, é necessário que a tributação dos resultados dos diversos membros seja efetuada considerando-se um universo mercadológico em que os agentes operem em ambiente de plena concorrência.

Visando justamente garantir a concretização da aplicação do critério de entidade separada para fins fiscais, os países membros da OCDE acordaram adotar o princípio da plena concorrência como instrumento hábil a minimizar ou em uma situação ideal, eliminar o efeito de condições peculiares (em caso de operações entre empresas vinculadas) sobre os resultados tributáveis. Destacamos nesse sentido, analisando o princípio *arm's length* e sua adoção pela OCDE, a exposição de L. E. SCHOUERI, segundo o qual: “Premissa para compreensão do princípio é que enquanto empresas independentes celebrando negócios geralmente mantêm condições de relacionamento comercial e financeiro (i.e., o preço das mercadorias ou serviços, bem como as condições para a venda ou para a prestação de serviços) determinadas pelas forças de mercado, as condições comerciais e fiscais dos negócios celebrados entre empresas associadas podem não

¹⁹ Nesse sentido expõe L. E. SCHOUERI: “13.9.6.5.1 Pedra de toque dos acordos de bitributação é conceito de residência, positivado no artigo 4º do Modelo da OCDE. É a partir dele que se aplicam as regras de repartição (ou de renúncia), definindo qual dos Estados contratantes pode tributar determinado rendimento. *Sempre*, na aplicação de um acordo de bitributação, é preciso *determinar* qual dos dois Estados é o da residência. Se ambos os Estados se qualificarem como residência, *a bitributação não será evitada.*”, op. cit. (nota 1), p. 173.

sofrer igual pressão das forças externas de mercado, por mais que essas empresas procurem reproduzi-las em seus negócios.”²⁰.

Dada à enorme importância da questão em tela, o Comitê de Assuntos Fiscais (*Committee on Fiscal Affairs*), principal órgão de política fiscal da OCDE, publicou, além do Modelo de Convenção Fiscal, diversos relatórios tratando da aplicação destes princípios às empresas multinacionais. Dentre eles, destaque para os *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* e o *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*.

Seguindo essa linha que visa à uniformização dos princípios que regem o comércio mundial da era globalizada, o Comitê, por meio dos relatórios tem incentivado a adoção de interpretações comuns destes artigos do Modelo a fim de que haja uma redução eficaz do risco de tributação inadequada de operações internacionais e também uma resolução mais satisfatória dos problemas ocasionados pela divergência do ordenamento jurídico aplicável nos diferentes países.

De fato, os princípios incorporados pela OCDE advêm de compilação de relatórios e de discussões anteriores do Comitê de Assuntos Fiscais, sobre temas importantes relativos às transações praticadas por empresas multinacionais. O relatório *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* traz uma perspectiva importante de princípios, como o da plena concorrência, enunciado no Artigo 9º do Modelo de Convenção da OCDE²¹.

Os princípios consagrados pela OCDE têm como objetivo indicar, tanto para as Administrações Tributárias quanto para as empresas multinacionais, meios que possibilitem a ambos resolver de forma eficaz as eventuais dificuldades relativas à matéria de preços de transferência. Dessa forma, ao adotar as recomendações da OCDE, evita-se ao máximo possíveis atritos por questões de competência entre os Fiscos de países diversos e, ainda, entre estes e as empresas multinacionais. Uma possível instalação de um contencioso administrativo ou judicial traria

²⁰ Op. cit. (nota 1), p. 26.

²¹ "[When] conditions are made or imposed between ... two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."

impactos negativos ao custo final dos produtos e serviços, além de dificultar o procedimento de comércio mundial e circulação de investimentos e capitais.

1.5. O princípio do *Arm's Length*

A própria OCDE define o preço *arm's length* como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

Para L. E. SCHOUERI, o qual ratificamos, o princípio *arm's length* consiste, em síntese, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (*separate entity approach*), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre membros daquele grupo²².

Simples e esclarecedora como a lição de SCHOUERI é a definição de renomados advogados norte-americanos, especialistas no assunto, como Thomas M. Haderlein e Gregg D. Lemein²³, que colamos ao rodapé²⁴.

Corroborando também com esse sentido explanado e complementando-o, define o conceito em tela, o *Black's Law Dictionary*. Segundo a obra, uma operação que atende ao princípio *arm's length* : "*Said of a transaction negotiated by unrelated parties, each acting in his or her own self interest; the basis for a fair market value determination. A transaction in good faith in the ordinary course of business by parties with independent interests. Commonly applied in areas of*

²² Op. cit. (nota 1), p. 26.

²³ "The first and overriding principle has been that transactions between commonly controlled parties are to be conducted at 'arm's length'. This simply means that the transaction should have the substantive financial characteristics of a transaction between uncontrolled parties, each equally capable of representing its position and each dealing with the other as a 'stranger'".

²⁴ *Transfer Prices Principle in Practise. International Transfer Pricing Laws - Gregg D., Baker & Mackenzie*. CCH Incorporated. Chicago, EUA, 1994. p. 107, apud L. P. NOBRE, *O comércio internacional, as empresas transnacionais e o controle da transferência de preços (transfer pricing) no Brasil*, tese (mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2000, p. 86.

taxation when there are dealings between related corporations, e.g. parent and subsidiary. The standard under which unrelated parties, each acting in his or her own best interest, would carry out a particular transaction."²⁵

Esse princípio, consagrado e institucionalizado pela OCDE, corresponde, na verdade, a uma série de práticas reiteradas que os países já adotavam desde algum tempo para nortear as operações de controle dos preços de transferência.

No sentido de constituir *o arm's length* uma compilação das práticas comerciais, H. T. TORRES expõe, resumidamente, que as diversas nações criaram seus próprios métodos de controle sobre os preços de transferência, cada uma adotando-os com suas particularidades próprias, mas também com muitos pontos em comum, principalmente no caso de países membros da OCDE. Em vista disso, foram sendo identificados distintos métodos eficazes para alcançar o “preço normal” (preço de livre concorrência), métodos que melhor refletissem o *arm's length principle*²⁶.

No entanto, mais importante do que analisar o aspecto de conceituação do princípio em si, acreditamos que a irradiação de seus efeitos dentro do ordenamento jurídico pátrio e o seu escopo merece muito mais atenção por parte deste estudo, dada a sua proposição.

Dessa forma, observada a concretização do fato jurídico, qual seja a transferência de determinados bens jurídicos por valores divergentes daqueles determinados pelas forças de mercado, instaura-se o conseqüente liame obrigacional entre o sujeito passivo da relação (empresa) e a Administração Tributária.

1.6. Preços de Transferência: pressupostos

²⁵ *Black's Law Dictionary*, Sixth Edition, West Publishing, 1991, p. 109.

²⁶ Op. cit. (nota 9 supra), p. 190.

Num primeiro momento, deverá o sujeito passivo demonstrar, por método próprio, qual a composição do preço praticado com a coligada situada no exterior. Para isso, poderá lançar mão de demonstrações contábeis, apresentação de elementos materiais probatórios e demais justificativas. Somente após se verificar, por parte da autoridade fiscal, divergência no preço praticado na operação, é que restará configurado o fato jurídico prescrito na hipótese de incidência da obrigação principal, que recai sobre o valor da diferença apurada.

Destacamos que a análise envolvendo as práticas de preços de transferência pressupõe que identifiquemos alguns elementos hábeis a mensurar as operações e estabelecer sobre estas um controle efetivo. Apesar de a doutrina ter divergido quanto à identificação dos pressupostos²⁷ (a nosso ver mais por uma questão metodológica) destacamos, a seguir, aqueles que em nossa opinião são mais importantes:

1.6.1. Elemento de estraneidade

Como foi dito anteriormente, os sistemas tributários dos países estão apoiados basicamente nos princípios da residência e fonte. O elemento da estraneidade pressupõe que um dos polos da relação jurídica seja qualificado como não residente. Ou, em outras palavras, segundo A. XAVIER, o elemento de estraneidade significa que as empresas, quanto às quais se verifica o nexo de interdependência, devem encontrar-se submetidas a ordenamentos tributários distintos, isto é, pertencerem a Estados diversos²⁸.

1.6.2. Pessoas jurídicas vinculadas

²⁷ Cf. L. E. SCHOUERI op. cit. (nota 1 supra), A. XAVIER op. cit. (nota 10 supra), H. T. TORRES op. cit. (nota 9 supra).

²⁸ Op. cit. (nota 10 supra) p 138.

A lei 9.430/96 traz em seu art. 23 o conceito de pessoa vinculada, arrolando diversas hipóteses que configuram o *status*²⁹, a exemplo do vínculo existente entre matriz e filial, ou controladora e controlada, dentre outras. Por sua vez, determina também o art. 87 da MP n. 2.158-35/01 que a vinculação será presumida quando, em razão de legislação do país do vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível i) conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes; ou ii) verificar a existência de fato do vendedor.

A análise inicial da norma já revela que o legislador brasileiro optou por um conceito bem amplo de “pessoa vinculada”, de maneira a possibilitar legalmente que um maior número de situações que pudessem ser abarcadas pela lei. Visando a abarcar o grupo econômico como um todo, legislador brasileiro optou por esse caminho de alargamento do conceito. Analisando as justificativas do legislador para a adoção do controle sobre os preços de transferência para pessoas vinculadas, J. D. ROLIM defende que as pessoas envolvidas podem ser consideradas no fundo as mesmas, adotando-se em parte a desconsideração da personalidade jurídica³⁰.

²⁹ Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior; II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior; III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976; IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976; V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976; VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

³⁰ *As Presunções da Lei 9.430/96 e os Casos Especiais nos Preços de Transferência*, in V. de O. ROCHA (coord.), *Tributos e Preços de Transferência*, Dialética, 1997, São Paulo, p. 41.

Ao analisar a questão da vinculação dos estabelecimentos P. A. BARRETO³¹ também questiona os limites da fiscalização quanto à definição e relacionamento das pessoas vinculadas³².

Ocorre que, embora tais estabelecimentos sejam juridicamente distintos, não há como se admitir que sejam necessariamente independentes do ponto de vista econômico. Considerando-se que as empresas muitas vezes fazem parte de um grupo, ou ainda são controladas e controladoras, podemos afirmar que há certa interdependência entre as partes, já que as decisões relativas a diretrizes, gerenciamento e estratégia são tomadas sempre em atenção ao impacto das empresas do grupo, ou da empresa e de seu negócio, como um todo harmônico.

Partindo da necessidade de se considerar o grupo econômico como uma “entidade una”, e da importância da correta determinação dos preços das operações entre as partes vinculadas - cujos resultados apresentam consequências não apenas jurídicas, mas também estratégicas, corroboramos o entendimento de que, uma vez interferindo o preço de transferência na avaliação do desempenho dos gestores quanto a sua tomada de decisões, ele deve ser estabelecido de forma a refletir adequadamente o valor agregado do produto e/ou serviço transacionado na unidade vendedora.

Ainda, os preços encontrados no mercado incluem uma série de elementos que remuneram situações específicas que não existem no mercado interno da empresa. Assim, o preço de mercado pode ser ajustado por impostos, fretes, comissões de vendedores, despesas com concessão de crédito e/ou juros financeiros embutidos.

Com efeito, o uso do preço de mercado possui uma série de vantagens, dentre as quais podemos destacar: a) independência do preço em relação às condições internas das unidades de negócio, de maneira possibilitar sua adaptação aos mais diversos tipos de atividade; b) inoportunidade de

³¹ Para ele: "A questão que se põe é: quais os limites a que adstrito está o legislador ordinário está para exigir, do sujeito passivo da obrigação tributária, o cumprimento de deveres instrumentais - vale dizer, produção de prova específica, mediante a aplicação de um dos métodos definidos em lei - em face de relações jurídicas nas quais o vínculo é meramente ficto ou presumido?"

³² *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 122.

transferências de ineficiências entre as referidas unidades; c) possibilidade de avaliação do desempenho das unidades de negócio em bases objetivas, dentre outras.

1.6.3. Vantagem anormal

Definida a sistemática de apuração do preço parâmetro, a administração tributária inicia o próximo passo, que corresponde à identificação de uma possível vantagem anormal, obtida através da negociação entre as partes relacionadas.

Para que seja possível efetuar tal tarefa, é necessário que a fiscalização esteja habilitada tanto técnica quanto contabilmente a efetuar a análise comparativa entre o preço normal, o preço determinado pelo mercado, e o eventualmente anômalo, praticado entre as partes vinculadas.

Supondo que as partes envolvidas na negociação não atenderam ao *arm's length principle*, serão postos em prática pela fiscalização os métodos de apuração da "vantagem anormal".

Assim, o passo seguinte é a apuração do preço parâmetro, que nos dizeres de H. T. TORRES é o preço apurado por meio dos métodos de controle fiscal sobre os preços de transferência, nos moldes do quanto disponha a legislação, que servirá de referência na comparação com o preço que foi efetivamente praticado pela empresa³³.

Ultrapassada essa etapa de apuração do preço parâmetro, a administração tributária irá proceder, então, à comparação do preço praticado pela empresa, com o apurado pelos métodos prescritos em lei.

Parte-se então para uma terceira etapa que corresponde à investigação que visa à verificação da existência do nexo de causalidade entre a "vantagem anormal" apurada e a vinculação das partes, cuja efetivação depende da relação de interdependência apurada nos termos do tópico anterior

³³ Op. cit. (nota 9 supra) p. 184.

(pessoas vinculadas).

Somente depois de concluídos esses passos pela fiscalização, é que podemos verificar ocorrida a subsunção do fato à norma. Logo, a Administração Fazendária estará habilitada a proceder ao lançamento do crédito tributário, decorrente da diferença proveniente da "vantagem anormal".

1.7. Arm's lenght e outros princípios

1.7.1. Princípio da Igualdade

Ao dispor na Constituição Federal (art. 153) que as pessoas jurídicas deverão ser tributadas observando-se as suas capacidades contributivas, o legislador deixa claro sua opção em oferecer dentro do sistema constitucional pátrio, um tratamento de igualdade para pessoas que estejam submetidas a situações semelhantes.

R. A. CARRAZZA entende que a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será, diz o professor, inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas³⁴.

Pelo que foi exposto até aqui, inferimos que o *arm's lenght principle* não se coaduna com o princípio da igualdade tributária, visto que nos termos da lei, as operações entre pessoas vinculadas recebem o mesmo tratamento daquelas realizadas entre pessoas não vinculadas.

Isso porque, como verificamos que na prática, o tratamento legal que recebem ambos os tipos de operações - envolvendo pessoas vinculadas e não vinculadas, é idêntico, as empresas podem sofrer por parte do Fisco alguma espécie de retificação de sua base de cálculo, devendo estas

³⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18 ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 67

apelar para o princípio constitucional tributário da igualdade a fim de que o princípio *arm's lenght* não seja erroneamente aplicado.

Seguindo essa linha de raciocínio, vale à pena ressaltar o entendimento de H. T. TORRES, segundo o qual não há como duvidar que o princípio *arm's lenght* busca revelar uma desigualdade (verificada na divergência de preços) e, com base no parâmetro de *preço normal* (preço de livre concorrência), vir resgatado o regime de igualdade na fixação de preços³⁵.

Resumindo, entendemos que não pode ocorrer, no ordenamento jurídico brasileiro, sob o pretexto de se aplicar o princípio *arm's lenght*, um tratamento paritário a operações claramente diferenciadas, tanto se analisadas econômica quanto juridicamente.

Por fim, justificando de certa forma que a aplicação do princípio *arm's lenght* deve ser relativizada, destacamos uma crítica feita ao princípio mais representativo do regime de *transfer pricing*. A. ZUCCHETTO, citando G. S. GALVAN, expõe que muito embora o princípio tenha por objetivo garantir que os valores pactuados em negócios firmados entre pessoas vinculadas correspondam aos que seriam estabelecidos entre pessoas independentes, fato é que as empresas integram grupos justamente para retirar proveito de sua vinculação, motivo pelo qual, na prática de seus negócios, cada empresa não é considerada isoladamente.

O autor continua esclarecendo que, de outro lado, o valor de mercado não é, atualmente, a regra da realidade do comércio internacional, já que mais da metade da circulação mundial de bens e serviços ocorre entre empresas e grupos multinacionais³⁶.

1.7.2. Princípios da livre concorrência e livre iniciativa

³⁵ Op. cit. (nota 9), p. 196.

³⁶ *O controle e o ajuste dos preços de transferência na importação e exportação veiculados pela legislação brasileira*, tese (mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004, p. 52

O princípio *arm's length*, por influir nas questões relativas aos personagens do livre mercado, traz consequências do ponto de vista do direito concorrencial, o qual engloba tanto o princípio da livre concorrência quanto o princípio da livre iniciativa. A livre iniciativa, como princípio do direito civil, corresponde a um poder, concedido pelo Estado, a um indivíduo, que lhe possibilita determinar, na medida da lei, seu comportamento perante a sociedade. Na prática traduz-se como a liberdade de negociar, contratar, escolhendo as partes, conteúdo e termos do negócio jurídico.

Já a livre concorrência está mais ligada ao âmbito de atuação do direito concorrencial. C. SALOMÃO FILHO³⁷ faz algumas considerações interessantes a respeito, que transcrevemos ao rodapé³⁸.

Portanto, como vimos acima, a livre concorrência é o comportamento que se busca em um mercado ideal, pois a concorrência econômica, quando exercida de maneira justa, é um estímulo à eficácia dos produtores e à melhoria na qualidade dos produtos e serviços prestados, devendo estar então a serviço do consumidor final, garantindo-lhe as vantagens descritas.

A despeito das críticas mencionadas no tópico anterior ao *arm's length principle*, sua finalidade busca atender à premissa vislumbrada pela OCDE, qual seja a promoção da livre concorrência (com tratamento mais igualitário despendido às relações entre empresas vinculadas) e consequente diminuição (ou em uma situação ideal eliminação) das distorções surgidas em meio a essas operações.

³⁷ “A idéia de regulamentação do poder econômico no mercado tem origem em uma premissa sócio-econômica fundamental: todo agrupamento social, por mais simples que seja, organizado ou não sob a forma de Estado, que queira ter como fundamento básico da organização econômica a economia de mercado deve contar com um corpo de regras mínimas que garantam ao menos o funcionamento desse mercado, ou seja, que garantam um nível mínimo de controle das relações econômicas (...) O elemento impulsionador da organização e da integração econômica, na ausência do agente estatal (ou na presença de agente estatal com poderes reduzidos), sem o qual as forças centrífugas, sócio-políticas ficam evidentemente enfraquecidas, são as regras de concorrência. Em presença do Estado, no entanto, a proteção da concorrência não pode se resumir à garantia do funcionamento da mão invisível Smithiana. Nesse caso não é possível propugnar pela coincidência entre Constituição Econômica (em sentido material) e direito concorrencial. O Estado introduz, pelo menos em certas áreas, uma forma de organização das relações econômicas que não se rege pela lógica concorrencial. (...) Portanto, para uma ordem econômica que pretende se autocontrolar, o poder econômico do mercado deve ser fiscalizado, e, quando excessivo ou abusivo, reprimido. Caso contrário, estar-se-á apenas substituindo apenas a excessiva ingerência do Estado, que se pretende limitar (mas de maneira alguma eliminar) através da garantia de correta atuação das regras de mercado, por uma dominação do “mercado” pelo poder privado, o que é, evidentemente, a pior solução, já que quanto a esse não é possível sequer fazer a presunção de persecução do interesse público que se faz com relação ao Estado.”

³⁸ Op. cit. (nota 8 supra), p. 19-21 e 50.

1.7.3. Princípio da capacidade contributiva

A Constituição Federal trata sobre o princípio da capacidade contributiva em seu art. 145³⁹. Ao analisar a norma concernente à linguagem utilizada pelo legislador constitucional, destacamos a falta de rigor ao se utilizar a expressão *capacidade econômica do contribuinte*. A despeito dos conceitos de capacidade contributiva e capacidade econômica serem utilizadas por alguns autores como sendo equivalentes, eles não se confundem⁴⁰.

A capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição da obrigação decorrente da relação tributária. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral⁴¹.

Por sua vez, a capacidade econômica é a manifestação do potencial econômica de um indivíduo em razão de seus rendimentos, sem analisar sua vinculação ao referido poder de tributar do Fisco. É a aptidão dos indivíduos em obter fortuna, sendo que sua manifestação se dará através de sua renda, do seu nível de consumo de bens ou do seu patrimônio acumulado. Portanto, o princípio da capacidade contributiva direciona a instituição de tributos, impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos.

Assim, com a aplicação do princípio em tela haverá sim um tratamento justo, visto que serão consideradas as diferenças entre os indivíduos, tratando de forma desigual os desiguais através do

³⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte** (g.n.).

⁴⁰ Sobre essa questão, expõe I. G. da S. MARTINS: “À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.” (*Caderno de Pesquisas Tributárias – Capacidade Contributiva*, vol. 14, São Paulo, Resenha Tributária, 1989. p. 34)

⁴¹ Cf. I. G. da S. MARTINS, op. cit. (nota 35 supra), p. 35.

recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão. O tributo é justo na medida em que se adequa à capacidade econômica do sujeito passivo que deve suportá-lo. A esse respeito S. CALMON faz algumas considerações interessantes, ora colacionadas:

“Por que deve o legislador considerar as disparidades? Para nós, a juridicidade da capacidade contributiva resulta, como vimos, do lado positivo do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades.”⁴²

A capacidade contributiva mencionada é justamente a capacidade subjetiva do contribuinte, que corresponde, na prática, à aptidão do indivíduo em recolher o tributo aos cofres públicos⁴³.

Aqueles sujeitos, dotados de capacidade contributiva, também estão habilitados a figurar como sujeito passivo da obrigação tributária. Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir os seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades⁴⁴.

Assim, a correta aplicação do princípio *arm's length* deve fazer emergir na relação jurídica tributária, a capacidade contributiva efetiva do sujeito passivo, que, de certa forma, aparece distorcida nas relações entre partes vinculadas.

Por essa razão os métodos de comparação (instrumento de aplicação efetiva do *arm's length principle*) devem buscar atender ao escopo do princípio da capacidade contributiva, pois caso não

⁴² *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p.39.

⁴³ Nesse sentido, expõe A. BALEEIRO “Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição”. *Limitações Constitucionais ao Poder Tributário* (atual. Mizabel Abreu Machado Derzi), 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 693.

⁴⁴ Nesse sentido expõe L. AMARO, de maneira simples mas esclarecedora: “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.” (*Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001. p.136.)

o faça, o controle sobre as operações de preços de transferência teria como objeto a arrecadação de tributos por meio de ficções e presunções. Assim ensina, por fim, H. T. TORRES⁴⁵:

“A busca do preço *arm's length* não pode servir para a criação de uma base de cálculo irreal, alcançada por um conjunto de presunções e ficções, superando, desse modo, todos os cânones e princípios constitucionais vigentes, em face da aplicação de margem de lucros ou de custos que não correspondam à realidade, à medida que isso implicaria suplantar o conceito constitucional de renda como acréscimo patrimonial e instalar o conceito legal de renda. A inserção do princípio *arm's length* em nosso sistema jurídico, para efeito do controle dos preços de transferência, deve ter como finalidade a determinação da correta capacidade contributiva da pessoa submetida ao controle, através da aplicação dos métodos próprios, mas respeitando o critério da renda como acréscimo patrimonial efetivo e disponibilizando (art. 153, III e ss. 2º, I, da CF; art. 43 do CTN), na determinação da base de cálculo do tributo.”

⁴⁵ Op. cit. (nota 9 supra), pp. 208 e 209.

2. IMPOSTO DE RENDA – CONCEITOS GERAIS

2.1. Regra matriz de incidência

De modo sucinto, a regra-matriz de incidência é a denominação dada pelo professor Paulo de Barros Carvalho⁴⁶ à norma geral e abstrata que regula a incidência dos tributos. A estrutura da norma compõe-se de: (i) uma proposição antecedente ou *descriptor*, contendo a descrição de um evento do mundo real, de natureza hipotética, e (ii) um conseqüente ou *prescritor*, contendo condutas intersubjetivas, envolvendo dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

O antecedente é formado pelos critérios: (i) material, representando a descrição de um evento que, caso ocorra, ensejará o conseqüente disposto na regra-matriz de incidência; (ii) temporal, que determina a partir de que momento se considera ocorrido o evento descrito; (iii) espacial, que descreve o espaço físico em que se verificará ocorrido o evento descrito na critério material.

Já o conseqüente é formado pelos seguintes critérios: (i) pessoal, responsável pela identificação dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária; (ii) quantitativo, o qual contém a alíquota e a base de cálculo do tributo, os quais, uma vez conjugados, resultarão no valor a ser recolhido aos cofres públicos.

O critério material da regra-matriz de incidência descreve um evento social que foi escolhido pelo legislador para ser levantado, vertido em linguagem competente, a fato jurídico tributário que se subsume à hipótese de incidência de determinado tributo. Esse evento eleito pelo legislador é a tradução de um comportamento humano/factual que, caso concretizado, poderá ensejar (lembrando que devemos observar os demais critérios), a sujeição de um tributo por parte do polo passivo da relação tributária.

⁴⁶ Op. cit. (nota 6 supra).

2.2. Critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo: breve análise.

De acordo com a legislação atinente ao assunto, o critério material do imposto sobre a renda é a obtenção de acréscimo patrimonial, representado pela renda e proventos de qualquer natureza.

A respeito da questão de se delimitar e conceituar os termos empregados pela legislação, estabelece H. B. MACHADO que a formulação do conceito de renda tem sido feita pelos economistas e financistas. Não há, nas palavras do jurista, uniformidade de entendimento. Assim, pra fugir às questões relacionadas com o conceito de renda, referiu-se à Constituição também a proventos de qualquer natureza. Na expressão do Código, *renda* é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais *acréscimos* patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são *proventos*⁴⁷.

Chegamos ao conceito de renda conjugando os dispositivos constitucionais e o posicionamento de R. A. CARRAZZA⁴⁸, também nosso professor, sobre o tema. Assim, considera-se como conceito constitucional de renda, estabelecendo que a referida exação tem como hipótese de incidência a aquisição de *disponibilidade econômica ou jurídica de renda* (entendido como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou o de *proventos de qualquer natureza* (entendidos como os acréscimos patrimoniais não abarcados pelo conceito de renda).

Logo, depreendemos que o legislador não está legitimado a criar hipóteses de incidência de imposto sobre a renda que não recaiam sobre *acréscimos patrimoniais*, seja enquanto renda, seja enquanto proventos de qualquer natureza.⁴⁹

⁴⁷ Op. cit. (nota 32 supra) p. 277.

⁴⁸ Op. cit. (nota) p. 360.

⁴⁹ Corroborando com esse sentido, estabelece J. A. L. GONÇALVES que: "Considerando que o texto constitucional serviu-se da técnica de referir-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para o fim de proceder à repartição de competência tributária impositiva, o conceito "renda e proventos de qualquer natureza" foi utilizado para esse fim, sendo intuitivo que o respectivo âmbito não poderá ficar à disposição do legislador ordinário. Admitir o contrário implica conferir ao legislador infraconstitucional competência para bulir com o âmbito das próprias competências tributárias impositivas constitucionalmente estabelecidas, o que é – para quem aceita o pressuposto básico do escalonamento hierárquico da ordem jurídica – imponível. A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela – Constituição – pressuposto". *Imposto Sobre a Renda, pressupostos constitucionais*, São Paulo, Malheiros, 1997, pp. 170 e 171.

O critério espacial está ligado ao território considerado pela Administração Tributária para efeitos de materialização da hipótese de incidência. Assim, pelo princípio da universalidade quando o Fisco analisar a tributação da renda, deverá observar que o contribuinte residente no país deve pagar imposto sobre os rendimentos auferidos tanto aqui, quanto no exterior. Já o não-residente tem o ônus do pagamento do imposto sobre a renda proveniente de fontes situadas no Brasil. Nesse caso, de tributação dos não-residentes, o princípio norteador é o da territorialidade.

Não há muito a dizer quanto ao tempo: a legislação que regula o tema em tela (Lei 9.430/96) estabelece simplesmente o critério temporal como o dia 31 de dezembro de cada ano.

Finalmente, o sujeito ativo da obrigação tributária é a União, através da Administração Tributária brasileira, a Secretaria da Receita Federal. Já o sujeito passivo são as pessoas (tanto físicas quanto jurídicas) as quais podemos verificar ocorrido o acréscimo patrimonial.

Passamos agora a analisar os critérios do consequente da regra-matriz de incidência tributária:

O critério quantitativo corresponde à base de cálculo conjugada com a alíquota. A base de cálculo naturalmente corresponde ao acréscimo patrimonial obtido pelo sujeito passivo da relação tributária. Já as alíquotas variam de acordo com a natureza do rendimento. Apenas a título exemplificativo, o Fisco tributa de maneira diferenciada os rendimentos do trabalho, ganhos de capital, pessoas jurídicas (estas com base no lucro real ou presumido), rendimentos de ganhos em bolsa de valores, etc.

3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – ASPECTOS GERAIS

3.1. Critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo: breve análise.

A lei nº. 7.689/88 dispõe que o critério material é *aufferir* (verbo) *lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões legais* (complemento). O Regulamento do Imposto de Renda, por sua vez, traz em seu art. 248, um conceito técnico de lucro líquido, que reproduzimos ao rodapé⁵⁰.

Conjugando tal definição legal com o disposto no art. 187, inciso VII⁵¹, da lei nº 6.404/76, em termos mais simples temos que o lucro líquido corresponde ao resultado final apurado quando do balanço da sociedade, já considerando inclusive as despesas com o pagamento do IRPJ.

Na hipótese de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, o critério espacial corresponde ao território global. Já no caso de pessoa jurídica equiparada a residente, considera-se para fins de critério espacial o território brasileiro.

O critério temporal corresponde ao último lapso temporal do ano do exercício fiscal em referência, quando é realizado fechamento do balanço contábil do período e a consequente apuração dos resultados referentes ao lucro líquido do período.

Assim como no caso do IRPJ, o critério pessoal consiste: o polo ativo da relação é a União. Já o sujeito passivo é pessoa jurídica, por se tratar de finalidade empresarial requerida. Sendo pessoas jurídicas, estas serão ou domiciliadas no Brasil, ou a estas equiparadas.

⁵⁰ Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

⁵¹ Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: (...) VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo da CSLL é o resultado da apuração do lucro do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro do mesmo ano de exercício. Relembramos que este resultado é obtido por meio ajustes (adições e exclusões) previstas em lei.

4. REGIME DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

4.1. Métodos de controle sobre os preços de transferência – visão geral

Conforme dissemos anteriormente, para evitar a transferência indireta de resultados para a matriz e a conseqüente perda de receita tributável, seja com superfaturamento das importações ou subfaturamento em exportações, o regime de *transfer pricing*, regulado basicamente pela lei nº. 9.430/96 e suas posteriores alterações, passou a determinar restrições de acordo com a operação realizada pelas empresas vinculadas. Os métodos de cálculo dos preços de transferência são ainda regulamentados pela Instrução Normativa RFB n. 243/2002 (“IN 243/02”).

No caso de importações, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, somente serão dedutíveis na determinação dos resultados para fins de IRPJ e CSLL até o valor que não exceda ao preço parâmetro, determinado pelos métodos a seguir expostos.

Após apurado o preço parâmetro, será o mesmo comparado com o valor constante dos documentos de importação ou aquisição, sendo certo que, uma vez constatado que o preço de aquisição é superior ao parâmetro, a diferença (excesso de custo) será considerada indedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL⁵².

A comparação é efetuada a partir da obtenção do preço médio ponderado, o qual levará em consideração as quantidades e os valores referentes a todas as operações realizadas no período em exame. Nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio, uma vez não sendo possível apurar o preço de fato utilizado na importação, a base de cálculo dos tributos será obtida mediante arbitramento do preço de mercado, de acordo com os critérios do art. 88 da MP n. 2.158-35/01⁵³.

⁵² O procedimento contábil referente ao ajuste do excesso segue as regras constantes do art. 5º da IN 243/02.

⁵³ “Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

Já quando se trata de exportações, caso as receitas auferidas nas operações entre partes vinculadas forem inferiores a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, considerando-se o mesmo período e condições de mercado similares, estas ficarão sujeitas ao arbitramento, através de um dos métodos que a lei determina.

O preço médio ponderado corresponderá ao preço praticado pela empresa nas vendas do mesmo bem ou serviço no mercado interno, em condições semelhantes, ou ainda, caso a empresa não atue no mercado interno, o preço de comparação será calculado com base em dados de outras empresas que efetuem a venda de bens idênticos no mercado nacional entre pessoas não vinculadas. As regras de apuração do preço médio, tanto no que se refere a importações quanto a exportações, consta do art. 21 da Lei n. 9.430/96.

Se o valor obtido após a aplicação de um dos métodos for inferior ao preço constante dos documentos de exportação, prevalecerá, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o montante ali declarado; caso contrário, a empresa deverá adicionar ao lucro líquido a diferença entre os dois valores.

Por fim, ressalte-se que, nas hipóteses em que o preço parâmetro obtido após utilização de um dos métodos seja divergente em até 5%, para mais ou para menos, do preço praticado na importação ou na exportação de bens ou serviços, o importador ou o exportador, conforme o caso, não precisará efetuar nenhum ajuste no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis”.

4.2. Controle de importação de bens, serviços e direitos do exterior

Em linhas gerais, para entendermos a lógica da fiscalização dos preços de transferência nas operações de importação, temos que entender que quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação for inferior ao preço praticado na importação, pela lógica do Fisco significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada. Passamos a analisar os métodos.

4.2.1. Método dos Preços Independentes Comparados – PIC

O método dos Preços Independentes Comparados – PIC é definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Segundo disposição do art. 8º da IN 243/02, “os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

- I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;
- II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;
- III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes”.

A respeito da sintonia deste método com o princípio *arm's length*, A. ZUCCHETTO nos traz que o método PIC não somente se inspira do princípio *dealing at arm's length*, vez que faz a identificação entre as realidades contratuais entre partes independentes e a paramétrica, como

também reproduz quase que fielmente o método *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*, recomendado pelo *Transfer Pricing Guidelines* da OCDE⁵⁴.

A aplicação do *CUP*, por sua vez, é feita por meio da comparação entre o preço praticado em uma operação internacional e o preço estabelecido em uma transação semelhante, porém realizada entre partes independentes.

Nesse caso, críticas que são feitas para o *CUP* valem também para o PIC⁵⁵.

4.2.2. Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL

O PRL é resultado da média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, sendo, porém ajustados com a diminuição de: (i) descontos incondicionais concedidos; (ii) impostos e *contribuições* incidentes sobre as vendas; (iii) comissões e corretagem pagas; (iv) margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda (após reduzidos os valores referidos nas hipóteses anteriores e do valor agregado no país) na hipótese de bens importados aplicados à produção; ou margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Os percentuais referidos acima podem ser alterados em circunstâncias especiais, mediante comprovação da inadequação das margens fixadas na lei, conforme procedimento descrito na Portaria MF n. 222/08.

Sobre este método, importante notar que a IN 243/02 alterou significativamente o modo de cálculo para obtenção do preço de comparação. Sem adentrar nas minúcias dos cálculos relativos à aplicação deste método, temos que a nova disciplina introduzida pela referido ato administrativo exige a aplicação da margem de lucro apenas sobre o *valor correspondente à*

⁵⁴ Op. cit. (nota 34 supra), p. 142.

⁵⁵ Existe uma dificuldade de ordem prática conforme expõe H. T. TORRES: “Os reclamos pelo atendimento à condição da identidade das operações, têm, por consequência, o substancial insucesso do método de confronto de preço, por isso é preciso apoiar a comparação sobre parâmetros menos rígidos, ou seja, sobre a similaridade das operações, quanto a características dos bens e condições de venda”. Op. cit. (nota 9 supra), p. 219.

participação do bem importado no preço de venda do produto final, e não sobre o preço de revenda (como determina a Lei), definindo o preço parâmetro, por sua vez, como a diferença entre o referido valor de participação e a margem de lucro obtida.

A sistemática conduz à notada diminuição do preço de transferência limite fixado originalmente à Lei n. 9.430/96, visto que a margem e o preço parâmetro não são calculados sobre o preço líquido de venda em sua integralidade, mas apenas sobre percentual deste último.

Assim, se a Receita não demonstrar que a metodologia apresentada em no artigo 12 da instrução normativa está consonante com o artigo 18 da mencionada lei, restará configurada a ilegalidade do ato, uma vez comprovado o fato de que a Administração se excedeu em sua tarefa de regulamentar o já determinado pela Lei.

O método em tela assemelha-se, claramente, ao *Resale Price Method*, consagrado pela OCDE. Ocorre, porém que, em comparação ao método brasileiro PIC, o *Resale Price Method* não define um margem fixa de lucro, qual seja vinte e sessenta por cento. Esse simples arbitramento, ao nosso ver, é conflitante com princípio maior que rege o regime de preços de transferência, o tão comentado *arm's length*.

Isso porque ao se estabelecerem simplesmente duas margens de lucro, o legislador abriu mão de considerar as condições de mercado, criando tributação sobre uma ficção jurídica. Obviamente é bem diferente do caso das empresas que apuram seu lucro com base no presumido, pois é dado ao contribuinte o direito de escolha. Nesse caso não, a arbitrariedade chega a tal ponto, que se desconsideraram as forças de mercado, as peculiaridades da economia brasileira, situações atípicas, todos elementos importantes para se apurar um preço determinado pelo mercado.

4.2.3. Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL

É definido pela legislação 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 taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

Os percentuais referidos acima podem ser alterados em circunstâncias especiais, mediante comprovação da inadequação das margens fixadas na lei, conforme procedimento descrito na Portaria MF n. 222/08.

Como os demais métodos de apuração do preço parâmetro das operações de importação, o CPL também tem inspiração em um método consagrado pela OCDE, qual seja o *Cost Plus Method*. O *Cost Plus* toma utiliza-se do valor dos custos suportados pela empresa que vende o bem ou presta serviço a terceiros (não vinculados) agregado a uma margem de lucro praticada pelo mercado. Esse método cria uma dificuldade de ordem prática, já uma análise correta exige que se faça uma coleta de dados precisa já que é necessário se determinar a margem de lucro praticada pelo mercado⁵⁶.

A mesma crítica feita ao PRL, vale para o CPL. O legislador, visando facilitar o cálculo, preferiu limitar os custos de produção admitidos pelo referido método, além de arbitrar o lucro da pessoa vinculada em vinte por cento.

4.3. Controle de exportação de bens, serviços e direitos do exterior

Em termos gerais, para entendermos a lógica da fiscalização dos preços de transferência nas operações de exportação, temos que entender que quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, pela lógica do Fisco significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, portanto a diferença que exceder ao

⁵⁶ Mostrando a dificuldade em se determinar tais fatores expõe H. T. TORRES: “Não são só os dados definidos a partir de operações feitas pelo próprio vendedor, perante pessoas independentes, que são tomados como critério para a comparação, mas, além desses, são considerados dados inerentes a outras transações, que ficam a depender da identificação de elementos formais e externos, verificados em relações praticadas entre terceiros autônomos e sem vínculo com as pessoas da transação controlada. (...) O uso deste método está sujeito a muitas variáveis e distorções, pelo que seus resultados nem sempre atenderão ao princípio *arm's length* e particularmente porque não toma em consideração o mercado destinatário, bastando-se os dados locais, à medida que considera apenas os custos suportados no Estado de residência do cedente, prescindindo dos dados relativos ao mercado da parte não residentes”. Op. cit. (nota 9 supra), p. 224.

valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL.

4.3.1. Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx

É definido pela legislação 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. Para efeito deste método, serão consideradas apenas as vendas para outros clientes não vinculados à empresa no Brasil.

Buscando a origem deste método, verificamos que também tem relação com *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*. A sistemática do PVEx é praticamente idêntica ao do PIC, apresentando diferença apenas quanto à natureza da operação, enquanto o PIC analisa os aspectos da importação, o PVEx identifica a operação de exportação.

Observamos, porém que, a despeito de PIC e PVEx serem métodos semelhantes, como dissemos acima, não há, para o PVEx, a mesma flexibilidade como aquela existente para o método PIC nas importações. Como exemplo, podemos citar que na apuração do preço parâmetro pelo método PVEx não é permitido utilizar o preço praticado por outra empresa com terceiros que produza o mesmo bem.

4.3.2. Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA

É definido pela legislação 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.

Os percentuais referidos acima podem ser alterados em circunstâncias especiais, mediante comprovação da inadequação das margens fixadas na lei, conforme procedimento descrito na Portaria MF n. 222/08.

Novamente a lei optou por considerar uma margem de lucro fixa ao invés de efetuar a sua correta apuração. Valem os mesmos argumentos no sentido de serem imprecisos quaisquer tipos de fixações arbitrárias relativas ao lucro.

A esse respeito, expõe A. C. A. UTUMI que, em ambos os casos, os ajustes permitidos são referentes à margem de lucro (15% no caso do PVA, e 30% no caso do PVV), margens essas fixas que, não necessariamente refletem as condições de mercado do país de destino, as condições de pagamento e os tributos incluídos no preço, cobrados no país do importador que esteja revendendo a mercadoria⁵⁷. A margem de lucro a que se refere este artigo será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado.

4.3.3. Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV

É definido pela legislação 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

⁵⁷ *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*, tese (mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001. p. 121.

de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo⁵⁸. A margem de lucro a que se refere este artigo será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado.

Os percentuais referidos acima podem ser alterados em circunstâncias especiais, mediante comprovação da inadequação das margens fixadas na lei, conforme procedimento descrito na Portaria MF n. 222/08.

4.3.4. Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP

É definido pela legislação 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.

Os percentuais referidos acima podem ser alterados em circunstâncias especiais, mediante comprovação da inadequação das margens fixadas na lei, conforme procedimento descrito na Portaria MF n. 222/08.

Sobre esse método expõe L. E. SCHOUERI que, para o método CAP, se o exportador efetua vendas no mercado interno, ou até mesmo no mercado externo a pessoas não ligadas, são desconsideradas tais circunstâncias, exigindo o legislador a apuração do custo médio dos bens que foram exportados na transação controlada.⁵⁹

⁵⁸ A respeito do diferencial entre PVA e PVV expõe A. ZUCCHETTO: “O diferencial de margens provavelmente decorra da maior lucratividade que tem o varejista quando distribui o produto diretamente ao consumidor final”. Op cit. p. 89.

⁵⁹ Op. cit. (nota 1 supra), p. 120. A respeito da fixação da margem L. E. SCHOUERI vai além, defendendo, em nome do *arm's lenght*, ter o contribuinte maior liberdade quanto à comparação com outros preços. Assim ele expõe: “Ora, como já se procurou mostrar no decorrer desse trabalho, as margens fixas não prevalecem diante do princípio *arm's lenght*, sendo lícito, tanto ao contribuinte como ao Fisco, proceder à análise comparativa demonstrativa da existência de outros percentuais.”Op. cit. (nota 1 supra), p. 120-121.

5. OUTROS ASPECTOS RELACIONADOS AO REGIME DE *TRANSFER PRICING*

Nessa etapa do desenvolvimento deste trabalho procuraremos focar outras questões julgadas relevantes para a análise da matéria preços de transferência e seu escopo enquanto disciplinadora das operações entre empresas vinculadas. Também buscaremos verificar qual o mecanismo adotado para a obtenção de resultados quanto à efetiva fiscalização e o atendimento ao princípio da verdade material.

5.1. Presunções e ficções jurídicas do regime

Segundo A. A. BECKER presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável⁶⁰.

Boa parte da doutrina sustenta que a presunção constitui um meio de prova indireta. Existem os que discordam dessa posição ao afirmarem que meios de prova são os fatos, os acontecimentos do mundo real, os documentos não podendo um processo hipotético, como é o caso da presunção, ser conceituado nesta categoria.

Desta forma, o meio de prova propriamente dito é o fato cujo conhecimento se faz de forma direta, constituindo-se, assim, a prova em sentido objetivo. Já a presunção representa a expressão da convicção do aplicador da norma sobre a ocorrência do fato indiretamente provado, isto é, a prova em sentido subjetivo.

Ao nosso ver, ponderamos que as posições acima apresentadas devem ser interpretadas de forma sistemática, sendo cada uma delas válida de acordo com o caso apresentado.

⁶⁰ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 462.

A presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido, de existência certa, e um fato desconhecido, de existência provável, por isso dito fato presumido. Obviamente, o fato de constituir um produto desse processo hipotético, segundo o qual a partir de um fato conhecido se conclui pela ocorrência de outro fato, não demonstrado diretamente, não lhe retira a condição de meio de prova. Fato é que não podemos conferir à presunção status de objeto de prova, pois estes são os objetos materiais da prova.

Novamente segundo A. A. BECKER, estaremos diante de uma ficção legal quando a norma jurídica baseia-se em fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos ⁶¹.

Em outras palavras, considerando a sistemática sob a qual se assenta nosso ordenamento jurídico, as ficções jurídicas constituem uma valoração jurídica, amparada em um preceito legal, através do qual podemos atribuir determinadas suposições de fato, efeitos jurídicos que desconsideram sua realidade fática. Por essa razão, a constitucionalidade da ficção estará garantida, quando a descrição da hipótese estiver de acordo com a pirâmide constitucional que define o campo de competência tributária e com a definição do fato gerador na lei complementar⁶².

Conforme dissemos anteriormente, nem a OCDE, tampouco as justificativas econômicas ou jurídicas envolvidas na disciplina de preços de transferência recomendam a fixação de percentuais máximos ou mínimos de lucro ou de preços de produtos. Apesar de nosso sistema tributário permitir tal fixação arbitrária, tais métodos não deveriam ser tratados como meios efetivos mensuração das operações, mas sim como instrumento acessório de controle dos preços praticados entre empresas vinculadas.

⁶¹ Op. cit. (nota 53 supra), pp. 462 e 463.

⁶² Também opinando sobre essa questão, J. A. L. GONÇALVES pondera que: “O instituto da ficção não se insere no repertório do sub-sistema constitucional tributário brasileiro, ao menos no que diga respeito à detecção da ocorrência de fato imponible e quantificação da base de cálculo de tributo. Tais instrumentos podem ser úteis para o legislador, iluminando pelo que se denomina de princípio da praticabilidade, e na busca de instrumento de agilização e/ou simplificação da tarefa de aplicação das normas, em diversos aspectos, menos no reconhecer a ocorrência do fato imponible e influir na quantificação da base de cálculo”. In: *Certos Aspectos da Disciplina de Preços de Transferência em Face do Ordenamento Constitucional Brasileiro*, in L. E. SCHOUERI e V. de O. ROCHA (coord.), *Tributos de Preços de Transferência*, vol. 2, São Paulo, Dialética, 1999, p. 239.

Em alguns casos, como o do Imposto sobre a Renda, em que existe a possibilidade de escolha por parte do contribuinte, entre apuração pelo lucro real ou presumido, como dissemos anteriormente, é até justificável essa utilização de ficções e presunções com vistas a tornar a arrecadação mais célere, pois se eliminam etapas de verificação por parte do Fisco da ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência.

A evolução histórica da legislação de *transfer pricing* em outros países como Estado Unidos, em que a prática é bem mais antiga, demonstra claramente quão complexos são os mecanismos de controle das operações. O legislador pátrio, ao se deparar com a necessidade premente de estabelecer o controle sobre as operações entre empresas vinculadas, editou normas que julgou serem necessárias para uma completa fiscalização.

A criação dos métodos de cálculo tanto para exportação quanto para importação em muitos casos não consegue atingir o escopo do legislador, visto que os preços são definidos, muitas vezes, por fatores estratégicos como *market share*, custo de oportunidade, estratégia de vendas, e não pura e simplesmente como planejamento fiscal e transferência indireta de lucros.

Outro ponto a se destacar é a presunção absoluta presente no art. 24 da lei nº. 9.430/96. Quando a norma trata de operações com países de tributação favorecida, o Fisco brasileiro presume que ocorreu “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 e direitos”⁶³.

A sistemática criada para o controle das operações em tela claramente, então, encontra-se em conflito com o art. 148⁶⁴ do Código Tributário Nacional. Ora, não é isso que ocorre no caso das operações sujeitas ao regime de preços de transferência. Os preços praticados que são informados

⁶³ Exposição de Motivos da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

⁶⁴ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

pelos contribuintes já recebem um tratamento de que, no mínimo, estejam incorretos. Com efeito, ao contrário do que ocorre para os fins de controle de valoração aduaneira, os critérios de arbitramento para fins de cálculo dos preços parâmetro já presumem distorcidos os valores apresentados com base em documentação mantida pelo contribuinte.

5.2. Inversão do ônus da prova

Sobre a prova no âmbito do direito tributário, ensina-nos P. de B. CARVALHO, segundo o qual, na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da precisão genérica da hipótese normativa⁶⁵⁶⁶.

Apoiado na opinião maciça de doutrina relevante e pela lógica do sistema sobre o qual se assenta nosso ordenamento tributário, podemos concluir cabalmente que cabe à Administração Tributária provar, fazendo uso dos meios de prova em direito admitidos, os fatos por ela alegados.

O contribuinte não pode se sujeitar à inversão desse princípio basilar; não deve ele ter de provar, que pelo fato de os preços por ele praticados não condizerem com a realidade de mercado, necessariamente constituem-se como transferência de lucros ou visam à simples economia fiscal. Como dissemos anteriormente existem outros fatores, que não o simples planejamento tributário, que levam o contribuinte, por conveniência, a optar por praticar um preço diverso do mercado.

⁶⁵ *A Prova no Procedimento Administrativo Tributário*, In: Revista Dialética de Direito Tributário nº. 34, p. 107-108.

⁶⁶ No mesmo sentido expõe P. A. BARRETO: “Já houve um tempo em que se propugnava ser o ônus da prova incumbência do contribuinte, tendo em vista a presunção de legitimidade do ato administrativo. A doutrina hoje afasta peremptoriamente tal interpretação – de resto descompassada com os princípios basilares do nosso ordenamento jurídico – reconhecendo a necessidade de a administração provar os fatos por ela alegados. De rigor, a presunção de legitimidade é atributo de todo ato jurídico, seja ele praticado pela administração, seja pelo particular”. Op. cit. (nota 29 supra) pp. 135-137.

II. CONCLUSÕES

As regras de preço de transferência, introduzidas pela Lei n. 9.430/96 e disciplinadas pela Instrução Normativa n. 243/02 se aplicam às transações realizadas entre pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil e pessoas físicas ou jurídicas vinculadas residentes em países/territórios estrangeiros não considerados “paraísos fiscais”, e nas transações praticadas com pessoas físicas ou jurídicas vinculadas residentes em país ou território classificado como “paraíso fiscal”.

Visto que a aplicação de tais regras objetiva verificar se na operação concreta foi praticado o preço justo - isto é, o preço que seria usualmente adotado entre partes não vinculadas segundo as regras usuais do mercado – e por conseqüência, determinar o valor admitido pelas autoridades tributárias como passível de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, entendemos que a instituição do regime figura como importante instrumento para impedir a manipulação dos preços adotados entre pessoas vinculadas, coibindo-se o superfaturamento ilícito das importações e subfaturamento das exportações.

Fato é que, como salientamos durante o desenvolvimento deste trabalho, a comparação entre as regras brasileiras e aquelas estabelecidas pela OCDE revelam que a legislação nacional apresenta maior rigidez e procura abarcar o maior número de situações possível, sendo certo ainda que a estrutura exigida para se efetuar a fiscalização dessas operações exige nível complexo de preparo técnico e de recursos materiais complexo por parte das Administrações Tributárias. Essa dificuldade técnica, no entanto, não pode dar margem à criação de um conjunto normativo que simplesmente considera um evento como ocorrido, quando na verdade existe a possibilidade de que este não tenha se verificado efetivamente.

Por outro lado, a Lei n. 9.430/96 não especifica a forma de aplicação de cada método, deixando à Administração Tributária a tarefa de detalhar o que fora previamente definido em lei. Há situações inclusive em que as instruções normativas editadas supostamente com o mero intuito de aclarar os mandamentos legais, acabaram por extrapolar sua função essencialmente interpretativa.

De fato, mencionamos a título exemplificativo no item relativo ao método PRL que a IN 243/02 introduziu metodologia de cálculo baseada em novos conceitos de margem de lucro e de preço parâmetro, o que em último efeito resultou na exigência de que as sociedades ofereçam à tributação custos considerados dedutíveis sob a égide da Lei n. 9.430/96 e alterações.

Constatamos ainda que, embora seja permitido ao contribuinte discutir e alterar, mediante requerimento, os percentuais de cálculo fixados pela lei em relação aos métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP, o procedimento a ser seguido conforme determinação da Portaria MF n. 222/08 é significativamente burocrático e tem revelado a relutância das autoridades tributárias em alterar as margens legalmente fixadas, descuidando das peculiaridades do negócio que deveriam ter sido levadas em consideração desde o momento de elaboração da Lei n. 9.430/96.

Em vista de todo o exposto, concluímos principalmente que a aplicação dos preços de transferência depende de diversas variáveis, inerentes ao negócio, às características dos contribuintes e outras relacionadas ao próprio mercado em que atuam (formação dos preços, características da concorrência, etc), que devem necessariamente ser consideradas para fins de verificação do preço justo praticado em transações com pessoas ligadas, procurando não apenas atender às necessidades de abastecimento dos cofres público e garantia dos princípios de isonomia e livre concorrência, como também garantir tratamento justo aos contribuintes que realizam esses tipos de negociação, os quais não podem ser tratados uniformemente pelo legislador.

III. BIBLIOGRAFIA

Livros e Teses

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001.

BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder Tributar* (atual. Mizabel Abreu Machado Derzi), 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

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

BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972.

Black's Law Dictionary, Sixth Edition, West Publishing, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18 ed., São Paulo, Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004.

_, *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008.

_, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, in V. UCKMAR, A.C.ALTAMIRANO, H.T.TORRES (Coord.), *Impuestos sobre el comercio internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.

COELHO, Sacha Calmon, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1999.

FARIA, José Eduardo, *O Direito na Economia Globalizada*, 1ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002.

GONÇALVES, José Artur Lima, *Certos Aspectos da Disciplina de Preços de Transferência em Face do Ordenamento Constitucional Brasileiro*, in L. E. SCHOUERI e V. de O. ROCHA (coord.), *Tributos de Preços de Transferência*, vol. 2, São Paulo, Dialética, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki, *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática*, 35^a ed., São Paulo, IR Publicações, 2010.

HUCK, Marcelo Hermes, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1997.

LIONEL Pimentel Nobre, *O comércio internacional, as empresas transnacionais e o controle da transferência de preços (transfer pricing) no Brasil*, tese (mestrado de Direito das Relações Econômicas Internacionais), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 22^a ed., São Paulo, Malheiros, 2003.

MARAFON, Plínio José, *Preços de Transferência*, in V. de O. ROCHA (coord.), *Tributos de Preços de Transferência*, vol. 1, São Paulo, Dialética, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Caderno de Pesquisas Tributárias – Capacidade Contributiva*, vol. 14, São Paulo, Resenha Tributária, 1989.

MESSINEO, Alejandro E., *Directivas OCDE y Normativas Nacionales em Precios de Transferência*, in V. UCKMAR, A.C.ALTAMIRANO, H.T.TORRES (Coord.), *Impuestos sobre el comercio internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés, *Fontes do Direito Tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de Direito Tributário*, 9^a Ed., São Paulo, Saraiva, 1989.

PIETRO, Maria Sylvania Zanella Di, *Direito Administrativo*, 17^a ed., São Paulo, Atlas, 2004.

REALE, Miguel, *Filosofia do Direito*, V. II, 8^a Ed., São Paulo, Saraiva, 1978.

ROLIM, José Dácio, *As Presunções da Lei 9.430/96 e os Casos Especiais nos Preços de Transferência*, in V. de O. ROCHA (coord.), *Tributos e Preços de Transferência*, vol. 1, São Paulo, Dialética, 1997.

SCHOUERI, Luis Eduardo, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo, *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo, Dialética, 1999.

SOARES DE MELLO, José Eduardo, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1997.

TORRES, Heleno Taveira, *Direito Tributário Internacional - Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001.

UTUMI, Ana Cláudia Akie, *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*, tese (mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil – Tributação das operações internacionais*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000.