

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E PRESERVAÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

Maria de Fátima Ribeiro*
Carolina Spack Kimmelmeier*

1. Introdução

Os agentes econômicos têm optado, com maior frequência, pela produção fragmentada em Estados diversos e pela interdependência através das mais variadas espécies de vínculos jurídicos e econômicos. Observa-se assim que significativa parcela das transações internacionais não se desenvolve mais entre partes independentes, mas sim entre elos de um mesmo grupo.

A partir da percepção de que os preços praticados entre esses contribuintes nem sempre se pautam pelas condições normais de mercados, os Estados constatam que tais transações apresentam a potencialidade para distorcer a riqueza produzida em um determinado Estado e conseqüentemente, buscam elaborar mecanismos jurídicos apropriados para corrigir distorções na base de cálculo do imposto de renda dessa categoria de contribuintes e preservar suas bases tributárias, figura essa que recebe a denominação pela literatura especializada de preços de transferência.

O Brasil filia-se a essa tendência a partir da edição da Lei 9.430/96 a qual visa estabelecer critérios de controle tributário e ajuste dos preços de transferência praticados.

Tem o presente estudo a finalidade de apresentar aspectos básicos estruturais do preço de transferência (*transfer pricing*) à luz da legislação adotada no Brasil, enfatizando suas relações e desdobramentos em face da preservação da base tributária e o desenvolvimento econômico e social.

* Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP, Professora e Coordenadora do Curso de Mestrado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR. Coordenadora do Curso de Graduação da FACCAR-Rolândia-PR

* Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina – UEL. Professora da Universidade Estadual de Maringá – UEM. Professora da Faculdade Metropolitana de Maringá – UNIFAMMA – Maringá-PR

Para tanto é feita a divisão do presente artigo em três partes. A primeira delas voltada para a conceituação da figura dos preços de transferência e sua importância diante do contexto atual, seja para o Estado, seja para as empresas.

Em seguida é apresentado, em linhas gerais, o tratamento legal dos preços de transferência pela Lei 9.430/96, bem como, as principais críticas e ressalvas feitas a tais disposições normativas, notadamente pelo prisma do equacionamento entre preservação da base tributária e desenvolvimento econômico e social.

A terceira parte, cuida dos preços de transferência e dos tratados internacionais, mais especificamente da relação daqueles com os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e os compromissos internacionais de integração regional, tais como o Mercosul, e como a normativa nacional pode se encontrar em confronto com aqueles, sendo necessário o desenvolvimento de formas de adequação e compatibilização.

2. Conceito de preços de transferência e seu controle tributário

Preços de transferência é expressão, proveniente da língua inglesa – *transfer price* - que designa, conforme aponta Luís Eduardo Schoueri, o “valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, à empresa a ela relacionada”¹. Heleno Tôrres, nesse mesmo sentido, com particular clareza, assim aborda tal conceito: “Sempre que uma empresa vende um bem ou presta um serviço a outra pessoa, deve ser fixado um preço correspondente; e quando as pessoas envolvidas são ‘partes vinculadas’, o preço é chamado de ‘preço de transferência’ ”².

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 12.

² TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001, p. 162.

Tal fenômeno traz repercussões analisadas pela Economia, Contabilidade, Administração e Direito ³. No presente artigo, foca-se particularmente a dimensão jurídica, mais especificamente, a esfera tributária.

Nessa dimensão, os preços praticados entre partes vinculadas, conforme Luís Eduardo Schoueri, abrangem basicamente dois fenômenos: (a) distorções na valoração aduaneira e, conseqüentemente, no imposto aduaneiro e (b) distorções no lucro líquido do contribuinte que repercutirão na base de cálculo do imposto de renda. É essa segunda hipótese que o Direito Tributário costuma analisar sob a denominação de preços de transferência ⁴.

Sobre a relação entre preços de transferência e imposto sobre a renda, Paulo de Barros Carvalho enfatiza que este tributo tem como hipótese de incidência a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a qual deve ser confirmada e mensurada pela base de cálculo. Todavia, observa-se um aumento exponencial nas transações internacionais entre controladas, coligadas ou filiais, o que gera:

a possibilidade fática de intervenção nos preços dos demais partícipes da operação, visualizando-se no âmbito do imposto de renda das pessoas jurídicas, a figura da distribuição disfarçada de lucros, ocorrida quando a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao do mercado, bem do seu ativo a pessoa a ela vinculada, ou adquire, dessa pessoa relacionada, bem por valor notoriamente superior ao de mercado ⁵.

Assim, diante da constatação de que os preços adotados em tais operações podem levar à redução da base de cálculo do imposto de renda, é comum que os Estados adotem normas que estabeleçam um mecanismo de controle tributário daqueles ⁶. Esse controle pode se pautar por uma legislação específica sobre a matéria, geralmente, inspirada nas Diretrizes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ou então, ser exercido

³ No campo específico do Direito, o preço de transferência além da dimensão tributária, pode trazer repercussões no: 1) controle cambial, pois através daquele pode haver fraude cambial, ou seja, remessa de divisas em para o exterior com violação da legislação nacional; 2) na defesa da concorrência e na defesa comercial, pois tais preços também podem estar vinculados à prática de preços predatórios ou *dumping* e 3) direito penal, já que pode configurar crime de sonegação fiscal. Conforme AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues, O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 15.

⁴ SCHOUERI, L. E., *op. cit.*, p. 12-13.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário Brasileiro. In: **Tributação, Justiça e Liberdade**.p. 547-548.

⁶ Nesse sentido AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **O Preço de Transferência (Transfer Pricing) no MERCOSUL**, p. 211.

através de regras antielisivas de caráter geral, como a da prevalência da substância sobre a forma.

7.

Cumprе esclarecer o papel da OCDE em matéria de preços de transferência. Essa organização internacional desenvolve trabalho nessa área que é considerado verdadeiro marco jurídico, na medida em que as Diretrizes por ela emitidas influenciam o tratamento legal dessa matéria mundialmente. No caso específico do Brasil, embora não seja membro desta, a exposição dos motivos da Lei 9.430/96, faz referência expressa a essa organização e seus parâmetros⁸.

Como salientou a OCDE no Relatório de 1979, o termo preços de transferência é neutro, de tal modo que considerações sobre suas problemáticas, não se devem confundir com as questões de fraude, elisão fiscal internacional ou de transferência ilícita de lucros, mesmo sendo um meio muito adequado para a concretização dessas hipóteses.⁹

Isso denota que os preços de transferência não se encontram necessariamente limitado ao conceito de elisão fiscal, mas sim que representa problema mais complexo, qual seja, a distribuição entre os Estados da renda auferida mediante transações intragrupo transfronteiriças ou conforme, Alejandro C. Altamirano, “um problema de repartição entre os sujeitos ativos na relação jurídica tributária”¹⁰.

O critério utilizado para esse controle tributário dos preços de transferência é o chamado princípio *arm's length*, ou seja, a busca do valor que seria praticado por partes independentes em condições idênticas ou equivalentes. A partir desse são previstos métodos destinados à apuração do chamado preço *arm's length* ou preço de referência. Caso este seja

⁷ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**, p. 165.

⁸ A Exposição de Motivos de Projeto de Lei encaminhado pelo Poder Executivo dispõe do seguinte modo: As normas contidas nos art.s 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao inerente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados ‘preços de transferência’, [...]. Essa influência das disposições da OCDE sobre a legislação brasileira é destacada por AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional**, p. 12;

⁹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional (Planejamento Tributário e Operações Transnacionais)**. São Paulo, Editora dos Tribunais, 2001, p. 164.

¹⁰ ALTAMIRANO, Alejandro. C. Precios de transferencia. In: Altamirano, Alejandro. C. *et al. III Colóquio Internacional de Direito Tributário*. Argentina, La Ley S. A., 2001, p. 545-571.

diverso do preço praticado entre as partes não-independentes, tem-se o ajuste destes para maior ou menor, repercutindo na base de cálculo do imposto de renda.

Esse ajuste dos preços de transferência para fins de tributação sobre a renda será devido desde que presentes certos pressupostos. Estes, usualmente, são: a) pressuposto subjetivo: i) partes não-independentes; b) pressupostos objetivos: i) transação sujeita ao controle tributário de preços de transferência; ii) preço diverso do padrão *arm's length*; c) elemento de estraneidade: i) partes com domicílio fiscal em diferentes Estados ¹¹.

A partir dessas considerações, pode-se apresentar a seguinte conceituação de preços de transferência em sua dimensão tributária, através das palavras de Paulo de Barros 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 lucro e, assim, permitindo-se aferir o real montante de renda auferida, sujeita à tributação em consonância com o princípio *arm's length* ¹².

Assim, a expressão preços de transferência é utilizada para definir o valor atribuído nas operações com venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos e outros, entre pessoas vinculadas, situadas em diferentes jurisdições, valor este que traz repercussões diretas sobre o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda.

Os preços de transferência são matéria de alta relevância para os agentes econômicos e o Estado. No plano empresarial, a importância foi confirmada em pesquisa realizada pela Ernst & Young em 2003, a qual envolveu mais de 800 empresas com atuação internacional. Essa constatou que 86% das matrizes e 93% das subsidiárias entrevistadas identificaram estes como a mais importante questão de Direito Tributário Internacional e 76%

¹¹ Esses pressupostos são apresentados com embasamento no trabalho de Heleno Tórres e Paulo Ayres Barreto. TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**, p. 171; BARRETO, Paulo Ayres, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 99.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 548.

dos entrevistados consideram que passarão por uma auditoria nos próximos dois anos envolvendo essa matéria ¹³.

Esses dados são indicativos da crescente fiscalização, da possibilidade de dupla tributação e dos altos encargos para o contribuinte decorrente da elaboração de documentos e da defesa dos preços praticados perante o Fisco.

Na perspectiva estatal os preços de transferência, se por um lado asseguram a preservação da base tributária, de outro, geram pertinentes questões sobre sua compatibilização, seja com o sistema tributário interno, seja com os atos internacionais, tais como os tratados para evitar a dupla tributação internacional e os tratados relacionados à integração regional. Aspectos esses que se relacionam com o desenvolvimento econômico e social de um país.

3. Preços de transferência na legislação brasileira

O Brasil passa a contar com um conjunto normativo específico para o controle tributário dos preços de transferência a partir da Lei 9.430/96¹⁴, a qual regula a matéria em seus art. 18 a 24. Tal ato legislativo é um marco importante na evolução em direção à internacionalização ou globalização dos resultados das empresas multinacionais que atuam no Brasil, buscando tributar neste país parte desses rendimentos.¹⁵

Para efeito, a legislação brasileira exige que certas categorias de contribuintes comprovem que o preço por ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado, ou o preço praticado com um terceiro não relacionado.

¹³ ERNEST & YOUNG. **Transfer Pricing Global Survey**. 2003. Disponível em: <[http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Transfer_Pricing_Global_Survey/\\$file/EY_Transfer_Pricing_2003_Global_Survey.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Transfer_Pricing_Global_Survey/$file/EY_Transfer_Pricing_2003_Global_Survey.pdf)> Acesso em: 10 jul. 2005.

¹⁴ - Esses dispositivos são regulados por Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN) 38/97, 32/01, 243/02, 321/03 e 328/03. Antes desta legislação específica, os preços praticados entre partes vinculadas enquadravam-se nas disposições relativas à distribuição disfarçada de lucro constantes no art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda. Todavia, essa sistemática, conforme observa Alberto Xavier e Paulo Ayres Barreto, apresentava-se pouco eficaz por estar condicionada à comprovação pela administração fiscal de notória diferença com o valor de mercado e outros termos de imprecisa conceituação. BARRETO, Paulo Ayres, *op. cit.*, p. 123-124 e XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 304-305.

¹⁵ MATOS, Fernando. **Tributação no Brasil sobre os Efeitos dos Preços de Transferências nas Operações Internacionais com Pessoas vinculadas**. Consultado na página <<http://www.deloitte.com.br/boletim/boletim8.htm>> Acesso em: 10 jun. 2000.

Essas disposições são aplicáveis, segundo o art. 23 da Lei 9.430/96 a: a) empresas com controle comum, seja societário ou administrativo; b) consórcio ou condomínio de empresas (durante o período de vinculação); c) parentes, afins até terceiro grau, cônjuge e companheiro(a) de diretor ou controlador; d) representação exclusiva (representante, agente ou concessionário); e) operações por intermédio de interposta pessoa.¹⁶

O art. 24 da referida lei, por sua vez, estende esse controle às transações praticadas com pessoas físicas ou jurídicas em países com tributação favorecida, ou seja, aqueles que não tributem a renda ou que a tributem a alíquota máxima inferior a vinte por cento ¹⁷.

Quanto ao aspecto objetivo, esse alcança as transações ativas ou passivas envolvendo bens, serviços e direitos negociados, bem como juros pagos ou recebidos decorrentes de contratos não registrado no Banco Central. Entretanto, resta excluída da incidência desse mecanismo, por expressa disposição do art. 18 § 9º o pagamento de royalties e assistência técnica, científica ou administrativa assemelhada, os quais permanecem subordinados ao regime de dedutibilidade previsto na regulamentação do imposto de renda.

Quanto à metodologia para demonstração dos preços de transferência, o Brasil apresenta notáveis peculiaridades. Como primeira particularidade tem-se a previsão de métodos distintos para as importações e exportações, respectivamente, nos arts. 18 e 19 da Lei n. 9.430/96.

Para as importações prevê-se o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC); Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e do Custo de Produção mais Lucro (CPL). No caso das exportações, são elencados os métodos do Preço de Venda nas Exportações (PVEx); Preço de Venda por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA); Preço de Venda por Varejo no País de Destino Diminuído do Lucro (PVV); Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros (CAP). Aparentemente, esses se espelham no padrão OCDE, todavia, incluem-se aspectos que se afastam da real comparabilidade com as práticas de partes independentes em condições normais de mercado.

¹⁶ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda**, in O Direito Tributário no Mercosul, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 109.

¹⁷ São elencadas na IN 188/00 da Secretaria da Receita Federal as localidades com regime tributário favorecido.

No caso do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e Preço de Venda nas Exportações (PVEx), esse consiste, basicamente, em apurar a média aritmética dos preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, praticados por partes independentes, em condições de pagamento semelhantes, durante o período de apuração. Diferenciam-se estes do Método do Preço sem Interferência Comparável (CUP) constante das Diretrizes da OCDE em virtude da previsão brasileira de que o preço *arm's length* será estabelecido a partir de uma média aritmética dos preços praticados entre partes independentes durante o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Ora, conforme destaca Paulo Ayres Barreto, esses preços podem variar significativamente durante tal período, resultando em uma média não compatível com as condições de mercado no momento da transação em análise¹⁸.

Com relação aos demais métodos, apesar desses serem inspirados, respectivamente, nos métodos do Preço de Revenda (RPM) e do Custo Adicionado à Margem de Lucro previstos pela OCDE, a sistemática brasileira diverge, frontalmente, ao estabelecer percentuais pré-fixados de margens de lucro¹⁹. Essa presunção é mitigada pelos arts. 20 e 21, §2º, os quais admitem a adoção de margem de lucro diversa por iniciativa do Ministro da Fazenda ou por provocação do contribuinte. Esse aspecto é criticável e contrário aos parâmetros da OCDE diante do excessivo ônus probatório à que é submetido o contribuinte, uma vez que esse se torna responsável pela comprovação da margem de lucros diversa através de limitados meios de prova previstos no art. 21²⁰.

Destaca-se que a pré-fixação legal de margem de lucro constitui-se no aspecto mais criticado da sistemática brasileira, seja por sua eventual afronta ao sistema jurídico brasileiro, seja por não encontrar correspondência no padrão internacional²¹.

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres, *op. cit.*, p. 113-114 e 117.

¹⁹ As margens de lucro pré-fixadas legalmente são de 20% sobre o preço de revenda e 60% nos casos de bens, serviços e direitos utilizados na produção para o método do preço de revenda menos lucro (PRL); 20% no custo de produção mais lucro (CPL); 15% no preço de venda por atacado (PVA); 30% no preço de venda a varejo (PVV) e 15% sobre o custo de aquisição ou produção (CAP).

²⁰ Sobre a inversão do ônus da prova e sua implicação como cerceamento de defesa vide NOBRE, Lionel Pimentel. P., *op. cit.*, p. 214-215. Sobre o controle tributário dos preços de transferência, o regime de arbitramento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional e a ampla defesa, vide TÔRRES, Heleno **Direito tributário internacional**, p. 277-279.

²¹ Cumpre destacar as análises realizadas a esse título por TÔRRES, Heleno., **Direito Tributário Internacional**, p. 289 seq; BARRETO, Paulo Ayres, *op. cit.*, p. 133 seq; SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, p. 94 seq; NOBRE, Lionel Pimentel, *op. cit.*, p. 197 seq.

Os arts. 18, §4º e 19, §5º demonstram com clareza que não se adotou a regra do melhor método pela sistemática brasileira. Ou seja, o contribuinte não necessita justificar a opção pelo método, bem como lhe é assegurado optar por aquele que produza resultados menos onerosos. Todavia não há que se falar que o Brasil adotou a fungibilidade dos métodos de modo pleno, uma vez que não se permite a adoção de métodos diversos dos elencados no texto legal ²².

Com relação ao preço *arm's length* em operações financeiras, é previsto método específico através do art. 22. Essa metodologia é fortemente rechaçada haja vista que se afasta da comparabilidade com as condições de mercado, ao pré-fixar a adoção da taxa *libor* e de *spread* de 3% ao ano, optando pela “imposição de juros mínimos”, sem garantir ao contribuinte qualquer possibilidade de prova em contrário ²³.

A fiscalização do preço de transferência será efetuada em períodos anuais, salvo quando do início e encerramento das atividades em um mesmo exercício ou de suspeita de fraude.

A metodologia adotada pela legislação brasileira é criticada pelos autores por ser bastante rígida e desconsiderar aspectos que fazem parte da realidade do mercado. Como amostra das críticas elaboradas têm-se as considerações de Plínio J. Marafon:

A introdução legal dos chamados “*transfere pricing*” no Brasil foi efetuada de forma empírica, adotando-se formas simplórias de custos agregados a margens de lucro, como se as demonstrações financeiras das empresas só contivessem esses dados. Foram desprezados fatores como despesas de publicidade, com aperfeiçoamento tecnológico de produtos, *cost sharing* e outros que nem sempre são computados nos custos (embora possam sê-lo no exterior, descaracterizando a justa comparação com os nacionais)²⁴

²² Nesse sentido, Heleno Tôrres pondera *Mesmo se a OCDE insista em afirmar que as empresas são livres para adotar métodos diversos dos previstos, desde que os preços assim alcançados satisfaçam o princípio arm's length, no direito brasileiro, pelo tipo de sistema (romanístico) e pela aplicação da estrita legalidade, na imposição e exigência de obrigações, isso não pode se concretizar. Os métodos utilizáveis são os que estão contidos na Lei n. 9.430/96, sem concessão para os contribuintes usarem um outro, e muito menos, discricionariedade para as autoridades administrativas modificarem os que foram prescritos legalmente. Se há alguma liberdade, esta circunscreve-se aos métodos que a lei permite; mas, uma vez selecionado, fica obrigado a manter método, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração do imposto.* TÔRRES, Heleno., *op. cit.*, p. 211-212.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, p. 136-137. Em sentido contrário TÔRRES, Heleno, *op. cit.*, p. 253-255.

²⁴ MARAFON, Plínio José. Preços de transferência. In: Rocha, Valdir de Oliveira. (coord.). **Tributos e Preço de Transferência**, v. 2. São Paulo, Dialética, 1999, p. 76.

Nesse mesmo sentido, Lionel Pimentel Nobre enfatiza determinados aspectos controvertidos do tratamento normativo brasileiro dos preços de transferência, conforme se expõe a seguir²⁵. Um primeiro desses aspectos controvertidos é a criação de fato gerador fictício ou de uma presunção legal absoluta na medida em que se pré-estabelece margens de lucro sem considerar a realidade de mercado. Um segundo item é a inversão do ônus da prova e o cerceamento de defesa, ou seja, “ao estabelecer de antemão a margem de lucro, a lei perpetua evidente inversão do ônus da prova, delegando ao contribuinte o dever de produzir uma prova muitas vezes impossível, o que fere o princípio do devido processo legal” . E um terceiro aspecto é essa tributação de lucros menores, como se maiores fossem, confronta diretamente com a liberdade de iniciativa privada e impede a livre concorrência entre as empresas.

Também, a própria OCDE, através de seu *Business and Industry Advisory Comitee* (BIAC) após a promulgação da Lei 9.430/96, fez significativas críticas à sistemática brasileira, tais como, “considera-se a nova lei de preços de transferência uma das mais importantes e, ao mesmo tempo, um dos desenvolvimentos mais ameaçadores do Brasil no momento presente” e continua, “embora os métodos mencionados pareçam ser inspirados pelas Diretrizes da OCDE, eles não são compatíveis com os parâmetros internacionais (OCDE) para a aplicação do princípio *arm's length* e, conclui, “as novas regras de preços de transferência, de fato, parecem ser uma tentativa das autoridades brasileiras de estabelecer preços mínimos de exportação e preços máximos de importação, baseado na media aritmética de preços praticados no mercado brasileiro. O melhor método, na prática, é o método que resulta na maior tributação. Do ponto de vista internacional, tais margens pré-fixadas não são aceitáveis e a realidade econômica não é levada em consideração”²⁶.

Quanto à aplicação desses dispositivos, pesquisa realizada pela Ernst & Young informa que o risco de auditorias é elevado, especialmente em segmentos considerados estratégicos, como farmacêutico, agro-químico, eletrônico, equipamentos de telecomunicação e autopeças²⁷.

Nesse sentido, as primeiras decisões sobre a matéria são dos anos de 2004 e 2005 e provêm do Conselho de Contribuintes (Cosit). Os contribuintes envolvidos são indústrias

²⁵ NOBRE, Lionel Pimentel, *op. cit.*, p. 197 e ss.

²⁶ *Idem*, p. 195 e ss.

²⁷ ERNEST & YOUNG, *op. cit.*, p. 12.

farmacêuticas, tais como a Novartis Biociências, Bristol-Myers Squibb Brasil e a Schering do Brasil e as discussões envolvem a importação de matéria prima e a metodologia adotada para apuração de tais preços, bem como, questiona-se a legalidade das disposições constantes nas Instruções Normativas. Até a presente data, o único julgamento favorável à Receita Federal ocorreu em julho de 2005, sendo que nos demais casos, as decisões foram favoráveis aos contribuintes ²⁸.

Pelo exposto, observa-se que o tratamento legal dos preços de transferência no Brasil é matéria complexa e relativamente recente, que embora denote preocupação em adaptar-se ao cenário internacional, enfatiza demasiadamente a preservação da base tributária nacional, em descompasso com o próprio princípio *arm's length*, com os parâmetros internacionais e com a realidade do mercado, aspecto esse desfavorável ao contribuinte e que é visto com conotação negativa pela comunidade internacional, o que pode se constituir em empecilho à atração e manutenção de investimentos em território nacional.

4. Preços de transferência e tratados internacionais

Os preços de transferência, quando analisados pelo prisma da preservação da base tributária e do desenvolvimento econômico e social, também geram pertinentes questões quanto a sua compatibilização com os tratados internacionais, notadamente com os tratados para evitar a dupla tributação internacional, bem como os processos de integração regional.

Embora seja legítima essa pretensão política de preservação da arrecadação, o Estado necessita conciliá-la com a preocupação, também política, de evitar que esse controle se constitua em obstáculo ao fluxo internacional de bens, serviços e capital e possibilite uma adequada inserção do país em um contexto de internacionalização das economias ²⁹.

A relação entre preços de transferência e tratados internacionais para evitar dupla tributação internacional pode ser apresentada da seguinte forma. Os tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação internacional seguem o modelo sugerido pela

²⁸ TRENCH, ROSSI E WATANABE ADVOGADOS. *Tributário Newsletter*. São Paulo, ano VI, n. 57, agosto/2004.

²⁹ HAMAEEKERS, Hubert., *op. cit.*, p. 39.

OCDE.³⁰ Esses apresentam como finalidade principal mitigar o concurso de pretensões impositivas entre dois ou mais Estados, através da previsão de normas de repartição tributária em matéria de imposto sobre a renda e capital. Através destes, visa-se propiciar segurança jurídica ao contribuintes e também combater a elisão e evasão fiscal mediante a inserção de disposições sobre a troca de informações entre autoridades fiscais³¹.

O ajuste dos preços de transferência praticados em um Estado, e conseqüentemente, da renda imponible, dá ensejo a uma particular espécie de dupla tributação – dupla tributação internacional por transferência de preços³² – isso porque o lucro ajustado, já foi ou muito provavelmente será considerado na base de cálculo do imposto de renda do Estado da outra parte vinculada.

A Convenção Modelo da OCDE prevê como solução para essa espécie de dupla tributação a realização do chamado ajuste secundário ou correlativo nos termos do parágrafo segundo do art. 9 e também estabelece, no art. 25, a figura do procedimento amigável como forma diplomática de solução de eventuais controvérsias que surjam da aplicação e interpretação destes tratados.

Quanto à relação entre preços de transferência e tratados internacionais, conforme informa Maria dos Prazeres Lousa, o direito que assiste a cada Estado de preservar sua base tributária e de incluir nesta as rendas que as empresas em condições normais de mercado aufeririam em seu território não deve ser incompatível com o compromisso de eliminar a dupla tributação internacional³³.

³⁰ - O Brasil firmou Tratados internacionais para evitar a dupla tributação referente ao Imposto sobre a Renda com a Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido dos Países Baixos, República Tcheca, Suécia e outros.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, p. 19 e ss; TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 672 e ss.

³² Essa denominação é proposta por Heleno Tôrres e será adotada no presente artigo pois afasta as imprecisões e contraditoriedades do termo dupla tributação econômica, bem como indica que o objeto de estudo se encontra restrito à dupla tributação resultante do ajuste de preços praticado entre partes vinculadas. TÔRRES, Heleno, *op. cit.*, p. 408 e ss.

³³ LOUSA, M. dos P. **Precios de transferencia y acuerdos de doble tributación**. Paper apresentado na conferência *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*. Oporto, 1999. Disponível em: <http://www.ciat.org/doc/docu/pape/confetec/conftec_oporto99_tema_2_1_po.doc>. Acesso em: 23 mar. 2003.

Assim, os tratados para evitar a dupla tributação têm a função de limitar a aplicação dessa regra naquilo em que ela for incompatível com o tratado. No caso das transações realizadas com países, com os quais o Brasil tenha celebrado tratados para evitar a dupla tributação, a lei brasileira deverá se subordinar aos limites trazidos pelos tratados.

Um exemplo de descompasso entre a normativa interna e os tratados internacionais para evitar a dupla tributação é o critério subjetivo. Para fins da Lei 9.430/96, basta haver vínculo societário, econômico ou geográfico (paraíso de tributação favorecida) para que as operações efetivadas entre outras pessoas estejam sujeitas a essas regras, independentemente da existência, ou não, de uma vantagem anormal para uma das partes ou da intenção de transferência indireta de lucros. São aplicados aí, métodos objetivos, muitas vezes com presunções e premissas distintas da realidade dos fatos ou da intenção das partes.

Com relação aos tratados internacionais, para que algum ajuste seja possível, é necessário que haja o vínculo societário entre as empresas envolvidas; desse vínculo resulte uma vantagem *anormal* que não seria alcançada se a transação tivesse sido efetivada entre empresas independentes.

Os tratados prestigiam os preços e documentos praticados entre as empresas, sem a obrigatoriedade de adoção de qualquer método objetivo, bastando que seja comprovada a prática de preços sem favorecimento. Feita a comprovação referida de que os preços seriam os mesmos acordados entre as partes não relacionadas, envolvidas em transações e condições idênticas ou similares, a empresa estaria desobrigada a aplicar qualquer um dos ajustes da Lei 9.430/96.

Por sua vez, pelo prisma da integração regional, tem-se o compromisso firmado pelo Brasil, de criação de um mercado comum através do Mercosul. O art. 1º do Tratado de Assunção expressa que o mercado comum implica na livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através de outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer medida de efeito equivalente.

Um dos pontos altos do Tratado de Assunção é o princípio da não-discriminação. Edison Carlos Fernandes ressalta que o princípio da não discriminação é a

vedação à inexistência de todo e qualquer tratamento desfavorável aplicado, de forma direta ou indireta, por um Estado Parte, aos bens, serviços, capitais ou pessoas oriundas de outro Estado Parte.³⁴

Convém destacar que os métodos de comprovação dos preços de transferência devem ser aplicados com razoabilidade. No Brasil, a legislação aplicável, mostra dificuldades em sua aplicação, face à complexidade e rigidez de seus procedimentos. Assim, as regras de preços de transferências, mesmo que legítimas e necessárias, podem distorcer o livre comércio no Mercosul e, até mesmo, serem consideradas discriminatórias.

Pode-se identificar, mais especificamente, como obstáculos à integração regional decorrentes dos preços de transferência: os custos de submissão, a competição entre administrações fiscais e a dupla tributação.

Os custos de submissão compreendem encargos que recaem sobre os contribuintes decorrentes do cumprimento das normativas nacionais, o que pode ser considerado uma modalidade de restrição não-tarifária. A competição entre autoridades fiscais, por sua vez, pode gerar uma onda de agravamento das legislações dos demais Estados Partes e, conseqüentemente, prejudicar a livre circulação. A dupla tributação, por sua vez, é prejudicial à integração regional na medida em que serve de desestímulo e obstáculo às transações e investimentos intrabloco.

No caso específico dos preços de transferência, uma medida que favoreceria a construção de um tratamento multilateral dos preços de transferência seria a adoção expressa do princípio *arm's length* como princípio comum, bem como, a criação de um consenso quanto aos critérios e metodologia que são compatíveis com este. Através dessa conduta seriam afastadas as assimetrias mais significativas.

Instrumentalmente essa aproximação legislativa poderia ocorrer através de ato normativo específico, da assinatura de um Protocolo pelos Estados Partes ou ainda de uma convenção multilateral entre os Estados Partes para evitar a dupla tributação nos moldes

³⁴ FERNANDES, Edison Carlos. Preços de Transferência no Mercado Comum do Sul, in Tributação e Preços de Transferência, 2º vol, São Paulo, Dialética, 1999, pág. 113.

previstos pela OCDE, com a incorporação plena dos artigos que dizem respeito aos preços de transferência.

Igualmente seria conveniente que se analisasse a inclusão de mecanismos específicos para solução de controvérsias em sede de preços de transferência. Nessa área, destaca-se a figura do procedimento amigável, o qual tem por objetivo garantir a aplicação e interpretação harmonizada do tratado para evitar a dupla tributação e também a convenção arbitral. A convenção arbitral é considerada como instrumento mais positivo em cenário de integração regional na medida em que incorpora a estrutura básica do procedimento amigável, acrescentando relevantes inovações, tais como, a fixação de prazo para as negociações e a instauração da chamada comissão consultiva (*advisory panel*) caso as negociações diretas não sejam bem sucedidas ³⁵.

A questão dos preços de transferência é um dos elementos que também demonstra a inadequação dos sistemas tributários perante a ordem econômica mundial uma vez que as dificuldades de apuração dos valores intercambiados intragrupo pode levar os Estados a redirecionar sua arrecadação para fatores com menor mobilidade, como trabalhadores e empresas nacionais, criando uma carga tributária desigual ³⁶. Nota-se, principalmente, no contexto internacional, que cada vez mais diferentes setores da sociedade se preocupam com essa problemática. John Neighbour assim comenta:

A pouco tempo, os preços de transferência eram um assunto para administradores fiscais e um ou dois outros especialistas. Recentemente economistas, empresários, bem como, organizações não-governamentais tem despertado para a importância de quem paga impostos nas transações empresariais internacionais entre diferentes elos de uma mesma corporação. Globalização é uma das razões para esse interesse, o aumento das corporações multinacionais é outro. A partir do momento em que se constata que mais de 60% do comércio mundial ocorre no interior da empresa multinacional, a importância dos preços de transferência fica clara ³⁷.

³⁵ XAVIER, Alberto, *op. cit.*, p. 204.

³⁶ COLARES, J. F. A Globalização: algumas implicações sobre tributação e política fiscal. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, ano 6, n. 23, abr./jun. 1998, p. 55-63; PINHEIRO, Jurandir Borges. **Direito Tributário e Globalização**: ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 145 seq.

³⁷ *Not long ago, transfer pricing was a subject for tax administrators and one or two other specialists. But recently, politicians, economists and businesspeople, as well as NGOs, have been waking up to the importance of who pays tax on what in international business transactions between different arms of the same corporation. Globalisation is one reason for this interest, the rise of the multinational corporation is another. Once you take on board the fact*

Observa-se assim que também no contexto internacional, a questão dos preços de transferência não pode ser analisada apenas sob o prisma da preservação da base tributária, sendo necessária seu equacionamento com os compromissos internacionais, notadamente com os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e com os processos de integração regional, de forma a conciliar o primeiro aspecto com a realidade econômica e social.

5. Conclusões

A atuação de forma não-independente dos agentes econômicos implica a utilização dos preços de transferência. Esses nada mais são que os valores atribuídos às operações comerciais e financeiras envolvendo bens, serviços e direitos entre partes vinculadas. Justamente em virtude dessa vinculação é possível que o preço convencionado não corresponda àquele que seria praticado por partes independentes em condições normais de mercado, distorcendo com isso o lucro daqueles contribuintes.

A constatação desse fenômeno origina o controle tributário dos preços de transferência, ou seja, a elaboração de normas tributárias voltadas para a correção de distorções no lucro contabilizado e, conseqüentemente, na base de cálculo do imposto de renda, em virtude de um super ou subfaturamento das transações transfronteiriças entre partes não-independentes.

O critério comumente utilizado para o controle tributário dos preços praticados é o chamado princípio *arm's length*, ou seja, a busca do valor que seria praticado por partes independentes em transações idênticas ou similares em condições normais de mercado. A partir desse são elaborados métodos destinados à apuração do preço *arm's length*. Caso a administração fiscal apure que o preço praticado fora diverso desse parâmetro, tem-se o ajuste deste e o conseqüente acréscimo impositivo.

O Brasil possui legislação (Lei 9.430/96 e suas regulamentações) sobre os preços de transferências para as operações internacionais. Embora em sua exposição de motivos essa mencione expressamente os parâmetros da OCDE, a doutrina nacional, bem como, os

that more than 60% of world trade takes place within multinational enterprises, the importance of transfer pricing becomes clear (tradução livre). NEIGHBOUR, John. **Transfer pricing: keeping it at arm's length**. Disponível em: <http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html> Acesso em: 23 jan. 2002.

analistas internacionais, destacam a adoção de critérios pelo normativa brasileira que se afastam do princípio *arm's lenght* e da realidade do mercado, tais como, a pré-fixação de margens de lucro, a inversão do ônus da prova, prejudicial ao contribuinte e a violação à liberdade de iniciativa e livre concorrência entre empresas. Vale destacar que a própria OCDE ao analisar a Lei 9.430/96 emitiu opinião de que essa é incompatível com os parâmetros internacionais e que foca apenas a maior tributação, aspecto esse desfavorável ao contribuinte e que é visto com conotação negativa pela comunidade internacional, o que pode se constituir em empecilho à atração e manutenção de investimentos em território nacional.

Assim, embora tendo tratamento legislativo, é necessário o aprimoramento das normas existentes sobre os preços de transferências.

E mais, quando analisado pelo prisma dos tratados internacionais, a inserção das normas sobre preços de transferência no sistema jurídico interno, por certo é uma legítima manifestação de soberania fiscal. Entretanto, essa decisão política levanta questionamento quanto a compatibilização daquelas normas com o compromisso jurídico firmado, através dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação e para a construção de um mercado comum com a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capital e com a adoção do princípio da não discriminação. Observa-se assim que também no contexto internacional, a questão dos preços de transferência não pode ser analisada apenas sob o prisma da preservação da base tributária, sendo necessária seu equacionamento com os compromissos internacionais.

Portanto, o controle tributário dos preços de transferência deve ser implementado, com cautela e razoável prudência pelo Poder Público, para que a sua utilização seja justa e eficaz, permitindo alcançar os objetivos destacados na preservação da base tributária doméstica lastreada na manutenção da competitividade global das empresas.

Vale salientar a importância dos tratados que devem ser firmados para evitar a bitributação e demais medidas de aproximação legislativa. A atuação das autoridades fiscais deverá ser pautada nos limites da legislação de seu país, preservando o Estado Democrático de Direito, bem como, respeitando os compromissos firmados internacionalmente.

6. Referências Bibliográficas

ALTAMIRANO, Alejandro. C. Precios de transferencia. In: Altamirano, Alejandro. C. *et al.* **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. Argentina, La Ley S. A., 2001, p. 545-571.

AMARAL, A. C. R. O Preço de Transferência (*Transfer Pricing*) no MERCOSUL – II Jornada Tributária do MERCOSUL. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: ano 6, n. 22, p. 206-251, jan./mar. 1998.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional. In: ROCHA, V. de O. (coord.) **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 7-28.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra Martins da Silva (org). **Direito Tributário no MERCOSUL**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 15-136.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário Brasileiro. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coord.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 547-563.

COLARES, J. F. A Globalização: algumas implicações sobre tributação e política fiscal. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, RT, ano 6, n. 23, p. 55-63, abr./jun. 1998.

ERNEST & YOUNG. **Transfer Pricing Global Survey**. 2003. Disponível em: <[http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Transfer_Pricing_Global_Survey/\\$file/EY_Transfer_Pricing_2003_Global_Survey.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Transfer_Pricing_Global_Survey/$file/EY_Transfer_Pricing_2003_Global_Survey.pdf)> Acesso em: 10 jul. 2005.

FERNANDES, Edison Carlos. Preços de Transferência no Mercado Comum do Sul. In: **Tributação e Preços de Transferência**, 2º vol, São Paulo, Dialética, 1999.

HAMAEEKER, Hubert, **Precios de transferencia: antecedentes, estado actual, perspectiva**. Paper apresentado na conferência *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías* promovido pelo CIAT. Oporto, set/1999. Disponível em <<http://www.ciat.org>> Acesso em 20 ago. 2002.

LOUSA, M. dos P. **Precios de transferencia y acuerdos de doble tributación**. Paper apresentado na conferência *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*. Oporto, 1999. Disponível em: <http://www.ciat.org/doc/docu/pape/confetec/conftec_oporto99_tema_2_1_po.doc>. Acesso em: 23 mar. 2003.

MARAFON, Plínio José. Preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.) **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 71-66.

MATOS, Fernando. **Tributação no Brasil sobre os Efeitos dos Preços de Transferências nas Operações Internacionais com Pessoas vinculadas.** Consultado na página <<http://www.deloitte.com.br/boletim/boletim8.htm>> Acesso em: 10 jun. 2000.

NEIGHBOUR, John. **Transfer pricing: keeping it at arm's length.** Disponível em: <http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arm_length.html> Acesso em: 23 jan. 2002.

NOBRE, Lionel Pimentel. **A globalização e o conceito de transferência de preços (*transfer pricing*) no Brasil.** Brasília: Pórtico Editora, 2000.

PINHEIRO, Jurandir Borges. **Direito Tributário e Globalização:** ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ROLIM, João Dácio. A adoção pelo direito brasileiro da análise econômica dos preço de transferência e (des)vantagens dos acordos antecipados de preços. In: SHOUERI, L. F.; ROCHA, V. de O. (coord.) **Tributos e Preço de transferência.** v.2. São Paulo: Dialética, 1999. p. 209-216.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro.** São Paulo: Dialética, 1999.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional:** planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas,** 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional brasileiro.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.