

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: divergências em relação às recomendações internacionais¹

TRANSFER PRICING: Divergences from international recommendations

Rodrigo Moreira da Silva

RESUMO

Este trabalho levantará o debate sobre as principais divergências do regime jurídico brasileiro dos preços de transferência em relação às recomendações internacionais, discutindo o alcance do princípio *arm's length*, o conceito de pessoas vinculadas, o limites das presunções em nosso direito e as hipóteses em que se inverte o ônus das provas ao contribuinte. Portanto, o foco do trabalho é estudar as disparidades do nosso sistema jurídico e, não, detalhá-lo minuciosamente a fim de explicar cada ponto da matéria. O estudo está embasado nas doutrinas nacionais e internacionais. Ao final do trabalho, espera-se que o leitor possa julgar se o sistema brasileiro de *transfer pricing* está, ou não, alinhado às recomendações internacionais da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Chega-se à conclusão de que, apesar de termos um sistema de preços de transferência completo, estamos em desacordo com o que se recomenda internacionalmente.

Palavras-chave: Direito tributário; preços de transferência; divergências; recomendações internacionais; OCDE.

ABSTRACT

This paper will raise the debate about the main divergences of the Brazilian legal regime of transfer pricing in relation to international recommendations, discussing the scope of the arm's length principle, the concept of related persons, the limits of presumptions in our law and the hypotheses in which reverses the burden of proof to the taxpayer. So the focus of the paper is to study the disparities in our legal system and not to explain every point. The study is based

¹ Artigo científico apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de especialização em Direito Tributário e Financeiro da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP. Professora orientadora: Dra. Liziane Angelotti Meira.

on national and international doctrines. At the end of the paper, the reader is expected to be able to judge whether or not the Brazilian transfer pricing system is in line with the Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD's international recommendations. It is concluded that, although we have a complete transfer pricing system, we are at odds with what is recommended internationally.

Key-words: Tax law; transfer pricing; divergences; international recommendations; OECD.

1. Introdução

Trata-se de tema de crescente relevo no cenário internacional, que tem se tornado cada vez mais globalizado. Os bens, direitos e serviços não circulam mais como em tempos remotos, não trocam de proprietários e nem passam por processos de industrialização à maneira antiga. A estrutura dos negócios internacionais mudou, com o que têm convergido os direitos nacionais e internacionais. A complexidade dos negócios jurídicos, atualmente, atinge patamares bastante avançados, requerendo, em maior grau, atenção dos juristas e das administrações fiscais e aduaneiras ao redor do mundo.

As empresas se internacionalizaram, em busca da otimização de recursos, o que, em última análise, destina-se a trazer melhores resultados, gerando mais lucros. A atividade empresarial, por motivos inerentes a ela, deve funcionar dessa maneira, atributo que lhe traz a perenidade desejada. Decisões tais como realizar compras de maior monta, estabelecer unidades de produção em locais mais vantajosos, melhorar recursos de distribuição de mercadorias, centralizar equipes técnicas de pesquisa e desenvolvimento, unificar campanhas de marketing fazem parte do cotidiano empresarial.

De modo inevitável, a otimização de recursos atingiu as estruturas jurídicas das empresas e gerou reflexos no direito, principalmente o tributário. Um dos principais temas, quando se coloca esse assunto em tela, é o dos preços de transferência, objeto do nosso estudo. Esse instituto se destina a regulamentar o comércio internacional de bens, direitos e serviços entre empresas multinacionais, pois, especificamente nesses casos, o comprador e o vendedor são, por uma ficção jurídica, a mesma pessoa, o que cria um fator relevante a ser controlado pelas jurisdições nacionais. Ora, o poder decisório, dos dois lados dessas negociações, concentra-se nas mesmas mãos; logo, em virtude disso, anulam-se as forças de mercado, permitindo a possibilidade de manipulação das operações. Tal manipulação, caso

concretizada, pode vir a afetar interesses públicos dos Estados envolvidos nos negócios, como, por exemplo, diminuição ou aumento do montante a ser arrecadado a título de tributos.

Desse modo, o interesse público dos Estados envolvidos não pode carecer de regulamentação jurídica, porém especial atenção deve ser dada ao instituto em comento, pois, além de envolver os interesses particulares das multinacionais que transacionam, igualmente envolve os interesses públicos dos Estados de destino desses bens, direitos e serviços. Daí surge o grande problema: como impedir a manipulação de preços, evitando a perda de bases tributáveis, sem tolher a liberdade econômica dos interesses particulares – primordiais à existência dos Estados – e sem afetar as bases tributáveis do Estado de destino? Consenso! Outra resposta é incabível, porém esse é um resultado do qual estamos extremamente distantes. Não, talvez, por falta de boa vontade, mas por barreiras jurídicas das legislações internas de cada país, por falta de qualificação técnica para entender a dimensão do problema, por anseio de alguns Estados em ampliar as bases tributáveis ao máximo possível ou em simplificar demasiadamente o instituto, sob a alegação de a administração tributária não ter capacidade para implementá-lo.

Independente do motivo da falta de consenso, uma afirmação se faz certa: criar forças de mercado onde não existem, sem prejudicar a arrecadação tributária de mais de um Estado envolvido e nem liberdade econômica é uma tarefa de grande complexidade. Dessa maneira, este trabalho é um esforço acadêmico para transparecer, quanto aos preços de transferência, a realidade no Brasil.

2. Preços de Transferência no Brasil

O caso brasileiro é singular no mundo. Muito se discute a respeito de o Brasil ter ou não adotado as normas internacionais sobre o tema, havendo diversas conclusões. Tal assunto será discutido ao longo do trabalho, de forma que o leitor, ao final do artigo, terá informações suficientes para ter as próprias conclusões. Não obstante, não deixaremos de apresentar nossas conclusões sobre o tema. Direciona-mo-nos, portanto, a descrever o atual sistema brasileiro e a compara-lo com o atual sistema adotado pela maioria dos países do mundo, com a finalidade de concluir se estamos de acordo com as recomendações internacionais. Alinhados a isso, entendemos desnecessário discorrer sobre a história dos institutos.

As regras atuais sobre preços de transferência no Brasil foram introduzidas por meio da Lei nº 9.430/1996, que delimitou todos os conceitos necessários nos art. 18 a 24. Diversas alterações pontuais foram criadas pelo legislador ao longo dos anos, no entanto as normas permanecem consolidadas nesses artigos, o que auxilia o jurista na pesquisa do tema. À época da Exposição de Motivos o legislador trouxe como justificativa a internacionalização de nossas normas, de modo que estavam se alinhando às recomendações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE:

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

O Brasil não é integrante dessa Organização Internacional, da qual fazem parte apenas alguns países desenvolvidos. A OCDE tem produzido vários estudos nas áreas de Direito Internacional, principalmente nas que afetam o desenvolvimento econômico do mundo, gerando diversos documentos e recomendações com a finalidade de promover a uniformização das legislações. Tais pronunciamentos não são obrigatórios, contudo os países os têm adotado massivamente, de modo que, em maior ou menor grau, têm introduzido as recomendações nas legislações internas e adotado os modelos de tratados internacionais divulgados. Essa iniciativa, quase que única, tem auxiliado na tentativa de consenso internacional comentada nos parágrafos acima, todavia essa é uma realidade ainda um tanto quanto distante.

Os preços de transferência se destinam a tentar reproduzir as forças de mercado nas negociações internacionais entre empresas vinculadas, visto que “[...] as condições comerciais e financeiras dos negócios celebrados entre empresas associadas podem não sofrer igual pressão das forças externas do mercado, por mais que essas empresas procurem reproduzi-las.”². Quando essas empresas negociam entre si, mais importa o resultado final de todas as transações em conjunto do que o resultado de cada negócio singularmente considerado, pois, ao menos em tese, os lucros serão convertidos em prol de todo o grupo empresarial; dessa forma, caso uma filial venda uma mercadoria a outra, pouco importará o valor declarado pelo negócio realizado, visto que a mercadoria não trocou de propriedade, apenas de país. Uma

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 27.

mercadoria pertencente ao mesmo grupo terá o mesmo valor independente da filial em que se encontre e do valor que tiver sido declarado às administrações fiscais em virtude da compra e venda.

Diante disso, algumas empresas se utilizam desse artifício para declarar valores não condizentes com a realidade, o que pode gerar implicações tributárias. Em contrapartida a essa situação, de acordo com o regramento dos preços de transferência, as empresas vinculadas são obrigadas a negociar como se não o fossem, pautando-se pelas mesmas condições nas quais empresas não relacionadas negociariam entre si. Assim, o valor das negociações intra-grupo deve se aproximar ao máximo do valor de mercado desses bens, quando negociados entre partes não relacionadas e em condições semelhantes. A doutrina convencionou em dizer que essas transações devem ser tomadas “à distancia de um braço”, de modo que a proximidade entre as empresas não interfira nos valores, negociando, assim, *at arm's length* (à distância de uma braço – tradução literal). Conforme ensinamentos do eminente jurista Paulo de Barros Carvalho:

Esse princípio propõe que as empresas vinculadas, ao realizarem exportações e importações, sejam tratadas como se fossem entidades não relacionadas, exigindo que lhe sejam atribuídos os lucros que auferiram se praticassem aquelas mesmas operações com empresa não-ligada. Em outras palavras, o preço ‘arm's length’ é o valor que teria sido convencionado entre partes não relacionadas, integrantes de operações similares, em condições semelhantes. Significa que, para determinar-se a verdadeira renda tributável de um contribuinte vinculado a outra empresa, devem ser aplicados os mesmos padrões de contribuintes que transacionam ‘à distância de um braço’ com empresa a eles não relacionadas.³

Portanto, busca-se reestabelecer as forças de mercado, ainda que exclusivamente para determinar o valor das mercadorias e, conseqüentemente, estipular quanto se deve oferecer à tributação naquele país pela empresa correlacionada. Na literatura estrangeira, além do princípio *arm's length*, costuma-se se utilizar do conceito de *separate entity approach*, em virtude do qual, igualmente, as empresas devem se relacionar como se separadas fossem, independente de seus vínculos. Na literatura nacional, é possível, outrossim, encontrar o conceito de *ficção da independência*, tendo exatamente o mesmo conteúdo jurídico que os outros dois acima, segundo o qual as empresas devem, de modo fictício, considerar como se independentes fossem para fins de negociações intra-grupo.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivação no Direito Tributário: volume II*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 36.

A vinculação entre pessoas jurídicas deve constar das declarações contábeis, visto que se trata de informação útil a seus usuários. Esse relacionamento estreito entre empresas tem se tornado normal e deve ser registrado pelos contabilistas, pois pode vir a afetar não só lucros e prejuízos, como também a posição financeira de cada uma delas. Tenha-se em vista que esses fatores serão influenciados apenas nas declarações contábeis da empresa individualmente analisada, porque, quando considerado o grupo empresarial como um todo, não haverá grandes alterações nesse sentido. Conforme será detalhado mais adiante, essa vinculação possibilita que as empresas transfiram lucros ou prejuízos entre seus integrantes do modo que melhor convenha à atividade empresarial, pois, simplificada, é melhor lucrar mais onde a tributação for menor e lucrar menos onde a tributação for maior.

Conforme orientações da International Financial Reporting Standards – IFRS, organização internacional que cria recomendações contábeis amplamente aceitas ao redor do mundo, deve-se assegurar que “[...] an entity's financial statements contain the disclosures necessary to draw attention to the possibility that its financial position and profit or loss may have been affected by the existence of related parties and by transactions and outstanding balances with such parties.”⁴. No caso do Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis editou o CPC 05 com a finalidade de dar regramento às demonstrações financeiras de partes relacionadas, no qual consta o seguinte “As partes relacionadas podem levar a efeito transações que partes não relacionadas não realizariam. Por exemplo, a entidade que venda bens à sua controladora pelo custo pode não vender nessas condições a outro cliente.”⁵. Portanto, é notória a preocupação referente às transações entre partes vinculadas, visto que, daí, podem surgir operações manipuladas, o que é combatido pelo instituto jurídico dos Preços de Transferência, vejamos:

Ao analisar o conteúdo da legislação de preços de transferência, não pode o intérprete ignorar seu escopo de evitar a elisão e erosão da base tributável no País, que teria lugar através da manipulação de preços por partes ligadas. Na ausência de tal regramento, as partes estariam livres para alocar os lucros do grupo em jurisdições onde a tributação é mais baixa e que, desse modo, seriam mais convenientes aos seus propósitos de ganho.⁶

⁴ IFRS: International Financial Reporting Standards. *IAS 24 — Related Party Disclosures*. Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24>> . Acesso em: 27 de julho de 2017.

⁵ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento de Divulgação sobre Partes Relacionadas: CPC 05 (R1)*. Disponível em : <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/159_CPC_05_R1_rev%2006.pdf>. Acesso em: 27 de julho de 2017, tópico 06, p. 03.

⁶ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência e Norma Geral Antiabusos*. In: PANZARINI FILHO, Clovis (Coord.) et. al. *Estudos Avançados de Direito Tributário, Tributação Internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 145.

Portanto, tais normas têm objetivo claro, que é “[...] a evitar a erosão da base tributável por intermédio de artifícios não compatíveis com o princípio do arm’s length.”⁷. No entanto, a erosão das bases tributáveis, conceito desenvolvido pela OCDE, não ocorre às claras, tornando a fiscalização das administrações tributárias algo de difícil implementação. Os valores das importações e exportações são declarados de forma artificiosa, não condizendo com a realidade dos fatos e transferindo, pouco a pouco, lucros ou prejuízos às empresas do grupo. Assim, cabe a cada Estado optar pela melhor forma de comparar operações entre partes vinculadas com as entre partes não vinculadas, em que as forças de mercado interferem normalmente, visando estabelecer o preço correto para o oferecimento de tributação por parte do contribuinte. Alberto Xavier detalha com maior precisão esse problema:

As operações em causa não se traduzem, como já se viu, numa distribuição direta, visível, aparente, de lucros, mas sim em operações que concorrem para a formação do lucro da sociedade localizada em país de menos onerosa tributação, quer se trate de venda de mercadorias, de prestação de serviços, de realização de empréstimos, da cessão ou concessão de direitos incorpóreos.⁸

Entendidos os conceitos iniciais e a finalidade, a melhor maneira de aprofundar no assunto é eleger quais critérios identificam a existência de uma transação comercial manipulada, permitindo a aplicação dos preços de transferência. Certamente, não são todas as negociações entre partes vinculadas que estarão corrompidas, não necessitando, assim, de ajustes. O instituto é aplicável apenas quando lucros ou prejuízos estão sendo transferidos disfarçadamente, o que pode reduzir a arrecadação tributária dos países. De forma incontroversa, com alguma ou outra diferença, quase a totalidade das fontes de pesquisa elegem os seguintes critérios como identificadores desse tipo de transação:

Para que se possa falar em preços de transferência, visando à tributação de transferências indiretas de lucros, é necessário ter-se verificado a transgressão ao parâmetro ‘arm’s length’, mediante a fixação de preço ‘viciado’ pelo vínculo entre as partes do negócio jurídico. Para tanto, devem estar presentes os seguintes caracteres: (i) pessoas vinculadas; (ii) com domicílio em países distintos; (iii) fixação de preço diverso daquele que seria estabelecido naquela operação caso as partes não fossem vinculadas; e (iv) vantagem fiscal para as partes contratantes. Ausente qualquer desses elementos, não há que se falar em desrespeito ao ‘arm’s length’, sendo incabível a eleição de preço diverso do pactuado. Isso equivale a dizer que inexistindo distorção da renda, desnecessário efetuar ajuste.⁹

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda da Empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 579.

⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 383.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário: volume II*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 37.

O ponto de partida para selecionar as transações que irão passar pelo filtro do *transfer pricing*, assim conhecido na literatura estrangeira, é o descrito acima. Logo, identificado que se trata de importação ou exportação (i) entre partes relacionadas, (ii) em países distintos, (iii) com preço artificial e (iv) gerando vantagem tributária, aplicam-se os preços de transferência. Consequentemente, os métodos de valoração serão utilizados para avaliar o negócio realizado e determinar em que medida serão necessários ajustes, de modo que aproxime esses valores aos valores reais praticados no mercado por empresas independentes em condições semelhantes.

A legislação brasileira é extremamente abrangente ao determinar quem são partes vinculadas para fins de preços de transferência, o que, inclusive, é objeto de diversas críticas internacionais. De modo bastante resumido, apenas para se ter ideia do alcance da nossa lei, são consideradas vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: (i) matriz; (ii) filial; (iii) sucursal; (iv) controlada; (v) controladora; (vi) coligadas; (vii) quem tenha controle societário ou administrativo comum; (viii) quem tenha participação societária conjunta, caracterizando controle ou coligação; (ix) consórcio; (x) condomínio; (xi) parente até terceiro grau de sócio ou acionista em participação direta ou indireta; (xii) distribuidor ou concessionário exclusivo; (xiii) interposta pessoa; e, por ficção jurídica, (xiv) transações que envolvam pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida.

A OCDE não recomendou especificamente um rol de situações que caracterizem vinculação entre pessoas físicas ou jurídicas, deixando essa tarefa às legislações internas dos países. Não obstante, a realidade brasileira se distancia grandemente da dos outros países, envolvendo diversos casos que não são considerados vinculação na maioria deles, contribuindo para a falta de consenso internacional. A título de exemplo, a IFRS fez diversas recomendações sobre esse ponto específico, considerando os seguintes arranjos societários como não sendo vinculados: “The following are deemed not to be related: Two entities simply because they have a director or key manager in common; Two venturers who share joint control over a joint venture [...]; A single customer, supplier, franchiser, distributor, or general agent with whom an entity transacts a significant volume of business merely by virtue of the resulting economic dependence.”¹⁰. Ao contrário da prática internacional, destoando dos demais países, a legislação brasileira considera todos esses casos como hipóteses de vinculação.

¹⁰ IFRS: International Financial Reporting Standards. *IAS 24 — Related Party Disclosures*. Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24>> . Acesso em: 27 de julho de 2017.

A fim de esclarecer melhor a forma como empresas vinculadas transferem indiretamente lucros e prejuízos, faremos uma abordagem mais prática. Primeiramente, quanto às importações, pelo fato de a carga tributária brasileira ser uma das mais elevadas do mundo, geralmente as empresas tentam manipular os preços para que os bens, direitos e serviços ingressem no país a um preço mais elevado, de modo que o custo das operações seja maior, diminuindo o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda a ser pago no Brasil. Repare que, nesse caso, a empresa vendedora obterá mais lucro no país de origem, pois vendeu a mercadoria a um preço maior que o de mercado, transferindo, dessa forma, o lucro que seria do Brasil para o país de origem da transação. Portanto, tal operação somente será vantajosa caso a carga tributária sobre os rendimentos no país de origem seja menor que a brasileira.

No que tange às exportações, a lógica é totalmente invertida, pois, quanto mais baixo for o preço de venda, menor será o lucro no Brasil, transferindo, dessa maneira, partes dos lucros ao país de destino da mercadoria, que a comprará por um preço inferior ao de mercado. Quando essa mercadoria for vendida em seu destino, gerará mais lucros, visto que o custo foi menor que o habitual. Nesse contexto, empresas nacionais são tentadas a manipular seus preços, diminuindo-os ao mínimo possível nas exportações, quando estão negociando com partes vinculadas e residentes em países com menor carga tributária, com a intenção de omitir receitas no Brasil para apresenta-las à tributação no país de destino, pois a carga tributária brasileira é muito alta.

Posteriormente às explicações de ordem prática, algumas advertências são imperiosas. A manipulação de preços, com o fim de transferir lucros entre países, não é considerada prática normal de mercado, pois afeta o interesse público dos Estados por onde circulam esses bens, direitos e serviços, diminuindo ou aumentando o montante oferecido à tributação em cada um deles. A manipulação dos preços, em última análise, não pode ser considerada claramente como sonegação fiscal, pois a renda apenas está sendo oferecida à tributação em outro país, mas não sendo ocultada; todavia, ao menos em relação ao Estado prejudicado, pode ser considerada uma prática desleal. Justamente a isso se presta o instituto jurídico dos preços de transferência, tornar a arrecadação tributária sobre a renda, do ponto de vista global, mais justa e bem distribuída entre os Estados. Portanto, está descrita, acima, a maneira como algumas empresas vinculadas manipulam seus preços, refletindo diretamente na renda, com a finalidade de fazer incidir menos tributos sobre elas; todavia, esse não é o caminho adequado a se seguir.

A maneira encontrada para corrigir tais distorções, após aplicada toda a sistemática dos preços de transferência – que será exaustivamente discutida neste trabalho –, foi obrigar o contribuinte a proceder com ajustes em suas declarações contábeis, adicionando custos ou lucros, conforme o caso, para que a renda da empresa seja ajustada aos valores reais de mercado, como se as negociações tivessem ocorrido entre partes não vinculadas, fazendo com que o imposto incida sobre os valores corretos, não mais sobre os valores artificiais.

Não obstante às boas intenções que justificam a existência dos preços de transferência, distorções acabaram sendo criadas no direito brasileiro, o que tem gerado diversas críticas, além da falta de alinhamento a algumas das recomendações internacionais, indo em sentido oposto à grande necessidade global sobre o tema: consenso. Nosso sistema jurídico-tributário é bastante peculiar, destoando severamente dos demais regimes tributários ao redor do mundo. Isso nos tem levado à posição de desajustados, visto que não conseguimos adotar integralmente recomendações internacionais, devido a diversas barreiras da nossa legislação interna.

A OCDE sugeriu alguns métodos de avaliação de transações entre partes vinculadas, destinados a corrigir as distorções de preços já comentadas. Nosso legislador, apenas de modo aparente, optou por adota-los, inserindo-os na Lei nº 9.430/1996; não obstante, conforme será discutido, o regime brasileiro apregou os métodos com os mesmos nomes sugeridos, mas utilizou maneiras de avaliação diferentes, isto é, adotamos nomenclaturas, mas não formas de cálculo.

Os métodos, constantes do art. 18 da Lei nº 9.430/96, são: (i) Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes; (ii) Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia descrita naquele artigo – preço parâmetro mais margens de lucro fixas para cada setor de atividade; (iii) Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL, definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

As recomendações internacionais sobre o assunto propõem análises feitas para cada caso, levando em conta todas as peculiaridades do negócio em si, tais como (i) o valor de intangíveis envolvido na negociação; (ii) estratégias utilizadas – p. ex. ingresso em um mercado novo ou tentativa de ampliar participação de mercado; (iii) se o conjunto de várias transações pode ser considerado como um só para fins de avaliação – *basket approach*; (iv) o valor gasto com marketing para a introdução daquele produto e etc. Apenas com a finalidade de comparação foram citadas genericamente essas características, que são as adotadas internacionalmente. A sistemática do *transfer pricing* proposta pela OCDE é bem mais complexa e realista que a instituída pela legislação brasileira, que se limitou a simplificar todos os métodos, criando fórmulas matemáticas que resultam em margens fixas, tanto de preço utilizados como parâmetro quanto de margens de lucro. O Brasil, portanto, diverge das recomendações internacionais por conta dos cálculos pré-estabelecidos.

O ponto mais criticado, nacional e internacionalmente, é o uso desarrazoado de presunções legais no nosso sistema, visto que estabelece várias margens fixas, afastando-se da realidade de mercado. Os preços de transferência brasileiros utilizam critério fictício (margens fixas) para avaliar um preço que se presume fictício (transações entre partes vinculadas) e trazê-lo a valores reais de mercado. Algo soa um tanto estranho nessa fórmula. A margem de lucro, por exemplo, para o setor de produtos químicos é estabelecida em 30% (trinta por cento), mas, caso eles sejam utilizados no setor farmacêutico, é estabelecida em 40% (quarenta por cento). De agora em diante, as indústrias químicas lucram 30%, as farmacêuticas 40%. Logo, “É de se perguntar, ainda, se a predeterminação legal de uma margem de lucro, seja qual for a conjuntura da economia ou a natureza da empresa, do lucro ou do serviço, não conduz a resultados tão ou mais afastados da realidade objetiva do mercado que o preço efetivamente praticado.”¹¹. Será, então, que nossos critérios conduzem os preços brasileiros à realidade?

Grande parte da doutrina nacional, inclusive, considera as presunções, que são relativas, como sendo quase absolutas, pois não se disponibilizou meios eficazes para contestar a sistemática das margens fixas. Caso haja discordância, o contribuinte pode comprovar que suas margens de lucro são diferentes apresentando publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para

¹¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 362 – 363.

intercâmbio de informações ou, caso não consiga oferecer algum dos documentos acima, também pode apresentar pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados, sendo que as publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais acima somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira. No entanto, as publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios acima poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes. Aparentemente algo inalcançável e extremamente oneroso. Não se trata, com se pode pensar, de sensacionalismo indevido a fim de influenciar quem lê, mas da íntegra do art. 21 da Lei nº 9.430/96, ao qual remetemos o leitor. Ora, temos, então, presunções relativas ou absolutas? Ou quase absolutas?

Em virtude do princípio da legalidade e da tipicidade no Direito Tributário brasileiro, elegem-se, como via normal à incidência tributária, alguns critérios definidos em lei, para que impostos venham a incidir sobre o fato jurídico tributário. Esses critérios não podem, entretanto, distanciar-se da realidade, de modo que a via presuntiva constitui exceção à regra, tornando-se “[...] extremamente problemático captar a figura da presunção, sempre pronta a suscitar imprecisão, dubiedade e incerteza.”¹². Logo, exige-se que o fato tributário se materialize efetivamente, devendo as presunções serem relegadas a segundo plano. Não é esse, todavia, o caminho seguido pelo legislador, quanto ao assunto dos preços de transferência:

A presunção legal absoluta (ou quase absoluta), inerente à prevalência automática dos preços paramétricos sobre os preços reais, conduz à determinação de uma base de cálculo (ou de elementos desta) distinta da prevista na lei no que concerne ao imposto de renda e que é a renda real, baseada nos preços reais e efetivos. [...] Essa consequência é, porém, conflitante com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, dos quais é corolário que a base de cálculo dos tributos seja determinada de harmonia com o princípio da verdade material, sendo apenas legítimo o recurso ao arbitramento a título subsidiário [...]¹³

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 962.

¹³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 381.

Assim, contrariando a lógica geral do nosso sistema tributário, o legislador brasileiro optou, nesses casos, pelo uso indiscriminado das presunções, definindo ficticiamente preços líquidos, percentuais de participação, margens de lucro, preços paramétricos, custos de produção e etc. Nesse contexto, de acordo com a Lei nº 9.430/96, “[...] o preço relevante para efeitos tributários não é o preço real e efetivo estipulado pelas partes, mas um preço objetivo que, hipoteticamente, teria sido pactuado entre as partes, caso entre elas não existissem relações especiais resultantes ou de laços de vinculação ou da localização em certos territórios.”¹⁴. Aparentemente, o legislador presumiu que todas as transações internacionais entre partes vinculadas envolvem valores fictícios e transferem lucros indevidamente. Via de exceção, conseqüentemente, foi adotada pelo nosso legislador:

Uma providência salutar para o exegeta que lida com a linguagem jurídica é lembrar-se, a cada momento, que o sistema brasileiro de direito positivo, dispensando cuidado especial a certos campos de atuação da disciplina normativa, não acolhe, excluídas raríssimas exceções, a técnica presuntiva para efeito de caracterização do ‘fato jurídico tributário’. Permite, sim, em outros setores da atividade tributária, mas resguarda o instante da subsunção, qualificador que é do fenômeno jurídico da incidência.¹⁵

Os preços de transferência no direito brasileiro têm contrariado a lógica do sistema tributário nacional. Todavia, não seriam as presunções legais inerentes a este instituto jurídico? Como aplicar *transfer pricing* sem o uso de valores presuntivos? Algo, de fato, de difícil concepção. A crítica, portanto, não recai sobre a possibilidade do uso delas, mas sobre a forma como estão sendo utilizadas, visto que o Brasil criou um sistema extremamente simplificado, rígido e quase incontestável. Em virtude disso, o relacionamento dos contribuintes perante o Fisco brasileiro, nesse ponto, tem se resumido à aceitação. Como veremos adiante, a sistemática internacional não indica a necessidade do uso de presunções, aliás nas as recomenda; pois, esse não é um instituto jurídico cego, que taxa todas as transações entre partes vinculadas como manipuladas, mas que busca aferir o real valor de mercado dos bens negociados para efeito de comparação e, caso se faça necessário, promover ajustes contábeis e fiscais.

O uso desmedido e incontestado de presunções no Direito Tributário revela problemas graves, por vezes inadvertidos. Não se trata apenas de eleger um fato presuntivo, ante a impossibilidade de prova da existência do fato presumido. O uso de critério fictício, como substituto do fato concreto não provado, demonstra a ineficiência da própria administração

¹⁴XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 378.

¹⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 962-963.

tributária, quando do exercício de suas funções. Cabe ao Estado vigiar toda atividade passível de incidência tributária, utilizando a própria estrutura como meio para fiscalizar e arrecadar eficientemente os tributos. Inegável que, vez por outra, as presunções, métodos secundários que são, precisarão ser utilizadas; porém, como último recurso. Quando o Estado cria presunções, obrigações acessórias ou inverte o ônus da prova (como, de fato, acontece com os preços de transferência), está privatizando sua própria atividade, delegando-a, compulsoriamente, ao contribuinte, que fica obrigado a recolher tributo sobre fato fictício – não comprovado – ou a criar prova documental que deveria ser confeccionada pela própria administração tributária. Nessa linha, o dever de fiscalizar passa das mãos do Fisco às do contribuinte, como uma terceirização indevida da atividade estatal. Em outras palavras, atesta-se a incompetência e a ineficiência estatais.

Acima foram feitas críticas sobre o regime dos preços de transferência perante o direito brasileiro, para demonstrar algumas desconformidades do tema com a teoria geral do nosso direito. Seguiremos com as críticas, porém, a partir de agora, com foco nas disparidades para com o regime internacional dos *transfer pricing*. Em alguns momentos, as críticas irão convergir com as já estudadas, visto que os mesmos pontos fracos perante o direito brasileiro, também o são perante as recomendações internacionais.

De forma introdutória, citaremos as principais divergências, com a finalidade de demonstrar ao leitor que não são poucas, afastando-nos, assim, do consenso internacional. Quanto aos preços de transferência no Direito brasileiro, podemos dizer que divergem das recomendações internacionais quando: (i) prevê rol extremamente amplo de pessoas que são consideradas vinculadas; (ii) equipara pessoas interpostas a pessoas vinculadas por meio de instrução normativa, ampliando ainda mais o rol; (iii) presume que todas as transações realizadas com paraísos fiscais são manipuladas; (iv) determina presunções quase absolutas; (v) inverte o ônus da prova ao contribuinte; (vi) não permite a análise de conjuntos de transações (*basket approach*), sendo possível apenas a análise produto a produto; (vii) determina margens de lucro e custos fixas por setor de atividade econômica, com limites mínimos e máximos de dedutibilidade; (viii) caso o contribuinte não forneça informações solicitadas, permite que o Fisco arbitre preço parâmetro com base nos documentos que dispuser (*secret comparables*) e aplique qualquer dos métodos previstos na legislação, independente da onerosidade ao contribuinte; (ix) determina que o contribuinte opte por um dos métodos, que, obrigatoriamente, não poderá ser alterado ao longo de todo o ano-calendário; e (x) veda o uso de quaisquer operações atípicas como parâmetro para fixação dos

preços de transferência, tais como liquidações de estoque, encerramento de atividades ou vendas com subsídios governamentais. Esses pontos, todos, divergem da sistemática internacional.

Em estudo realizado pela ONU, divulgado no ano de 2017, a respeito dos preços de transferência no mundo, em que se deu, inclusive, especial atenção aos casos dos países em desenvolvimento, enfrentou-se o tema do uso de presunções, concluindo que se trata de último recurso a ser utilizado pelo Fisco, sendo indicado apenas para casos em que o contribuinte não venha a fornecer documentos solicitados. “A ‘presumptive taxation’ approach is provided for in the law of some countries. [...] Such provisions are generally only regarded as applicable in case of the taxpayer’s failure to provide documentation on the arm’s length price within a reasonable time. Presumptive taxation is usually provided for as a last resort.”¹⁶. De forma clara, não fazemos das presunções o último recurso, talvez, ainda, o recurso primário, motivo pelo qual, nesse ponto, divergimos fortemente.

Indo mais além, o manual acima citado fez estudos direcionados à legislação brasileira, considerando-a como uma simplificação do princípio *arm’s length*, vejamos “This type of presumptive taxation is not the same as the fixed margins methodology of the Brazilian legislation, which is a simplification of the arm’s length principle for the Resale Price and Cost Plus methods.”¹⁷. Continuando a análise à legislação brasileira, momento em que apontaram as fraquezas de nossa legislação, as margens fixas foram novamente criticadas: “It is unavoidable that some Brazilian enterprises will be taxed at (higher or lower) profit margins not compatible with their profitability. This is because the fixed margin method applies regardless of the cost structures of taxpayers.”¹⁸, trazendo, ainda, como exemplo, o caso de contribuintes economicamente idênticos, mas que tenham custos diferentes, o que acarretará diferença de tratamento, ignorando a real capacidade contributiva de cada um e fazendo incidir mais ou menos impostos para cada situação.

A doutrina nacional, igualmente, tem criticado esse aspecto de nossa legislação para dizer que as presunções não só são incompatíveis com nosso direito, como também não se alinham às recomendações internacionais. Quanto à abordagem simplificada do *transfer pricing* brasileiro, “Houve, por certo, exagero na simplificação, quando, por exemplo,

¹⁶ UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*. New York: United Nations, 2017, p. 369.

¹⁷ UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*. New York: United Nations, 2017, p. 370.

¹⁸ UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*. New York: United Nations, 2017, p. 540.

impuseram-se margens predeterminadas, sem a necessária flexibilização.”¹⁹. Já em relação às presunções, Alberto Xavier, ao discorrer sobre o Modelo de tratado internacional para evitar dupla tributação, sugerido pela OCDE, disse que “[...] ao contrário do que em numerosas legislações internas sucede, o Modelo não criou presunções de distribuição indireta, pelo que o encargo da prova compete sempre às administrações fiscais.”²⁰. Assim, o sistema brasileiro não resiste às críticas nacionais, nem às internacionais. Em aprofundamento do tema, quando falava a respeito dos métodos de avaliação adotados pelo direito brasileiro, segure o professor Alberto Xavier:

[...] no Brasil as margens aplicadas nesses métodos foram prefixadas pelo legislador, visando atender aos princípios da praticabilidade e da segurança jurídica, enquanto nos países que seguem a metodologia proposta pela OCDE essas margens são definidas caso a caso, considerando as práticas de mercado em função do ramo de atividade e do produto individualmente considerado. [...] A prefixação de margens pelo legislador brasileiro tem sido, desde a edição das normas de preços de transferência, objeto de severas críticas por parte da doutrina pátria, devido à possibilidade de que se verifique em certos casos verdadeira incompatibilidade entre as margens prefixadas pela legislação e aquelas efetivamente praticadas no mercado, especialmente em determinados ramos de atividade, o que acabaria por resultar na tributação do patrimônio da pessoa jurídica em violação ao art. 43 do CTN.²¹

Injustas, portanto, tornaram-se as presunções no sistema dos preços de transferência brasileiros, visto que ignoram a real condição dos contribuintes, dando-lhes tratamentos distintos, desigualando-os por meio a “igualdade” (o uso de margens fixas e inalteráveis para todos).

Em relação ao quesito das pessoas vinculadas, é verdade que as recomendações internacionais deixaram a regulamentação a cargo das legislações domésticas, a fim de que cada participante definisse seu próprio rol. É verdade, igualmente, que, apesar de não haver uma recomendação específica e taxativa sobre o assunto, o bom senso é sempre bem-vindo. Conforme listamos acima, o rol é amplo o bastante para ser alvo de críticas severas, veja que dele constam consórcio, condomínio, distribuidor, concessionário, pessoas interpostas e etc. Vinculação há, inegável. Porém, será que a sistemática do *transfer pricing* busca qualquer tipo de vínculo para tornar-se aplicável? Certamente não! Como também, o fato de as legislações domésticas estarem encarregadas do assunto, não implica a inexistência de um padrão internacional. Portanto, deve-se eleger os critérios de vinculação relevantes, o que não parece estar sendo respeitado por nossa legislação.

¹⁹ CREPALDI, Silvio Aparecido. *Planejamento Tributário, Teoria e Prática*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 282.

²⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 385.

²¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 359.

As an additional example, in Brazil the threshold of ownership is 10% of the company's equity, and this also applies when a person (individual or company) owns at least 10% of the equity of the two companies involved in the transaction (the Brazilian company and the foreign company), as the TP legislation also applies the concepts of the Company Law. Brazilian TP legislation is very broad regarding the concept of "related persons", e.g. it also considers the kinship of the individual resident in the foreign country performing commercial relations with companies in Brazil that are controlled or managed by his or her relatives (depending on the kinship grade); and all transactions performed with listed jurisdictions (low tax and non-cooperative jurisdictions) are subject to TP adjustments.²²

A legislação brasileira é exageradamente ampla e visa alcançar qualquer vínculo entre empresas, ainda que irrelevante para o objetivo primordial dos preços de transferência, que é identificar possíveis manipulações nos preços de importações e exportações destinadas a transferir, disfarçadamente, lucros entre países. Portanto, vazio se torna o discurso de ampliar demasiadamente o rol de pessoas vinculadas, pois vínculos fracos, como a participação indireta em porcentagens ínfimas, ou efêmeros, como condomínios temporários ou exclusividade de distribuição, não são fatores plausíveis para justificar a "presunção" de que se está negociando a valores irrealis e prejudicando os Estados por meio da diminuição da arrecadação tributária. Da mesma forma, entende a doutrina pátria ao criticar a abrangência do rol de pessoas vinculadas:

Não pode deixar de criticar-se a excessiva extensão do conceito de pessoa vinculada, especialmente tendo em vista a automaticidade dos efeitos que essa qualificação produz, ou seja, a prevalência sobre o preço efetivo de um preço legalmente predeterminado, independentemente de uma averiguação das características do caso concreto. [...] O círculo das pessoas vinculadas, para efeitos de lei, extravasa em muito o âmbito a que se aplicam os tratados contra dupla tributação, seguindo o Modelo OCDE, como em seguida melhor se verá. E, pela lógica do próprio regime, deveria restringir-se a reais relações de influência dominante, suscetíveis de afetar a objetividade do negócio, que não se verificam necessariamente nos casos de simples coligação de empresas, de participação conjunta em sociedades coligadas ou de condomínios temporários.²³

Outro ponto que não passa despercebido pela crítica internacional é a inversão do ônus probatório, que delega ao contribuinte a difícil função estatal de produzir provas. A manobra legislativa foi infalível em transformar o *transfer pricing* brasileiro em um regime jurídico quase absoluto, pois conjuga o uso da inversão do ônus da prova com o das presunções tão discutidas até aqui. Ao contribuinte é facultada a liberdade de escolher o método pelo qual quer que suas transações sejam comparadas; contudo, recai sobre ele o dever de manter

²² UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*. New York: United Nations, 2017, p. 360 – 361.

²³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 357.

documentação comprobatória. Nesse ponto, a documentação normal das transações supre a necessidade, algo que não causa muitos espantos.

In Brazil the burden of proof is on the taxpayer, who has the right to choose the method, but has the obligation to keep the appropriate documentation, and to provide additional documentation and information in the case of a tax audit. However, the burden of proof shifts to the Tax Administration if it challenges the taxpayer's TP adjustments (or the lack of adjustments).²⁴

Porém, caso o contribuinte venha a sofrer auditoria governamental, inverte-se, novamente, o ônus da prova para o Estado; mas, dessa vez, conforme mencionado acima, por meio de presunções mais invasivas, visto que – de acordo com o art. 20-A da Lei nº 9.430/96 – o Fisco poderá arbitrar o valor com base “nos documentos de que dispuser” (a nosso ver, *secret comparables*) e aplicar qualquer dos métodos previstos na legislação, independente de ser mais ou menos oneroso ao contribuinte. O jogo de privatizar a fiscalização não se encerra nesse momento, pois, na hipótese de o contribuinte desejar contestar esse arbitramento, mais uma vez o ônus da prova retorna às suas mãos, todavia sob as pesadas imposições do art. 21 da Lei nº 9.430/96, o que, de fato, é praticamente inalcançável. Ora, presume-se a manipulação das transações entre partes vinculadas, aplicando os preços de transferência (presunção); obriga-se o contribuinte a manter documentação compatível com o método de valoração escolhido (inversão do ônus da prova); audita-se a operação e aplicam-se métodos secretos para arbitrar o valor da transação (presunção, novamente); em caso de inconformidade do contribuinte, obriga-se que ele produza documentos extremamente onerosos e de difícil acesso (inversão do ônus da prova, novamente). De maneira extremamente clara, nota-se que: (i) quando o encargo está sobre as mão do Fisco, presume-se; (ii) quando está sobre as mãos do contribuinte, exige-se documentação complexa (inversão do ônus da prova). Injusto? Um regime, portanto, que se resume à mera aceitação. E ainda se discute nas academias brasileiras por que motivos não há relação de confiança entre contribuinte e Fisco. Apenas para deixar clara a repudia internacional sobre o uso dos *secret comparables*:

Another issue closely related to presumptive taxation, but relevant to other systems also, is the use of “secret comparables”. Once examiners make an inquiry into third party transactions, the acquired data relating to those transactions is generally confidential under the tax laws, because any information is provided by such third parties under conditions of confidentiality. Therefore, during the dispute procedure, the taxpayers in relation to whom presumptive taxation is applied cannot access any materials which form the basis of the presumptive taxation. In order to secure an

²⁴ UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (2017). New York: United Nations, 2017, p. 365 – 366.

opportunity for taxpayers to defend their position against such taxation the OECD Guidelines advise that it would be unfair to apply a transfer pricing method on the basis of such secret comparables unless the tax administration is able, within the limits of its domestic confidentiality requirements, to disclose such data to the taxpayer. Disclosure of the data would provide an adequate opportunity for the taxpayer to defend its own position and to safeguard effective judicial control by the courts.²⁵

Foram atacados apenas os pontos de maior divergência. Tantas são as disparidades, que demandariam trabalho de extrema profundidade para abordá-las integralmente. Notório é o isolamento jurídico brasileiro referente às questões internacionais, o que tem nos rendido a fama de dissidentes. Por várias vezes, quando se estudam temas internacionais, principalmente quando se trata de preços de transferência, o direito brasileiro é citado como exemplo de país que tentou convergir, mas de forma deturpada. Assim seguimos. Alguns juristas, igualmente, compartilham dessa visão. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, ao discorrer sobre as dificuldades do Direito brasileiro quanto à internacionalização das normas, afirmou:

Seja o primeiro o isolamento da reflexão jurídica brasileira nas últimas décadas. [...] Passaram a prevalecer princípios tupiniquins, como os da legalidade absoluta, tipicidade fechada, proibição de analogia, ao mesmo tempo em que se ausentavam, inclusive do texto constitucional, os princípios vinculados à justiça fiscal, principalmente o da capacidade contributiva. Só agora, com a globalização, é que se procura acertar o passo com a doutrina estrangeira, o que se faz sentir com maior intensidade no campo do direito tributário internacional.²⁶

Porém, em diversos pontos – o que acabamos de estudar não nos deixa mentir –, nossa internacionalização de normas não resiste a análise mais aprofundada, afastando-nos cada vez mais da técnica internacional. Acertar o passo com a doutrina estrangeira tem se assemelhado a uma utopia brasileira, da qual nunca nos aproximamos, mas fazemos questão de dizer que para ela caminhamos. Veja que “[...] em vários aspectos, a legislação brasileira acabou por se afastar da prática internacional e da busca do preço *arm's length* como parâmetro internacionalmente aceito para pautar as transações entre empresas ligadas.”²⁷, no entanto diversos estudos nacionais levantam a bandeira de que estamos alinhados às recomendações internacionais. Uma das mais renomadas empresas de consultoria do planeta, Ernst & Young, publicou estudos sobre o *transfer pricing* no mundo e, na parte em que se dedicou ao estudo

²⁵ UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*. New York: United Nations, 2017, p. 370.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário, elisão abusiva e evasão fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 89.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência e Norma Geral Antiabusos*. In: PANZARINI FILHO, Clovis (Coord.) et. al. *Estudos Avançados de Direito Tributário, Tributação Internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 148 – 149.

da legislação brasileira, afirmou “Brazil’s transfer pricing rules deviate significantly from international standards, including the OECD Guidelines, as there are no profit-based methods and the concept of a functional and risk analysis is not included.”²⁸. No Brasil, no entanto, continua a ecoar das academias de direito que estamos em conformidade com as recomendações internacionais. O mesmo estudo da Ernst & Young, ao analisar o impacto das recentes mudanças nas recomendações da OCDE, ocorridas no ano de 2015, perante a legislação brasileira, asseverou que:

The Brazilian transfer pricing documentation approach follows statutory margins on a transaction-by-transaction basis, which requires fundamentally different documentation, compared with the OECD transfer pricing documentation. The Brazilian tax authorities gather data from multiple sources to verify and audit a taxpayer’s transactions. These include numerous databases, which track the importation and exportation transactions occurring in Brazil. The inclusion of information sharing with other countries would not benefit the Brazilian tax authorities, given the focus of the transfer pricing rules on fixed, predetermined profit margins. In the short term, Brazil is unlikely to amend its transfer pricing rules as a result of the OECD’s report on BEPS.²⁹

É verdade que recomendações internacionais não vinculam os países e que, sobre nós, não recai qualquer obrigação de internalizá-las, como também, que as principais recomendações sobre o tema emanam da OCDE, organização internacional da qual o Brasil não participa. Aos países integrantes da Organização, com quem firmaram compromisso de aceitar as recomendações, talvez se possa dizer que internalizá-las é obrigatório, mas quanto a nós não. No nosso caso, trata-se de questão de políticas públicas internas decidir internalizá-las ou não. Muito se afirma mundo a fora que as recomendações da OCDE são adequadas apenas à realidade dos países desenvolvidos, mas inadequadas a países em desenvolvimento, o que faz pesar um pouco sobre a decisão de querer aceitar irrestritamente tudo o que é recomendado por ela. Organizações internacionais independentes têm reunido especialistas de várias áreas, sensíveis à economia mundial, e feito recomendações, com a finalidade de uniformizar o direito no mundo e de facilitar a globalização da economia. Esse movimento é inegável, por exemplo, nas áreas de direito tributário, aduaneiro, comercial, da contabilidade e etc. Na comunidade jurídica, tais recomendações são consideradas *soft law*, uma forma de harmonização internacional do direito:

²⁸ Ernst & Young. *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2016-17*. United Kingdom: Ernst & Young, 2017, p. 67.

²⁹ Ernst & Young. *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2016-17*. United Kingdom: Ernst & Young, 2017, p. 70.

De esta forma, la regla *arm's length* se configura, fundamentalmente, como un principio de distribución internacional del poder tributario en el gravamen de los grupos de sociedades, según un canon de tributación internacional acepado por las organizaciones internacionales y, singularmente, por la OCDE. Ese canon se incluye en la Guía de la OCDE, como expresión del *soft law*, de manera que estas reglas se erigen en la referencia internacional para la adaptación de las normativas nacionales en un contexto de globalización económica.³⁰

Vivenciamos, no entanto, na realidade brasileira, uma situação dúbia, visto que afirmamos veementemente estarmos alinhados às recomendações internacionais, como também, apregoamos nossos métodos de avaliação com os mesmos nomes recomendados pela OCDE, mas, conforme estudado acima, estamos distantes de nos uniformizar com a prática internacional. A final de contas, o que está acontecendo? Em nossa opinião, o Brasil não quer estar fora do movimento de internacionalização dos preços de transferência ou, ao menos, não quer dizer que está fora. Participamos, inclusive, ativamente dos estudos e das reuniões da OCDE, mesmo não sendo membros. Contudo, dois motivos nos distanciam das recomendações internacionais, um deles legítimo, outro espúrio; são eles: (i) impedimentos da nossa legislação interna, alguns deles estudados aqui; e (ii) ânsia arrecadatória do Estado brasileiro, que, nas últimas décadas, tem buscado aumentar a carga tributária e criar institutos jurídicos presuntivos e penalizadores do contribuinte, por meio, por exemplo, de presunções exageradas, multas pesadas, excesso de obrigações acessórias, inversão do ônus da prova e etc. Quanto ao primeiro motivo, bons estudos acadêmicos e boas iniciativas legislativas são suficientes para auxiliar na convergências às normas internacionais. Quanto ao segundo, de fato, antes de ser um problema jurídico, é um problema político, que, por ora, não convém ser discutido neste trabalho.

Não obstante, acima, constam apenas meras opiniões de quem escreve. Agora, em resposta ao problema de pesquisa, o Brasil possui um sistema de preços de transferência? Certamente, sim! O Brasil adota as normas internacionais sobre o tema? Certamente, não! Em consonância com tudo o que foi estudado, dizer que nosso sistema jurídico não se preocupa com possíveis manipulações de preços nas importações e exportações entre partes vinculadas seria uma falácia. Pode-se, inclusive, afirmar que fazemos o uso do princípio *arm's length*, pois quem irá negar que nossos métodos de avaliação buscam obrigar que partes vinculadas negociem à distância de um braço (*at arm's length*)? Contudo, nossa medida é diferente da internacional, satisfaz-nos margens fixas pré-determinadas pela lei, em vez de análise

³⁰ NOVOA, Cesar Garcia. *Precios de transferencia: Situacion Actual y Cuestos de Futuro*. In: CASEIRO, Demes Brito Marcos Paulo. *Direito Tributário Internacional, Teoria e Prática*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 284.

aproximada de cada caso concreto, como ocorre com quem adota as recomendações internacionais. Assim se procede quanto a todos os demais pontos. Temos, sim, um sistema de *transfer pricing*, mas não igual ao do mundo a fora.

Indaga-se se essa é uma situação jurídica interessante? Obviamente, não! Remamos contra a maré, enquanto todos caminham para a unificação global dos direitos. Nos dias de hoje, países têm buscado unificar suas legislações internas, de modo que, no futuro, os direitos possam “falar a mesma língua”. A cada dia menores são as diferenças entre as grandes escolas do direito; mais se aproximam, mutuamente, o *comom law* e o *civil law*; mais as legislações internas e práticas internacionais se assemelham, independente da origem do sistema jurídico adotado pelo Estado; mais tratados internacionais são assinados, para suprir o que as legislações internas, por si só, não unificam; mais organizações internacionais criam recomendações aos países. Um caminho, portanto, necessário, para o qual ainda não atentamos devidamente.

3. Conclusão

Os preços de transferência são um regime jurídico bastante complexo e de grande relevo internacional, vindo a ter reflexos tanto em interesses públicos, quanto em interesses privados, na medida em que existem para evitar a ocorrência de manipulação de preços nas importações e exportações entre empresas vinculadas. Tome-se por nota que, pelo fato de serem pessoas vinculadas, elas possuem o controle dos dois lados da negociação, não lhes sendo prejudicial a compra e venda acima ou abaixo dos valores de mercado, pois o resultado final de todas as operações pertencerá ao mesmo grupo empresarial. Os valores das negociações de bens, direitos e serviços no mercado são um fator determinante para se definir o lucro de uma empresa. Assim, uma única manipulação de preços irá gerar diversos efeitos, pois diminuirá o lucro de uma das partes vinculadas e aumentará o da outra; logo, em razão disso, o primeiro pagará menos tributos sobre a renda, o segundo mais. Pelo fato de essas negociações envolverem mais de um país, as diferenças de encargos tributários vão afeta-los diretamente, pois o contribuinte estará oferecendo, como renda passível de tributação, a um Estado o que é de competência de outro.

Diante desse problema, para combater a manipulação de operações entre partes vinculadas, os países criaram o regime dos preços de transferência, que são norteados pelo princípio *arm's length*. Por meio desse princípio, busca-se determinar que pessoas vinculadas

negociem internacionalmente como se independentes fossem, isto é, devem praticar os mesmos preços que praticariam empresas que não possuem vínculo algum entre si. No entanto, pela experiência internacional, foi identificada a necessidade de se unificarem os regimes de preços de transferência, visto que as divergências entre as legislações internas vinham gerando mais outros problemas, tais como bitributação internacional da renda ou lacuna de tributação nos dois Estados envolvidos, deixando de tributar parte da renda em todos eles.

Em virtude desses e de outros problemas econômicos a nível mundial, nasceu forte movimento internacional, liderado pela OCDE, com a finalidade de estudar e propor recomendações sobre diversos temas sensíveis à economia, inclusive sobre os preços de transferência. Foi vislumbrado que a uniformização das legislações internas dos Estados ajudaria a solucionar tais falhas, de forma que o consenso é necessário. Porém, em diversos casos, barreiras internas dos ordenamentos jurídicos dos países não têm permitido a uniformização adequada, em outros a própria opção das autoridades públicas em alterar o que foi recomendado para adapta-lo a suas realidades, o que tem gerado a falta de harmonia internacional. Contribuindo para essa falta de harmonização, conforme estudado acima, o Brasil criou seu próprio sistema de preços de transferência que, apesar de seguir algumas diretrizes básicas, não se assemelha ao que foi recomendado pela OCDE.

Foi apontado que divergimos em vários pontos, quanto às recomendações internacionais, principalmente quando nossa legislação: (i) prevê rol extremamente amplo de pessoas que são consideradas vinculadas; (ii) equipara pessoas interpostas a pessoas vinculadas por meio de instrução normativa, ampliando ainda mais o rol; (iii) presume que todas as transações realizadas com paraísos fiscais são manipuladas; (iv) determina presunções quase absolutas; (v) inverte o ônus da prova ao contribuinte; (vi) não permite a análise de conjuntos de transações (*basket approach*), sendo possível apenas a análise produto a produto; (vii) determina margens de lucro e custos fixas por setor de atividade econômica, com limites mínimos e máximos de dedutibilidade; (viii) caso o contribuinte não forneça informações solicitadas, permite que o Fisco arbitre preço parâmetro com base nos documentos que dispuser (*secret comparables*) e aplique qualquer dos métodos previstos na legislação, independente da onerosidade ao contribuinte; (ix) determina que o contribuinte opte por um dos métodos, que, obrigatoriamente, não poderá ser alterado ao longo de todo o ano-calendário; e (x) veda o uso de quaisquer operações atípicas como parâmetro para fixação

dos preços de transferência, tais como liquidações de estoque, encerramento de atividades ou vendas com subsídios governamentais.

Além disso, foi debatido com mais detalhes o problema do uso das presunções no Direito brasileiro, pois o nosso sistema adotou margens fixas de custos e de lucros, por meio de números percentuais, para determinar os valores das transações entre pessoas vinculadas. Tal sistemática é fortemente criticada pela doutrina nacional e internacional, pois ignora a análise, caso a caso, das transações realizadas. O sistema recomendado sugere que se faça a análise para cada caso concreto, pois se deve comparar transações que tenham ocorrido exatamente sobre as mesmas condições, para que não se trate o contribuinte com injustiça. Adotar margens fixas não é compatível com essa valoração aproximada, o que torna o Brasil divergente nesse ponto.

Outra característica bastante criticada do nosso sistema é a extensão exagerada do rol de pessoas vinculadas, pois a legislação brasileira procurou encontrar qualquer vínculo entre empresas que pudesse gerar interferência nos preços, como, por exemplo, o caso de representantes exclusivos de algum produto no Brasil. Trata-se, apenas, de atividade normal de mercado, pois um único representante pode gerar fatores positivos do ponto de vista da administração da empresa, como também, em virtude do volume negociado, a diminuição dos preços. Todavia, não é esse vínculo buscado pelo *transfer pricing*, que deve se restringir a buscar reais relações de influência dominante, suscetíveis de afetar a objetividade do negócio e, não, qualquer fator meramente econômico ou administrativo que possa fazer os valores variarem. Enquanto o Brasil busca tabelar todos os preços de importações e exportações, o mundo procura apenas identificar possíveis manipulações de preços, o que, diga-se de passagem, é o correto.

O terceiro ponto discutido foi o da inversão do ônus da prova nos preços de transferência, demonstrando que nosso sistema optou por privatizar quase toda a atividade fiscalizatória, posto que, quando o encargo probatório está sobre Fisco, utiliza-se fortemente das presunções, quando está sobre o contribuinte, exige-se documentação complexa e onerosa. Um jogo de terceirização da fiscalização tributária, a nosso ver, injusto, como também, desalinhado às recomendações internacionais da OCDE. Assim, foram esses os três principais pontos discutidos ao longo do trabalho, que consideramos os de maior divergência em relação à sistemática internacional.

Outrossim, deixamos claro que as recomendações internacionais não nos vinculam; pois, apesar de participarmos ativamente dos debates, não somos integrantes da OCDE, como

também, nossa soberania nos dá a liberdade de optar, ou não, pela internalização dessas normas. No entanto, foi alertado que seria de bom alvitre convergirmos para a harmonização quanto ao *transfer pricing*, pois esse fator favorece a unificação das legislações nacionais, lembrando que a solução para o problema é o consenso.

Dessa forma, chegamos à conclusão de que o Brasil possui um regime jurídico de *transfer pricing*, mas que, apesar afirmarmos sistematicamente que convergimos para as recomendações internacionais da OCDE, nosso sistema está distante delas. É factível, inclusive, dizermos que utilizamos o princípio *arm's length*, o conceito de pessoas vinculadas, o ajuste de valores declarados para evitar manipulação de preços e outros tantos conceitos próprios do *transfer pricing*, todavia não é possível afirmar que o sistema brasileiro está alinhado ao sistema internacional.

Portanto, como última análise da conclusão, o Brasil fez da legislação de preços de transferência um instrumento primário de repressão fraudes fiscais por meio de presunções quase absolutas e insuperáveis, enquanto, em verdade, tal instituto jurídico, conforme exaustivamente estudado acima, deve servir para tentar reproduzir, nas negociações entre partes relacionadas, as reais forças de mercado, como se elas tivessem ocorrido entre partes não relacionadas. De certa forma, é inegável que o *transfer pricing* reprima fraudes, contudo essa não é a primeira finalidade do instituto.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda da Empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Brasília, de 30 de dezembro de 1996.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Exposição de Motivos nº 00187/2013 da Medida Provisória nº 627*, de 11 de novembro de 2013. *Diário Oficial da União*: Brasília, 7 de novembro de 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário: volume II*. São Paulo: Noeses, 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento de Divulgação sobre Partes Relacionadas: CPC 05 (R1)*. Disponível em : [http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/159 CPC 05 R1 rev%2006.pdf](http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/159_CPC_05_R1_rev%2006.pdf). Acesso em: 27 de julho de 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Planejamento Tributário, Teoria e Prática*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ERNST & YOUNG. *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2016-17*. United Kingdom: Ernst & Young, 2017.

IFRS: International Financial Reporting Standards. *IAS 24 — Related Party Disclosures*. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24> . Acesso em: 27 de julho de 2017.

NOVOA, Cesar Garcia. *Precios de transferencia: Situacion Actual y Cuestos de Futuro*. In: CASEIRO, Demes Brito Marcos Paulo. *Direito Tributário Internacional, Teoria e Prática*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência e Norma Geral Antiabusos*. In: PANZARINI FILHO, Clovis (Coord.) et. al. *Estudos Avançados de Direito Tributário, Tributação Internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário, elisão abusiva e evasão fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*. New York: United Nations, 2017.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.