

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

LARISSA CAROLINE FERREIRA

O BRASIL E A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA,  
BEPS E OCDE.

São Paulo

2020

LARISSA CAROLINE FERREIRA

O BRASIL E A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA,  
BEPS E OCDE.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito  
da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

São Paulo

2020

LARISSA CAROLINE FERREIRA

O BRASIL E A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA,  
BEPS E OCDE.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de  
Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito  
parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

---

NOME DO PROFESSOR

---

NOME DO PROFESSOR

A Deus, por todo sustento durante essa jornada. À minha pequena Heloísa, por ser a razão de tudo. Aos meus amados pais, pela incansável dedicação e esforço. Aos meus irmãos, por todo o exemplo. Ao Vinicius, por toda paciência e apoio nessa caminhada.

## RESUMO

O trabalho, cuja metodologia utilizada na fase exploratória foi a pesquisa bibliográfica, tem como objetivo analisar as normas de preços de transferência adotadas pelos países-membros da OCDE e pelo Brasil. Tal análise se fundou no estudo acerca do histórico das regras de *transfer pricing* no Brasil e no mundo, o que incluí um estudo da Lei 9.430/1996 e da Convenção Modelo da OCDE, utilizando como método de coleta o qualitativo. Além disso, nos propormos a apresentar as principais discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema, bem como a relação das normas de preços de transferência com o *Base Erosion and Profit Shifting*-BEPS e os impactos na legislação tributária brasileira com a possível entrada do país na OCDE.

**Palavras-chave:** Preços de transferência. OCDE. BEPS.

## **ABSTRACT**

The study, whose methodology used in the exploratory phase was bibliographic research, aims to analyze the transfer pricing rules adopted by OECD member countries and Brazil. This analysis was based on a study about the history of transfer pricing rules in Brazil and in the world, which included a study of Law 9.430 / 1996 and the OECD Model Convention, using the qualitative method of collection. In addition, we propose to present the main doctrinal and jurisprudential discussions on the topic, as well as the relation of transfer pricing rules with the Base Erosion and Profit Shifting-BEPS and the impacts on Brazilian tax legislation with the possible entry of the country in the OECD.

**Keywords:** Transfer pricing. OECD. BEPS.

## LISTA DE ABREVIATURAS

BEPS- *Base Erosion and Profit Shifting Project*

CAP- Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro

CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF- Constituição Federal

CPL- Custo de Produção mais Lucro

CSLL- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN- Código Tributário Nacional

DLL- Distribuição Disfarçada de Lucros

DEMPE- *Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*

EBTT- Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros

EP- Estabelecimento Permanente

G20- Grupo dos 20

IRPJ- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

MNEs- *Multinational Enterprises*

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OMC- Organização Mundial do Comércio

PCI- Preço sob Cotação na Importação

PECEx- Preço sob Cotação na Exportação

PIC- Preços Independentes Comparados

PRL- Preço de Revenda menos Lucro

PVA- Preço de Venda por Atacado no País de Destino, diminuído do Lucro

PVEx- Preço de Venda nas Exportações

PVV- Preço de Venda a Varejo no País de Destino, diminuído do Lucro

RFB- Receita Federal do Brasil

RIR- Regulamento do Imposto de Renda

SEC- Sociedades Estrangeiras Controladas

*v.g- verbi gratia*



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA</b> .....	11
1.1 Conceito .....	11
1.2 Histórico.....	11
1.2.1 Preço de transferência no mundo .....	11
1.2.2 Preço de transferência no Brasil .....	13
<b>2. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E A OCDE</b> .....	16
2.1 Lei 9.430/1996 e suas principais características .....	16
2.2 Convenção Modelo da OCDE: breve análise .....	21
<b>3. PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS ENTRE A LEI 9.430/1996 E O PADRÃO OCDE</b> .....	25
3.1 O princípio do <i>arm's length</i> : (in)compatibilidades com a legislação tributária pátria e a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF .....	25
3.2 Discussões acerca da constitucionalidade das normas de preços de transferência no Brasil .....	32
3.3 Relação das normas de preço de transferência com o <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> -BEPS .....	36
<b>4. A POSSÍVEL ENTRADA DO BRASIL NA OCDE E OS IMPACTOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	45
4.1 Resultado do Relatório Conjunto entre a Receita Federal do Brasil e a OCDE .....	46
4.2 Mecanismos necessários para a compatibilização das regras locais com as internacionais.....	48
4.3 A adesão do Brasil à OCDE e as consequências para investidores e contribuintes .....	49
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	51
<b>6. REFERÊNCIAS</b> .....	53

## INTRODUÇÃO

Com a globalização, o avanço da tecnologia e o crescente número de empresas exercendo atividades em diversos países, a preocupação com transações internacionais tornou-se frequente não apenas no Brasil, mas no mundo. Isso decorre da possível perda de receitas tributárias devido a artifícios utilizados por multinacionais, a fim de evitar a tributação ou diminuí-la.

Diante de tal cenário, tornou-se necessário regulamentar o assunto, evitando que o Fisco atuasse a nível de confisco, bem como afastar condutas com o intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido por parte dos contribuintes. A Lei 9.430/1996 foi a responsável por abordar as regras de preços de transferência no Brasil.

No mundo, a pioneira em discorrer acerca da matéria foi a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE, que editou diversas recomendações, as quais foram, inclusive, incorporadas por legislações internas de países ao redor do mundo.

No Brasil, no entanto, não há um consenso doutrinário e jurisprudencial acerca da adoção do padrão adotado pela OCDE em nossa legislação pátria. Isso porque parte da doutrina acredita que o Brasil não adotou o princípio basilar mencionado pela Convenção Modelo da OCDE, qual seja, o *arm's length*. Para uma outra parte de estudiosos, embora o princípio não esteja expresso, o Brasil o incorporou, o que justifica dizer que as regras brasileiras estão em sintonia com o disposto pela referida Organização.

O trabalho pretende exatamente abordar as principais divergências entre a lei brasileira e o padrão OCDE, trazendo as opiniões dos principais autores que estudam o tema. Além disso, buscamos identificar as razões pelas quais alguns doutrinadores afirmam que o *arm's length* está presente nas normas contidas na Lei 9.430/1996.

Num primeiro momento, tratou-se de apresentar o panorama histórico acerca das normas de preços de transferência, trazendo os aspectos relacionados à edição da Lei 9.430/1996 e dos *Guidelines* da OCDE e sua evolução. Buscou-se discorrer

sobre as principais características da referida Lei, trazendo conceitos e apontando os métodos de cálculo aplicáveis na importação e exportação, além de analisar os aspectos mais relevantes da Convenção Modelo da OCDE, em especial o art. 9º e seus parágrafos.

Ainda, foi possível trazer as discussões acerca da constitucionalidade das normas contidas na legislação brasileira e o entendimento jurisprudencial sobre a adoção ou não do princípio basilar do *arm's length*. Para isso, trouxemos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF.

Posteriormente, abordamos sobre o *Base Erosion and Profit Shifting*-BEPS, que consiste num conjunto de ações que visam aumentar a transparência e cooperação internacional em matéria tributária. Abordamos a participação do Brasil na elaboração do Projeto BEPS e a influência das ações em âmbito nacional.

Ainda, nos propomos a analisar os impactos na legislação tributária interna com a possível entrada do Brasil na OCDE. Sabemos que o vínculo entre o nosso país e a OCDE têm-se estreitado e que o mesmo vem participando de forma ativa em diversos assuntos em matéria tributária da referida Organização, como o fez quando da criação do BEPS. Essa aproximação resultou num pedido formal do Brasil em tornar-se um país-membro da OCDE.

É de conhecimento público que para fazer parte da OCDE, o país deve cumprir com diversos requisitos, a fim de garantir sua “confiabilidade”. Acerca de tais exigências, buscamos analisar se há a necessidade de mudanças na legislação que trata sobre *transfer pricing* e, em caso afirmativo, quais seriam e como ocorreriam, bem como os impactos para investidores e contribuintes. A principal fonte de pesquisa para tal tópico foi o Relatório Conjunto elaborado pela Receita Federal do Brasil-RFB e a OCDE.

A justificativa para a pesquisa reside exatamente na importância prática do tema, uma vez que o assunto está inserido no dia a dia das partes e pode ocupar grande parte da preocupação da área tributária de grandes empresas e, caso ocorra a acessão do Brasil à OCDE, as mesmas passarão por grandes mudanças, a fim de atender aos padrões da Organização.

Para o desenvolvimento do estudo, que restou dividido em 6 (seis) capítulos, utilizou-se o método hipotético dedutivo através de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais, assim como da análise de legislação, artigos científicos e periódicos especializados.

## 1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

### 1.1 Conceito

O termo “preço de transferência” decorre da expressão de origem inglesa *transfer pricing*. Trata-se de um conjunto de regras que visam evitar a prática de operações artificiais, isso quer dizer, da manipulação dos preços acordados entre partes relacionadas, sediadas em jurisdições tributárias distintas ou entre partes não relacionadas, mas onde uma delas esteja situada em país com tributação favorecida ou que goze de regime fiscal privilegiado, cujo intuito seja o de obter vantagens tributárias.

Antes da implementação das regras de preços de transferência, era comum que as empresas de um grupo econômico superfaturassem os valores em operações de importação e exportação de bens, direitos e serviços, prejudicando seus concorrentes.

Tais normas têm como objetivo evitar a erosão da base tributável, impedindo a ocorrência de negócios com valores diferentes do usualmente praticado em mercado entre partes não relacionadas, evitando, portanto, benefícios competitivos indevidos e conseqüentemente, a perda de receitas fiscais.

### 1.2 Histórico

#### 1.2.1 Preço de Transferência no mundo

A temática do Direito Tributário Internacional está ligada com a globalização. Foi com esta que houve uma integralização política, econômica e social entre países, sendo a expansão do comércio mundial e a transposição de fronteiras uma de suas principais características. Explica Sérgio Ildio Duarte:

O conhecimento destas normas cresce de importância na medida em que a globalização da economia, acelerada pelo desenvolvimento tecnológico das comunicações, vem aumentando substancialmente o volume dos negócios internacionais e, por consequência, o número dos problemas, criados por operações de grande complexidade e que envolvem somas cada vez maiores<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> DUARTE, Sérgio Ildio. **OCDE: as normas de preços de transferência**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2007. p. 07.

Nesse sentido, o mundo encontrou-se interligado e isso gerou preocupações para os Estados, que identificaram a necessidade de se criar políticas para regular as operações entre países diferentes. É o que afirma Flávia Kfourri:

Assim, com o avanço da globalização, na qual as operações e transações internacionais são cada vez mais dinâmicas e simultâneas, houve um aumento da preocupação dos países em evitar que as empresas multinacionais se aproveitem de artifícios para reduzir a tributação incidente sobre a renda, principalmente quando as operações são realizadas entre diferentes jurisdições e diplomas normativos<sup>2</sup>.

O Direito Tributário é um ramo do direito público, que atua como regulador das relações jurídicas entre o Estado e o particular (contribuinte). O Estado, ao assumir a sua função de promover o bem comum, atua, nos limites impostos pelo Direito Tributário, na arrecadação de receitas.

Como bem lembra Irene Nohara “como o Estado conseguiria cobrar impostos, para a realização dos seus fins, se estes adviessem da vontade? Ora, poucos contribuiriam voluntariamente”<sup>3</sup>. Isso revela o seu poder impositivo vez que se organiza para alcançar situações tributáveis no mercado internacional.

O Fisco possui especial interesse em evitar o ilícito internacional e uma das formas de enfrentar tal problema é a utilização do mecanismo de preço de transferência, que atua como uma “barreira”, a fim de garantir que a tributação está ocorrendo sem que haja a utilização de artifícios.

A partir da década de 1920 os Estados Unidos começaram a se preocupar com o tema, tendo inserido em sua legislação (*Internal Revenue Code*), no ano de 1935, o princípio que até hoje vigora na legislação de *transfer pricing*, qual seja, o *arm's length*<sup>4</sup> ou princípio da neutralidade.

---

<sup>2</sup> SOUSA, Flávia Kfourri; ARGENTINO, Lúcio Breno Pravatta; TOMASCEZEKI, Tiago Hodecker. **Transfer pricing: questões controversas na aplicação das regras brasileiras**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 15.

<sup>3</sup> NOHARA, Irene. **Direito Administrativo**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2020. p.03.

<sup>4</sup> SCARANO, Igor. **Transfer Pricing e o princípio do “comprimento do braço”**. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/pt/tax-accounting/onesource-mastersaf/blog/transfer-pricing-e-o-principio-do-comprimento-do-braco.html>. Publicado em: Jul, 2018. Acesso em 20 mar. de 2020.

O tema dos preços de transferência foi debatido na Liga das Nações, no ano de 1936, mas somente com a expansão dos grupos econômicos multinacionais é que o assunto passou a ter maior relevância nos debates internacionais.

Nesse sentido, nos anos sessenta é criada a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo objetivo é o de estimular o progresso econômico e o comércio mundial.

Com o surgimento da OCDE, o tema passou a ser discutido com maior ênfase e os Estados-Membros estabeleceram parâmetros a serem observados na matéria. No ano de 1979 foi divulgado pela OCDE o Relatório intitulado de *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, que estabeleceu princípios genéricos a serem observados pelos seus membros, sendo o principal o do *arm's length*<sup>5</sup>.

Posteriormente, especificamente no ano de 1995, a OCDE publicou Diretrizes (*Guidelines*), que consistem em parâmetros a serem adotados pelos Estados-Membros, ainda que não possuam força de lei. Tais diretrizes sofreram mudanças significativas no ano de 2010 e 2017.

De acordo com o *Transfer Pricing Guidelines*, os objetivos dos princípios estabelecidos é o de padronizar regras para que a base tributável em cada uma das jurisdições envolvidas fosse apropriada, bem como evitar a dupla tributação.

O Brasil, embora não seja um membro da OCDE, é um parceiro-chave e mantém cooperação com a Organização desde 1990. Somente em maio de 2017 é que o Brasil informou publicamente seu interesse em se tornar um membro da OCDE.

### 1.2.2 Preço de transferência no Brasil

No ano de 1996 o Brasil promulgou a legislação que trata sobre os preços de transferência, qual seja, a Lei nº 9.430 de 1996 (arts. 18 a 24). Na Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96, Pedro Malan, o então Ministro da Fazenda declarou:

As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço na legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso

---

<sup>5</sup> BASSOTTO, Jubécio. **A Globalização e o Planejamento Contábil-Tributário: Preços de Transferência: Análise Sistêmica, Gerencial, Fiscal e Interpretação Prática**. 2 ed. São Paulo: StudioAMP, 2020. p.20.

específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.<sup>6</sup>

Gilberto e Maurício Gonçalves afirmam que:

O que ocorreu na verdade foi que a Receita Federal percebendo que as empresas estrangeiras com unidades no Brasil, ao invés de remeter seus lucros na forma de dividendos o estavam fazendo na forma de transferência de preços, organizou uma Comissão para elaborar um projeto de lei sobre a matéria, o que culminou com a edição da Lei 9.430/96<sup>7</sup>.

Mesmo que a legislação sobre preços de transferência tenha surgido apenas em 1996, é certo que o legislador já se preocupava com as transações efetuadas em âmbito internacional. Nessa perspectiva, já havia o legislador editado o Decreto-Lei 1.598/77 que tratava da Distribuição Disfarçada de Lucros-DDL, que posteriormente foi também regulamentada pelo Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99, nos artigos 464 a 469.

A Distribuição Disfarçada de Lucros consiste na transferência mascarada do patrimônio da empresa para o sócio. De forma exemplificativa, podemos afirmar que a venda de mercadorias pelo contribuinte para integrantes do mesmo grupo econômico por valor notoriamente inferior ao de mercado caracteriza a DDL.

Ainda que distintos, tais institutos visam evitar a obtenção de vantagens entre partes relacionadas. Machado e Brandão apontam as principais distinções entre tais normas:

As normas de preços de transferência, por exemplo, são aplicáveis apenas em transações envolvendo indivíduos ou pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, enquanto as normas de DDL aplicam-se às operações domésticas. Além disso, o conceito de

<sup>6</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos nº 470 do Projeto de Lei nº 2448 de 1996**. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossi+e+-PL+2448/1996](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossi+e+-PL+2448/1996)>. p. 115. Acesso em: 11 nov. 2020.

<sup>7</sup> GONÇALVES, Gilberto Silveira; GONÇALVES, Maurício André. **Preços de Transferência e Distribuição Disfarçada de Lucros**. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=134790](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=134790). Publicado em: Jul. de 2005. Acesso em 05 abr. de 2020.



pessoa vinculada para fins de *transfer-pricing* é expressamente mais abrangente que o de pessoa ligada para fins de DDL. Afinal, a efetiva ligação societária não é necessária para fins de sujeição ao regime de preços de transferência, visto que, dependendo do domicílio ou residência da parte envolvida, não é necessário qualquer nexo de ligação<sup>8</sup>.

No que tange especificamente ao instituto do preço de transferência, a legislação brasileira é alvo de diversas críticas e muito se discute sobre a adoção ou não dos princípios adotados pela OCDE, o que divide a opinião da doutrina, nos levando a uma análise específica sobre a Lei 9.430/96 e seus principais artigos no tópico a seguir.

---

<sup>8</sup> BRANDÃO, Nathalia; MACHADO, Rodrigo B. **O futuro dos regimes fiscais privilegiados e regimes de tributação favorecida na aplicação das regras de preço de transferência.** In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). Manual de Preço de Transferência-BEPS, Brasil e OCDE. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 589-590

## 2 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E A OCDE

### 2.1 Lei 9.430/1996 e suas principais características

A legislação que trata sobre o tema preços de transferência é fruto do Projeto de Lei 2.448/96, que aprovado pelo Congresso Nacional, deu origem à Lei 9.430/96 que prevê tal instituto em seus arts. 18 a 24.

Em 2012, a referida norma sofreu uma alteração com a edição da Lei 12.715/12. Dentre as alterações promovidas pela citada Lei, frisamos a inclusão dos artigos 18-A e 19-A, por meio dos quais foram criados dois métodos de controle de preços de transferência para as hipóteses de importação ou exportação de *commodities* com cotação internacional em bolsa de mercadorias ou congêneres.

Conforme já mencionado no capítulo anterior, a Lei 9.430 estabeleceu critérios a serem observados pela pessoa jurídica quando da realização de operações de importação ou exportação com pessoas vinculadas situadas no exterior ou com pessoas localizadas em países com tributação favorecida, visando a correta alocação dos lucros e evitando que haja prejuízo aos concorrentes no mercado.

Embora a Exposição de Motivos da referida Lei afirme que a legislação nacional está de acordo com as normas estabelecidas pelos países integrantes da OCDE, alguns autores discordam, sob o argumento de que o Brasil não utiliza o princípio basilar adotado pelos *Guidelines* da OCDE, qual seja, o *arm's length principle*.

Souza Neto e Carlos Nicácio<sup>9</sup>, afirmam que:

As normas são de caráter estritamente tributário, e têm por objetivo estabelecer os valores máximos dos custos das importações aceitos como dedutíveis e os valores mínimos de receitas de exportação tributáveis, obtidas nas operações realizadas.

Para o presente tópico nos preocuparemos em entender, de uma forma ampla, a legislação pátria sobre preços de transferência, estudo esse que se dará com

---

<sup>9</sup> NICÁCIO, Carlos Nogueira; SOUZA NETO, Mario Nascimento. **Correlação entre as normas contábeis para determinação do custo da transação e as regras brasileiras de preços de transferência.** In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). Manual de Preço de Transferência-BEPS, Brasil e OCDE. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 234.

a análise de determinados conceitos, iniciando sobre o que vem a ser pessoa vinculada.

O conceito de pessoa vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, está disposto no art. 23 da Lei 9.430/96. Vejamos:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pela menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

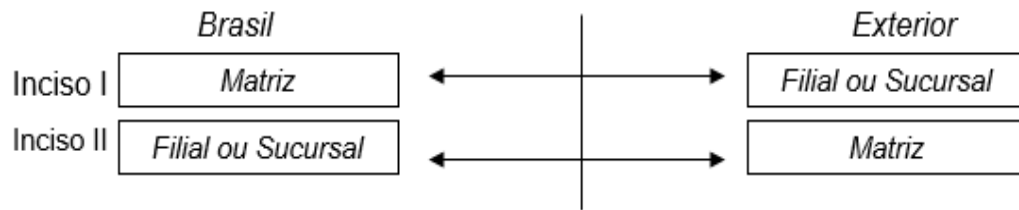
VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Ilustra Luís Eduardo Schoueri em sua obra “Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro” os dois primeiros incisos do artigo ora transcrito<sup>10</sup>:



Fonte: Schoueri (2006, p.44)

Pela leitura do art. 23 é possível afirmar que a legislação brasileira é detalhista e abrangente, enquanto os países membros da OCDE consideram como parâmetro principal o poder de controle de uma entidade em relação a outra<sup>11</sup>. Em razão disso, alguns autores afirmam que o rol trazido pelo art. 23 é taxativo<sup>12</sup>.

Por seu turno, um país com tributação favorecida está definido no art. 24 e pode ser entendido como aquele país que não tributa a renda ou que a tributa com a alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento). Esses países também são conhecidos como “paraísos fiscais”. Vejamos a transcrição do artigo ora em comento:

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento. (grifo nosso)

O art. 24-A trata das operações realizadas com em regime fiscal privilegiado, que dentre outras características que estão esmiuçadas em seus incisos, é aquele que concede vantagem fiscal para pessoa jurídica não residente no país (art. 24-A, II). Ademais, a Receita Federal do Brasil-RFB lista os países enquadrados nos arts. 24 e 24-A, por meio da Instrução Normativa RFB n. 1037/2010.

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 44.

<sup>11</sup> ROSSETO, Vicente. **Preços de transferência: comentários à Lei nº. 9.430/96**. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000100006&script=sci\\_arttext&lng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000100006&script=sci_arttext&lng=pt). Publicado em: jan. 1998. Acesso em: 23 mai. 2020.

<sup>12</sup> VITA, Jonathan Barros. **Doutrina Tributária: preços de transferência. Prefácio de Heleno Taveira Torres**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 121.

Indo mais além, importante se faz a análise dos métodos de cálculo de preços de transferência na legislação tributária brasileira. O controle fiscal dos preços de transferência nas importações e exportações pode ser calculado de acordo com os métodos previstos na Lei 9.430/96, não havendo hierarquia entre eles, cabendo ao contribuinte escolher o que lhe for mais conveniente.

As regras brasileiras de preços de transferência são aplicáveis a quaisquer transações envolvendo bens, direitos, serviços ou juros, com exceção dos pagamentos realizados a título de *royalties* e de remuneração de assistência técnica, científica, administrativa e assemelhadas, que estão sujeitos a legislação específica.<sup>13</sup>

Passemos, então a análise do controle fiscal na importação e, posteriormente, na exportação. Os arts. 18 e 18-A da Lei 9.430/1996 revelam os métodos de importação aplicáveis.

O art. 18 afirma que o preço pode ser definido a partir da utilização de um dos seguintes métodos: i. Preços Independentes Comparados-PIC; ii. Método do Preço de Revenda menos Lucro-PRL; iii. Custo de Produção mais Lucro-CPL; e iv. Preço sob Cotação na Importação-PCI. Abaixo transcrevemos o *caput* do referido artigo:

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

Na hipótese em que o preço praticado na importação for superior ao preço limite, o excesso será adicionado nos cálculos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL. De forma resumida, definiremos no que consiste cada método e como é feita a apuração do preço parâmetro.

O PIC consiste na média aritmética ponderada dos preços de bens, idênticos ou similares, apurados no mercado nacional ou internacional, em operações de

---

<sup>13</sup> É o que afirma o §9º da Lei 9.430/96: “O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.”

compra e venda realizadas entre pessoas não vinculadas, em condições de pagamento semelhantes.

O PRL é definido como a média aritmética do preço de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuindo-se os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e taxas de corretagem, e da margem de lucro definida pela lei conforme a atividade desenvolvida pelo contribuinte.

O CPL considera o custo médio de produção dos bens, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, incluindo-se os impostos e taxas pelo referido país de exportação e da margem de lucro de 20% (vinte por cento) sobre o custo apurado.

Por fim, o PCI é calculado pelos valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. Para operações envolvendo *commodities*, a aplicação do PCI é obrigatória.

No que tange à exportação, a previsão legal vem disciplinada nos arts. 19 e 19-A da Lei 9.430/96.

Vejamos a redação do art. 19 da Lei 9.430/1996:

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

Os métodos aplicáveis na exportação são: i. Preço de Venda nas Exportações-PVEx; ii. Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro-PVA; iii. Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro-PVV; iv. Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro-CAP; e v. Preço sob Cotação na Exportação-PECEX.

O primeiro método-PVEx- é definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares,

durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições semelhantes.

O PVA, por sua vez, é obtido através da média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre o preço de venda no atacado.

O PVV considera a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Finalmente, o PECEX é aquele obtido através dos valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Assim como estudado no método de importação, as *commodities* também se tornam uma exceção no que tange à escolha do método de exportação, devendo, obrigatoriamente, aplicar-se o método do Preço sob Cotação na Exportação-PECEX.

## **2.2 Convenção Modelo da OCDE: breve análise**

Conforme mencionado anteriormente, a OCDE desempenha importante papel quando tratamos da temática de preços de transferência. Tal Organização une esforços para examinar e elaborar parâmetros para evitar a dupla tributação da renda, o combate à evasão fiscal e outros temas relacionados à tributação dos países-membros.

O principal documento que trata sobre tal instituto é a denominada Convenção Modelo, que constitui a base das convenções internacionais em matéria de imposto sobre a renda. É a partir do texto da Convenção Modelo que são elaborados os denominados *Guidelines* que versam sobre preços de transferência e é em seu art. 9º que reside o princípio norteador do *transfer pricing*, qual seja, o *arm's length principle*.

Em razão da importância do referido documento, importante se faz sua análise histórica. Isso quer dizer, como, quando e qual a razão de seu surgimento, a fim de melhor compreendermos sua atual função em matéria de preços de transferência.

Em 1963 o Comitê Fiscal da OCDE apresentou seu Relatório Final, intitulado de “Projeto de Convenção sobre Dupla Tributação sobre Renda e Capital”, após a elaboração de quatro Relatórios intermediários durante os anos de 1958 a 1961.

Em 30 de julho de 1963, o Conselho da OCDE adotou uma Recomendação relativa à prevenção da dupla tributação e sugeriu ao Governo dos países-membros, ao concluir ou revisar convenção bilaterais, a estar em conformidade com o Projeto de Convenção.

Após uma revisão do Relatório apresentado em 1963 e, considerando toda a experiência adquirida com as mudanças tributárias nos países-membros, com o desenvolvimento de novos setores de atividade e o aumento das transações internacionais, em 1977 foi publicado um novo modelo de Convenção.

No entanto, com a globalização e a expansão da economia nos anos seguintes, em 1991 a Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE resolveu adotar um conceito de uma Convenção Modelo facilmente alterável, fornecendo atualizações e emendas periódicas, sem que fosse necessário aguardar uma revisão completa.

Levando em conta o fato de que a influência da Convenção Modelo se estendeu muito além dos países-membros da OCDE, o Comitê também decidiu que o processo de revisão deveria ser aberto, a fim de se beneficiar da contribuição de países terceiros, outras organizações internacionais e outras partes interessadas.

Considerou-se que tais contribuições externas ajudariam a Comissão de Assuntos Fiscais em sua tarefa contínua de atualizar o modelo de convenção para estar em conformidade com a evolução das regras e princípios fiscais internacionais, o que culminou na publicação da Convenção Modelo de 1992.

Desde a publicação da versão de 1992, a Convenção Modelo já foi atualizada 10 vezes (em 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017). A última



alteração foi em 2017, incluindo diversas mudanças oriundas do OCDE/G20 Base *Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS)<sup>14</sup>.

Passemos agora a análise de um dos seus principais artigos, qual seja, o art. 9º. O §1º do art. 9º da Convenção Modelo traz o princípio do *arm's length*, que norteia as regras de preços de transferência dos países membros da OCDE e que será especificamente abordado em tópico posterior.

Eis a redação da referida norma:

1. Quando:

a) uma empresa de um Estado contratante participa, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou

b) quando as mesmas pessoas participam direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.

Trata-se de uma regra que permite um equilíbrio tributário, não se limitando à aplicação unilateral dos métodos previstos para controle de preços de transferência. Isso significa que é possível a comunicação entre as autoridades fiscais de diferentes Estados com o intuito de ajustar determinadas condições e evitar a bitributação.

Destacando agora o parágrafo 2º do art. 9º, este possui o propósito de evitar a dupla tributação, que pode ser entendida como a incidência de impostos

---

<sup>14</sup> OECD iLibrary: **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/introduction\\_mtc\\_cond-2017-2-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/introduction_mtc_cond-2017-2-en). Acesso em: 03 jun. 2020.

comparáveis em dois ou mais Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante o mesmo período.<sup>15</sup>

O parágrafo 2º trata do *Correlative Adjustments* ou Ajustes Correlatos, que consistem em mecanismos para forçar um Estado a efetuar ajustes equivalentes aos efetuados por outro Estado, a fim de evitar a bitributação, caso os ajustes fossem efetuados em apenas um dos Estados. Ressalta-se, no entanto, que o Brasil não aplica o referido parágrafo.

Pelo contrário, o Brasil fez uma reserva expressa na Convenção Modelo da OCDE do direito de não incluir o parágrafo 2º do art. 9º. Enfim, a não aplicação confirma-se pela decisão proferida pelo antigo Conselho de Contribuintes, que diz:

O fato de o Brasil jamais ter adotado o parágrafo 2º do art. 9º, tendo inclusive, quando das reuniões da OCDE com países não membros, reservado o direito de sua não inclusão em seus tratados, confirma a reserva de aplicação da legislação nacional ao tema de preços de transferência.

(Primeiro Conselho de Contribuintes- Acórdão nº 101-96.665. Sessão de 17 de abril de 2008. Relatora Sandra Maria Faroni- 7ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo- SPOI).

Conclui-se que a supressão do parágrafo 2º do art. 9º é intencional, pois o legislador brasileiro buscou criar um mecanismo mais prático para o controle de preços de transferência, preocupando-se menos com a bitributação, com ajustes correspondentes e troca de informações.

---

<sup>15</sup> TORO, Carlos Eduardo Costa; PALMA, Henrique Vendramini de. **Preços de transferência e os acordos para evitar a dupla tributação anteriores à Lei n. 9.430/96. O parágrafo segundo do artigo 9º da Convenção-Modelo da OCDE: “Correlative Adjustments”, sua não aceitação pelo Brasil.** In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). Manual de Preço de Transferência-BEPS, Brasil e OCDE. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 343.

### 3 PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS ENTRE A LEI 9.430/1996 E O PADRÃO OCDE

#### 3.1 O princípio do *arm's length*: (in)compatibilidades com a legislação tributária pátria e a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF

Conforme exposto no tópico anterior, os países membros da OCDE adotam o princípio norteador denominado de *arm's length* que, em tradução literal, significa “distância de um braço”. Paulo Ayres Barreto define a expressão como “regra do não favoritismo”.<sup>16</sup>

Tal princípio pode ser entendido como aquele que determina que as transações entre partes relacionadas devem ser consideradas de acordo com os preços que seriam praticados por partes independentes em transações e condições similares, num mercado aberto.

Visando concretizar o princípio do *arm's length*, a OCDE dispõe de cinco métodos para verificação dos preços pactuados entre partes relacionadas. O primeiro método que analisaremos é o denominado *Comparable Uncontrolled Price* ou Método do Preço Comparável de Mercado.

Trata-se de um método que visa comparar o preço de uma operação controlada com o preço de uma operação em mercado aberto. Para fins de comparação, devemos avaliar se (i) as eventuais diferenças existentes entre as operações comparadas afetam significativamente o preço; e (ii.) caso existam diferenças significativas, que seja possível efetuar ajustes para eliminá-las<sup>17</sup>.

O segundo método é o *Resale Price Method* ou Método do Preço de Revenda Minorado. Tal método verifica o preço pelo qual um produto adquirido por uma empresa vinculada é revendido a uma empresa independente. Definido o valor de revenda, deve-se fazer a dedução de uma margem bruta, consistente nas despesas operacionais, restando um lucro apropriado.

O *Cost Plus Method* ou Método do Custo Majorado, por sua vez, fixa os custos (custo de produção) suportados pela empresa associada que fornece serviços ou vende bens para outra do mesmo grupo. É feita através da adição de uma margem

---

<sup>16</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 102.

<sup>17</sup> *Ibidem*, BARRETO. p. 104.

de lucro apropriada, que é aquela que considera as transações com partes não relacionadas, iguais ou similares àquelas verificadas entre partes relacionadas.

Os dois últimos métodos são baseados no lucro das operações, quando se considerar que os demais métodos analisados anteriormente não são adequados. Paulo Ayres afirma que para a aplicação de tais métodos devemos verificar a existência de três requisitos, quais sejam:

- (i) inaplicabilidade dos três métodos referidos anteriormente; (ii) a necessária identificação do lucro auferido por transação; (iii) a adequação do método baseado no lucro da transação com o artigo 9 da Convenção Modelo OCDE, vale dizer, a regra do não favoritismo<sup>18</sup>.

Trataremos agora do denominado *Transactional Net Margin Method* ou Método da Margem Líquida da Operação e do *Profit Split Method* ou Método do Fracionamento dos Lucros.

O primeiro método consiste na comparação da margem de lucro líquido obtido por uma empresa nas operações com parte relacionada e na mesma margem de lucro com parte não relacionada. O segundo, por seu turno, é obtido através da divisão de lucros decorrentes das operações realizadas entre partes associadas, divisão essa que deve resultar em parcelas similares àquelas que seriam obtidas em operações com empresas independentes.

Embora seja o princípio basilar, o *arm's length* não escapa de críticas. Uma dessas críticas consiste na hipótese de que diversas operações realizadas por empresas associadas dificilmente seriam objeto de empresas independentes<sup>19</sup>.

Além disso, como bem aponta Sérgio Ilídio Duarte, a aplicação desse princípio pode impor uma carga elevada de trabalho para as autoridades fiscais e para o próprio contribuinte, vez que pode ser necessário um grande número de dados a fim de avaliar as operações no mercado aberto, os quais nem sempre serão obtidos rapidamente, devido às questões geográficas, interpretação e confidencialidade de informações.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 106.

<sup>19</sup> DUARTE, Sérgio Ilídio. **OCDE: as normas de preços de transferência**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2007. p. 34.

<sup>20</sup> DUARTE, Sérgio Ilídio. **OCDE: as normas de preços de transferência**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2007. p. 36.

Ainda que possa ser de difícil execução em determinados casos, a aplicação do princípio do *arm's length* é a forma encontrada pela legislação que mais se aproxima do real funcionamento do mercado.

Além disso, o princípio do *arm's length* é uma decorrência do próprio princípio da igualdade, previsto no art. 5º e no art. 150, II da Constituição Federal de 1988. É através desse princípio que se pode zelar pela igual oneração do patrimônio das pessoas jurídicas em igual situação.

Schoueri afirma que:

Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas “converter” valores expressos em “reais de grupo” para “reais de mercado”, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.<sup>21</sup>

Para avaliar a compatibilidade com a legislação pátria, devemos considerar outras informações. Primeiramente, devemos informar que no padrão OCDE, fica a critério do contribuinte escolher qual método é aplicável ao seu caso e ainda, caso não considere que nenhum dos cinco métodos seja o ideal, pode o mesmo comprovar que o preço praticado encontra-se respaldado pelo princípio do *arm's length*.

Conquanto caiba ao contribuinte, ao aplicar a legislação brasileira, escolher o método aplicável, importante lembrarmos que para os casos de *commodities*, não há escolha, devendo o mesmo utilizar, obrigatoriamente, o PCI na importação e o PECEX na exportação.

Outrossim, a Lei 9.430/96 não permite que se crie um novo método, ainda que este esteja em conformidade com o *arm's length*, até porque muito se discute sobre a adoção ou não deste princípio pelo nosso ordenamento jurídico.

O modelo OCDE visa a reprodução das reais condições de mercado, focando na comparabilidade, enquanto a legislação brasileira prevê a aplicação de margens predeterminadas. A comparabilidade consiste, basicamente, em comparar uma transação com outra, similar ou idêntica, hipotética ou real, com características idênticas ou similares.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 15.

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 28.

A Lei 9.430/96, no entanto, traz margens fixas. Nessa perspectiva, afirma Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira:

[...] a lei adotou e descreveu regras e métodos rígidos e únicos, os quais, em determinadas situações, podem conduzir aos valores que terceiros independentes praticariam, mas, em outras situações, não conduzem a esse resultado, concluindo que, estruturalmente, a Lei n. 9430/96 não adotou na plenitude o sistema *arm's length*, e que, quando houver respeito ao princípio em questão, isso ocorrerá por coincidência, sempre casuística e acidental<sup>23</sup>.

A OCDE aplica métodos de comparação de preços com base em demonstrações e estudos, permitindo diversos meios de prova que comprovem que o preço praticado entre partes relacionadas é o que efetivamente seria praticado em mercado aberto, com partes independentes.

Não podemos afirmar o mesmo do Brasil. As normas brasileiras fixam preços artificiais que não buscam um paralelo com questões comerciais. O contribuinte não tem a faculdade de produzir prova nesse sentido<sup>24</sup>. Isso significa que há uma limitação das provas a serem produzidas pelo contribuinte, vez que só serão aceitos como prova os documentos admitidos pela Lei 9.430/96.

O art. 20 da Lei 9.430/96 determina que o Ministro da Fazenda, em circunstâncias justificadas, poderá alterar os percentuais dos métodos de margens fixas, de ofício ou mediante requerimento do contribuinte, observando o parágrafo 2º do art. 21, cuja redação vemos abaixo:

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

Ademais, os países-membros da OCDE podem criar mecanismos para calibrar o lucro tributável nos diferentes países (ajustes correspondentes), os quais não são possíveis na legislação pátria, tendo em vista que o legislador optou por suprimir o parágrafo 2º do art. 9º da Convenção Modelo.

---

<sup>23</sup> OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues. **Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 61.

<sup>24</sup> *Ibidem*, OLIVEIRA, p. 62.

Por isso, para Vivian de Freitas, a legislação brasileira não busca uma recomposição de condições de mercado, mas sim ajustes para atingir uma lucratividade mínima, afastando, portanto, o princípio do não favoritismo<sup>25</sup>.

Nesse mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto entende que a Lei 9.430/96 não adotou o princípio ora discutido.

Nos dizeres do autor<sup>26</sup>:

Contradição há entre a exposição de motivos do referido veículo introdutor de normas e o conteúdo dos enunciados prescritivos dele constantes. É abissal a distância entre a disciplina dos preços de transferência no Brasil e o regime adotado pelos países-membros da OCDE. Tivemos oportunidade de registrar várias diferenças enquanto descrevemos a matéria, como entre nós positivada. Dentre as apontadas, a que nos afigura com maior relevo é precisamente a não adoção da regra do não favoritismo ou padrão *arm's length*. Dissemos anteriormente que a OCDE definiu um preço *arm's length* como o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas em transações iguais ou similares, sob idênticas ou similares condições.

Filia-se também a essa corrente que afirma que o Brasil não adota o *arm's length principle*, Flávia Kfour<sup>27</sup>. Temos ainda Marcelo Ilarraz<sup>28</sup>, que afirma que não há um alinhamento entre a legislação brasileira e o padrão OCDE. Nas palavras do referido autor: “*Actually, the alignment ends where the legislation lays down pre-fixed profit margins for transactions*”<sup>29</sup>.

Contrariamente, o Professor Schoueri entende que o Brasil é adepto ao princípio, visto que a aplicação do *arm's length* é decorrência imediata do Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva, não sendo necessário que seja expressamente previsto na Lei 9.430/96.<sup>30</sup>

<sup>25</sup> OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues. **Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 63.

<sup>26</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 153.

<sup>27</sup> SOUSA, Flávia Kfour; ARGENTINO, Lúcio Breno Pravatta; TOMASCEZEKI, Tiago Hodecker. **Transfer pricing: questões controversas na aplicação das regras brasileiras**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 40.

<sup>28</sup> ILARRAZ, Marcelo. **Drawing Upon an Alternative Model for the Brazilian Transfer Pricing Experience: The OECD's Arm's Length Standard, Pre-Fixed Profit Margins or a Third Way?** (April 30, 2014). *British Tax Review*, Vol 2 2014. p.226. Publicado em: mai. 2014. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2440837](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2440837). Acesso em: 20 ago. 2020.

<sup>29</sup> “Na verdade, o alinhamento termina onde a legislação estabelece margens de lucro pré-fixadas para as transações”. (Tradução nossa)

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 15.

Em recente publicação, o referido autor, Heleno Taveira Torres, Romero Tavares e Sérgio André Rocha afirmaram que:

O fato de que a abordagem brasileira se escora em margens predeterminadas não leva, por si só, à conclusão de que o padrão *arm's length* seja desrespeitado. [...]

Em conclusão, defendemos firmemente que a abordagem da legislação brasileira não pode ser considerada incompatível com o princípio *arm's length* (muito embora careça de aprimoramentos), e que há espaço para uma solução conciliatória que incorpore as virtudes da abordagem brasileira, em benefício do Brasil, da OCDE e potencialmente de muitos outros países<sup>31</sup>.

Seguindo esse mesmo entendimento, afirmam Fernando Zilveti, Carlos Eduardo Toro e Bianca Maia de Britto:<sup>32</sup>

Assim, a observância do princípio *arm's length*, como expressão ou realização da isonomia, é que garante a constitucionalidade das regras brasileiras sobre preço de transferência, inscritas na Lei n. 9.430 de 1996. Logo, o princípio *arm's length*, apesar de não ter sido positivado expressamente no ordenamento jurídico brasileiro, é de aplicação indispensável à realização do princípio da isonomia.

Ante o exposto, é possível afirmar que, quando tratamos da incorporação do *arm's length principle* em nosso ordenamento jurídico, diversas são as opiniões, não sendo, portanto, assunto pacífico na doutrina.

Agora analisaremos o comportamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, órgão responsável por julgar, em segunda instância administrativa, os litígios em matéria tributária e aduaneira. Embora a doutrina muito discuta sobre a incorporação do *arm's length* ao nosso ordenamento jurídico, o CARF possui importantes decisões sobre o tema que nos leva a afirmar que as regras de *transfer pricing* no Brasil são compatíveis com o *arm's length*.

Em acórdão julgado em 2008, o Conselho de Contribuintes (atual CARF) decidiu que, em alguns casos, não se pode alcançar rigorosamente o preço que seria praticado em mercado aberto. Vejamos um trecho da decisão:

<sup>31</sup> ROCHA, Sérgio André; SCHOUERI, Luis Eduardo; TAVARES, Romero J.S; TORRES, Heleno Taveira. **Manifesto à declaração conjunta sobre projeto de preços de transferência OCDE-Brasil**, 2019. Artigo de opinião- Consultor Jurídico, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-25/opiniao-seguranca-juridica-isonomia-relacao-brasil-ocde>. Acesso em 27 ago. 2020.

<sup>32</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coordenadores). **Direito tributário: tributação internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007. (Série GVlaw). p. 93



Como se vê, as normas de apuração de preço de transferência proclamadas no âmbito da OCDE são abertas e flexíveis, enquanto a legislação brasileira optou pela rigidez de métodos específicos e fechados. **Por isso, a persecução do princípio de plena concorrência (*arm's length*) no nosso País, embora almejada, sofre a limitação imposta pela legislação.** (grifo nosso)

(Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 101-96.665. Sessão de 17 de abril de 2008. Relatora Sandra Maria Faroni- 7ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo- SPOI).

Em uma outra decisão, do mesmo ano, ficou determinado que não há incompatibilidade entre o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e a legislação brasileira de preços de transferência, conforme vemos pela leitura da ementa:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - CONVENÇÃO DA OCDE - Não há contradição entre o art. 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre Rendimentos e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. (Primeiro Conselho de Contribuintes- Acórdão nº 108-09.763. Sessão de 13 de novembro de 2008. Relator Irineu Bianchi- 7ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo- SPOI).

Ainda, o CARF decidiu que se os métodos são estabelecidos conforme o texto constitucional e o princípio do *arm's length*, estes serão plenamente aplicáveis.

Eis trechos da decisão:

[...] Desta forma, mesmo que uma norma interna não esteja em perfeita sintonia com as recomendações da OCDE, não há porque deixar de aplicá-la, cabendo ao contribuinte questionar perante o Poder Judiciário a compatibilidade da norma jurídico-tributária com a CF/88.

Ainda, que os métodos estabelecidos pela legislação brasileira, seguindo experiência internacional, dispensaram a autoridade fiscal da comprovação da intenção do contribuinte.

Em termos diversos, pouco importa se a empresa teve o objetivo de reduzir sua carga tributária, ou qualquer outro motivo de natureza fiscal ou extrafiscal. Em síntese, estando os métodos estabelecidos conforme o texto constitucional e o princípio do *arm's length*, não há motivo para deixar de aplicá-los.

(CARF- Acórdão nº 110300.608. Sessão de 17 de janeiro de 2012. Relator Marcos Shigueo Takata – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária).

Temos diversas outras decisões no mesmo sentido, como a que segue, julgada em 2018:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. OCDE. COMPATIBILIDADE.

A Lei nº 9.430, de 1996, não ofende tratados de tributação e é compatível com as regras da OCDE relativas às regras de negociação normal em mercado aberto.

(CARF- Acórdão nº 1302-003.089. Sessão de 18 de setembro de 2018. Relator Rogério Aparecido Gil. 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária).

Trazemos a decisão de Relatoria de Abel Nunes de Oliveira Neto, onde o mesmo afirma que não há contradição entre as normas de preços de transferência na Lei 9.430/96 e no padrão OCDE.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DA COMPATIBILIDADE ENTRE A LEI Nº 9.430/96 E OS PRINCÍPIOS DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE. O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE incorporou o princípio do *arm's length price* sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. As operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96.

(CARF- Acórdão nº 1401-002.280. Sessão de 22 de fevereiro de 2018. Relator Abel Nunes de Oliveira Neto. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

A partir da análise dos julgados, podemos afirmar que o CARF considera que as normas contidas na Lei 9.430/1996 são compatíveis com o padrão OCDE, embora não comporte uma aplicação flexível como vemos no modelo OCDE, haja vista que o modelo brasileiro é rígido. O CARF entende, portanto, que o *arm's length* está incorporado em nossa legislação interna, embora sofra certa limitação.

### **3.2 Discussões acerca da constitucionalidade das normas de preços de transferência no Brasil**

Conforme exposto nos tópicos anteriores, a legislação brasileira de *transfer pricing* é alvo de diversas discussões na doutrina, principalmente quando se trata da adoção do princípio basilar *arm's length*. Mas, além disso, muitas críticas são lançadas às normas de preços de transferência quando tratamos da sua constitucionalidade.

Para muitos autores, o modelo brasileiro de preços de transferência é inconstitucional. Afirmam os mesmos que a utilização da margem fixa viola os princípios da isonomia e capacidade contributiva.

Princípios são normas de maior hierarquia, cuja função é a de orientar a aplicação das demais normas e caso haja ofensa a um princípio, podemos afirmar que estamos diante de uma ofensa ao próprio ordenamento jurídico.

O princípio da isonomia, conforme aponta Eduardo Sabbag, consiste na vedação de tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência<sup>33</sup>. Está previsto de forma genérica no *caput* do art. 5º e de forma específica, convergindo para a seara da tributação, no art. 150, inciso II da Constituição Federal.<sup>34</sup>

No que tange ao princípio da capacidade contributiva, este está previsto no parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal, assim disposto:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Trata-se de um princípio que intimamente ligado ao princípio da isonomia e, em suma, significa que cada pessoa deve contribuir conforme sua aptidão econômica.

Relata Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva, sem embargo das críticas suscitadas pela dificuldade de precisar seu conceito e sua concreta identificação, inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir impostos, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água<sup>35</sup>.

Para a corrente que afirma que as normas de *transfer pricing* previstas na Lei 9.430/96 são inconstitucionais, a violação do princípio da igualdade reside justamente na aplicação de margens fixas, isto é, as mesmas margens, para contribuintes que se encontram em realidades de mercado distintas. Isto porque a aplicação de margens fixas pode resultar em maiores ou menores ajustes tributáveis a contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Ricardo Marozzi Gregório afirma que:

[...] Por isso, o Estado brasileiro, por meio de seus representantes governamentais na área tributária, precisa se convencer de que o atual regime de controle de preços de transferência possibilita uma ilegítima tributação sobre contribuintes que se encontram em situação de equivalência com outros que não podem se beneficiar dos planejamentos propiciados pelo mecanismo das margens

---

<sup>33</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.142.

<sup>34</sup> *Ibidem*, SABBAG, p. 143.

<sup>35</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 165.

predeterminadas combinado com o da liberdade de escolha de métodos<sup>36</sup>.

No que se refere ao princípio da capacidade contributiva, a inconstitucionalidade residiria na fixação de margens de lucros para diferentes setores do mercado (v.g. atacadistas e varejistas). Para Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira, o regramento que trata sobre preços de transferência no Brasil é inconstitucional por introduzir um possível excesso de tributação, ferindo o princípio da capacidade contributiva<sup>37</sup>.

Afirma ainda que as normas restringem os meios de prova que o contribuinte poderá produzir para demonstrar a inaplicabilidade das margens de lucro preestabelecidas, incorrendo em duas inconstitucionalidades:

[...] a de cercear o direito de defesa e a da criação de uma hipótese de incidência de tributo sobre fato tributário fictício. Com isso, a regramatriz do imposto sobre a renda do preço de transferência terá como hipótese fato não típico, pois, se tributa algo que não é renda, como não há renda auferida, inexistente a capacidade contributiva<sup>38</sup>.

A autora considera que o princípio da legalidade é o principal motivo para que o padrão OCDE não seja aplicável em nosso país. Assevera a mesma:

Em matéria de preços de transferência, não é possível aderir ao modelo OCDE exatamente porque a legalidade é inafastável e não podemos conceber tributação com “tipos abertos”, onde não haja uma perfeita conexão da hipótese de incidência com o fato jurídico tributário construído com fundamento na norma geral e abstrata. O modelo OCDE no Brasil se aproximaria de uma tributação por analogia, o que nosso sistema não permite<sup>39</sup>.

Importante se torna a análise do princípio da legalidade em conjunto com o princípio da vinculação do ato administrativo, amparado pelo *caput* do art. 37 da Constituição Federal, abaixo transcrito:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...].

<sup>36</sup> GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços de transferência- Arm's length e praticabilidade**. Vol. 5. Quartier Latin. São Paulo, 2011. p.397.

<sup>37</sup> OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues. **Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 165.

<sup>38</sup> *Ibidem*, OLIVEIRA, p. 231.

<sup>39</sup> OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues. **Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 33.

Ana Flávia MESSA<sup>40</sup> afirma em sua obra intitulada “Direito Tributário e Financeiro” que a finalidade da legalidade tributária visa resguardar a segurança jurídica, evitar a tributação não consentida, garantir estabilidade e transparência nas relações tributárias, bem como limitar o poder estatal e proteger a propriedade privada, vez que a cobrança de tributos retira das pessoas uma parcela de suas riquezas.

Isso significa que, quando falamos de Direito Tributário, estamos diante de um ato administrativo vinculado e não discricionário. Qualquer acordo entre o fisco brasileiro (com contribuintes e com fiscos de outros países) deve, necessariamente, estar pautado em um comando legal.<sup>41</sup>

Preleciona Di Pietro<sup>42</sup>:

Pode-se, pois, concluir que a atuação da Administração Pública no exercício da função administrativa é vinculada quando a lei estabelece a única solução possível diante de determinada situação de fato; ela fixa todos os requisitos, cuja existência a Administração deve limitar-se a constar, **sem qualquer margem de apreciação subjetiva.** (grifo nosso)

Compactua do mesmo entendimento, Paulo Ayres Barreto:

[...] Para tanto, recorreu a ficções e presunções legais absolutas e mistas, estabeleceu cálculos médios que se afastam do objetivo de se determinar o preço sem interferência, fixou margens mínimas de lucro, desbordando o conceito constitucional de renda. Feriu ainda os princípios da capacidade contributiva e da estrita legalidade e da tipicidade<sup>43</sup>.

Contrariamente, temos o entendimento do Professor Schoueri, que afirma que a legislação sobre preços de transferência é constitucional. Em suas palavras:

Será ela constitucional- porque compatível com o conceito de renda, hoje positivado pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional- se os ajustes por ela impostos servirem para corrigir eventuais distorções do lucro contábil da pessoa jurídica, aproximando o resultado, destarte, da efetiva renda da empresa<sup>44</sup>.

<sup>40</sup> MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7 ed. São Paulo: Rideel, 2016. p. 129.

<sup>41</sup> MARTONE, Rodrigo Corrêa; BALSIMELLI, Felipe Cerutti. **As Transfer Pricing Guidelines e a Legislação Brasileira: juridicidade, alcance e limites**. p. 626. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). Manual de Preço de Transferência-BEPS, Brasil e OCDE.vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 589-590

<sup>42</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p.249.

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 155.

<sup>44</sup> *Ibidem*, SCHOUERI, p. 10.

Conforme estudado anteriormente, Schoueri considera que nosso ordenamento jurídico incorporou o princípio do *arm's length*. Por isso, para o autor, a Lei 9.430/96 somente é constitucional porque incorporou tal princípio, indo na contramão de diversos outros autores que afirmam que não é possível a aplicação do *arm's length* pela legislação brasileira de *transfer pricing*.

### **3.3 Relação das normas de preço de transferência com o *Base Erosion and Profit Shifting*-BEPS**

Desde 2013 a OCDE vem trabalhando em conjunto com os países do G20, que é um grupo que reúne as principais economias do mundo para tratar sobre governança econômica global. O G20 é integrado pela África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia.<sup>45</sup>

Esse trabalho conjunto entre a OCDE e o G20 deu origem ao Projeto BEPS-*Base Erosion and Profit Shifting* ou no português EBTT (Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros).

A implementação do BEPS visa combater a evasão fiscal, melhorar a coerência das regras fiscais internacionais e garantir um ambiente fiscal mais transparente. São 15 ações que visam garantir, dentre outras razões, a transparência e a troca de informações internacionais, a fim de se recuperar a confiança na justiça e legitimidade do regime tributário internacional.<sup>46</sup>

Importante aqui conceituarmos o que vem a ser evasão fiscal, bem como diferenciar tal termo de elisão fiscal. A diferença essencial entre esses dois institutos consiste no fato de que quando falamos em elisão fiscal, estamos diante de uma

<sup>45</sup> BRASIL, Ministério das Relações Exteriores. **O Brasil no G-20**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15586-brasil-g20>>. Acesso em: 07 set. 2020.

<sup>46</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na era Pós-BEPS**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>> Acesso em: 08 set. 2020. p. 994.

conduta lícita. De outra banda, quando falamos em evasão fiscal, estamos nos referindo a uma conduta ilícita.

A elisão fiscal consiste num conjunto de procedimentos lícitos que visam diminuir a carga tributária. Trata-se, portanto, de um planejamento tributário onde se faz o uso de meios atípicos visando diminuir os custos do empreendimento a partir da diminuição de tributos.

Nesse sentido, importante mencionarmos o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional-CTN, abaixo reproduzido:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A partir da leitura de tal dispositivo, insta salientar que a desconsideração só é válida quando o ato ou negócio for dissimulado. Isso quer dizer que quando um contribuinte objetiva eliminar a carga tributária, de forma lícita, não estaremos diante da hipótese do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Afirmam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi:

O parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação. E mais, sempre foram desconsiderados pela autoridade administrativa. [...]

O Código Tributário Nacional, no art. 116, não está coibindo a elisão ou o planejamento tributário, por si lícito, mas sim a simulação, sempre ilícita<sup>47</sup>.

A evasão fiscal é uma conduta ilícita e fraudulenta, vez que sua ocorrência é concretizada a partir do não cumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes.

Machado e Brandão<sup>48</sup> apontam o contexto do nascimento do Projeto BEPS: crise econômica global de 2008, majoração em diversas jurisdições de imposto sobre

<sup>47</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro-CTN comentado**. 14 vol. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.1099.

<sup>48</sup> BRANDÃO, Nathalia; MACHADO, Rodrigo B. **O futuro dos regimes fiscais privilegiados e regimes de tributação favorecida na aplicação das regras de preço de transferência**. In: MORAES

o consumo e sobre a renda auferida pelas pessoas físicas, aumento de planejamentos tributários por MNEs<sup>49</sup> e a conscientização de que as diferenças nas legislações dos países geravam oportunidades e identificação da necessidade de se estabelecer um padrão internacional.

Nas palavras dos referidos autores:

Em um cenário de discussões decorrentes de casos tanto de elisão quanto de evasão fiscal, o Projeto BEPS surgiu com o objetivo de garantir receitas às jurisdições por meio do realinhamento entre atividade econômica e criação de valor e tributação<sup>50</sup>.

O Plano de Ação da OCDE para o BEPS se organiza em três pilares: (i) substância; (ii) coerência do sistema tributário internacional; e (iii) transparência.

O primeiro pilar busca alinhar o poder de tributar com a respectiva atividade geradora de valor ao negócio, incluindo questões relacionadas ao abuso no uso de tratados, por exemplo. O segundo pilar visa neutralizar lacunas nas legislações internas que gerem assimetria no tratamento tributário de determinadas operações. Por fim, o terceiro pilar pretende estimular a divulgação de informações relevantes, como elaboração de relatórios a serem entregues às autoridades tributárias e divulgação de planejamentos tributários.<sup>51</sup>

O Brasil, embora não seja país-membro da OCDE, decidiu, formalmente, aderir ao Projeto BEPS, em relação aos seus *standards* mínimos, o que inclui as regras de preços de transferência.

Resumidamente, temos abaixo descrições acerca das 15 ações do BEPS<sup>52</sup>:

**Ação 1:** Visa abordar os desafios fiscais da economia digital, por meio da identificação das principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções para resolver tais dificuldades;

---

E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). Manual de Preço de Transferência- BEPS, Brasil e OCDE. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 597

<sup>49</sup> MNEs é a sigla utilizada para se referir a Empresas Multinacionais (*multinational enterprises*).

<sup>50</sup> MACHADO, Rodrigo; BRANDÃO, Nathalia, op. cit. 597.

<sup>51</sup> ALVES, Fernando; PORTELA, Durval. **BEPS: novos desafios para a tributação internacional**. p. 3. PWC. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/eventos-pwc/assets/arquivo/bulletin-beps.pdf>. Acesso em: 17 set. 2020.

<sup>52</sup> Descrições de 1 a 5 retiradas do Plano de Ação disponibilizado pela OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. p.15-17. Publicado em: 2014. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros\\_9789264207790-pt#page28](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page28). Acesso em: 17 set. 2019



**Ação 2:** Seu objetivo é neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos, através do desenvolvimento de disposições modelo para acordos que visam evitar a dupla tributação, bem como recomendações relativas à elaboração de normas nacionais;

**Ação 3:** Tem como intuito reforçar as normas relativas às SEC- Sociedades Estrangeiras Controladas, a partir da elaboração de recomendações;

**Ação 4:** Objetiva limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras;

**Ação 5:** Pretende combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância, o que ocorrerá por meio da reformulação dos trabalhos relativos às práticas tributárias prejudiciais, priorizando a transparência;

**Ação 6:** Tem como objetivo prevenir a utilização abusiva do convênio, através do desenvolvimento de disposições modelo para acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais que evitem a concessão de benefícios de forma inadequada;

**Ação 7:** Propõe-se a prevenir que o status de EP - estabelecimento permanente - seja artificialmente evitado;

**Ação 8, 9 e 10:** As ações de 8 a 10 visam garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor do grupo MNE;

**Ação 11:** Visa estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los;

**Ação 12:** Tem como objetivo exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo ou abusivo, tendo em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e o setor privado;

**Ação 13:** Pretende reexaminar a documentação de preços de transferência;

**Ação 14:** Tem como intuito tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas;

**Ação 15:** Finalmente, a ação 15 visa desenvolver um instrumento multilateral, por meio da análise de questões de direito tributário e direito público internacional, permitindo aos países que implementem as medidas adotadas no curso dos trabalhos relativos à erosão da base tributária e à transferência de lucros, bem como retificar acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, caso desejem.

Como pudemos observar, as ações que tratam sobre preços de transferência são as de 8 a 10 e a 13. Dessa forma, analisaremos de forma detalhada tais ações e seus impactos na temática de *transfer pricing*.

Pontualmente, as ações que versam sobre preços de transferência preocupam-se com a aplicação das regras existentes para *transfer pricing*, que podem ser mal aplicadas, de modo que gerem resultados nos quais a alocação de lucros não esteja alinhada com a atividade econômica que produziu lucros.

Além disso, há também uma preocupação com a aplicação do princípio do *arm's length* e as ações do BEPS visam o fortalecimento de tal princípio, bem como a adoção de outras medidas necessárias para sua correta aplicação.

A ação 8 do Projeto BEPS aborda questões de preços de transferência relacionadas a transações envolvendo intangíveis. A OCDE buscou definir intangíveis, de forma a aproximar-se do conceito econômico.

Os intangíveis podem ser definidos como ativos não físicos e não financeiros que possuem valor econômico, que podem ser controlados para uso em atividades comerciais e cuja utilização ou transferência possa ser compensada, caso a transação se realize entre partes independentes em circunstâncias comparáveis.<sup>53</sup>

Sobre tal tema, os principais pontos trazidos pela Ação 8 do BEPS foram: i. Identificação dos intangíveis; ii. Propriedade e as transações envolvendo o desenvolvimento, o aprimoramento, a manutenção, a proteção e a exploração dos intangíveis (em inglês, *Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation-DEMPE*); iii. Transações envolvendo o uso de intangíveis; e iv. Orientações adicionais envolvendo a determinação das condições *arm's length*.<sup>54</sup>

Em suma, tal ação visou definir o que vem a ser intangível, a fim de evitar termos muito estreitos ou muito amplos. Quer dizer, se uma definição é excessivamente estreita, tanto os contribuintes quanto os governos podem argumentar que certos itens estão fora da definição. De outra banda, se uma definição é muito ampla, os contribuintes e os governos podem argumentar que o uso ou transferência de um item nas transações entre empresas associadas deve exigir compensação em circunstâncias onde não haveria, caso as partes fossem independentes.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> OECD (2015), ***Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project***, p. 67. OECD Publishing, Paris. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en). Acesso em: 23 set. 2020.

<sup>54</sup> CUNHA, Cyro; OTTONI, Paula. **Preços de transferência e a avaliação dos intangíveis- os casos DHL e 3M nos Estados Unidos e a legislação brasileira**. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). Manual de Preço de Transferência- BEPS, Brasil e OCDE. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 260.

<sup>55</sup> OECD (2015), ***Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project***, p. 67. OECD Publishing, Paris. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en). Acesso em: 23 set. 2020.

Ademais, visou garantir que os lucros auferidos com o uso dos intangíveis estão sendo transferidos para a entidade que criou o maior valor.

Tratando agora sobre a Ação 9, a mesma preocupou-se em analisar os riscos que cada entidade do grupo irá deter, bem como na alocação excessiva de capital a parte relacionadas.

Isso envolverá a adoção de medidas especiais para garantir que retornos inadequados não acumule para uma entidade apenas porque ela assumiu riscos contratualmente ou forneceu capital. Nesse sentido, as autoridades fiscais podem desconsiderar a transação para fins de preços de transferência se o acordo contratual não corresponder à conduta das partes.

Conforme apontado por Raquel Arruda<sup>56</sup>, a Ação 9 é de suma importância para as regras de *transfer pricing*, mas não haverá grande repercussão no Brasil, visto que não utilizamos as análises de riscos, ativos e funções para concluir os cálculos de preços de transferência.

A Ação 10, por sua vez, analisa situações de operações envolvendo partes relacionadas de alto risco. Como aponta Leandro Tripodi<sup>57</sup>, operações de alto risco possuem diversos significados, porque a expressão se refere ao risco de erosão da base tributável por meio de planejamentos tributários insubstanciais praticados por grupos multinacionais.

Adotando o significado proposto pela OCDE, entendemos que “operação de alto risco” significa o risco inerente à própria operação quando o propósito é o de deslocar lucros de forma artificial, onde a parte que assume o maior risco encontra-se situada em paraíso fiscal ou país com subtributação ou, quando menos, de menor tributação.

Leandro Tripodi aponta ainda uma terceira definição de alto risco. Nos dizeres do autor:

---

<sup>56</sup> SOUFEN, Raquel Arruda. **Planejamento Tributário, Erosão da base tributável e o plano de ação do BEPS: uma análise acerca das possíveis implicações do Plano de Ação da OCDE na Legislação Brasileira**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) -Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016. p. 86.

<sup>57</sup> TRIPODI, Leandro. **Preços de transferência em operações de alto risco: a ação 10 do Projeto BEPS**. p. 66. Revista de Informação Legislativa: Brasília, Ano 56, número 224 out/dez 2019. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril\\_v56\\_n224\\_p59.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p59.pdf). Acesso em: 23 set. 2020.

Há ainda uma terceira acepção: “alto risco” pode referir-se a operações com potencial para causar prejuízos de larga escala à economia mundial, tais como as que, praticadas essencialmente por instituições financeiras, conduziram à crise econômica 2007-2008, cujos efeitos contribuíram sobremaneira para o nascimento do Projeto Beps<sup>58</sup>.

Podemos dizer que, em suma, a Ação 10 do BEPS é voltada para operações envolvendo *commodities*, consagrando o Sexto Método dos preços de transferência, além de exigir transparência nos pagamentos empregados para deslocação de lucros no plano internacional, adotando-se para esse fim uma margem de 5% (cinco por cento) sobre os custos considerados como *arm's length*.

De forma breve, o Sexto Método pode ser entendido como uma variação do *Comparable Uncontrolled Price*, abordado anteriormente. Tal método prevê que o preço da transação é determinado sem que se levem em conta os fatos e as circunstâncias específicas de cada operação. Suas principais características são a praticabilidade e a segurança jurídica.

A OCDE afirma que o Sexto Método pode ser concebido com uma abordagem antiabusiva, mas não deixa de apontar suas principais desvantagens, sendo elas: possível divergência do padrão *arm's length* e a possibilidade de a jurisdição da outra parte controlada não reconhecer os ajustes efetuados com base no Sexto Método, visto que o mesmo não se trata de método tradicional.

Além disso, a Ação 10 do Projeto BEPS preocupou-se com o método transacional do rateio de lucros (*transactional profit split method*), que analisa o papel desempenhado por cada MNE, principalmente quanto aos riscos assumidos aos retornos alocados de cada uma delas, de forma que a alocação de riscos e de retornos se encaixem à lógica empresarial e econômica, não havendo a remessa forçada de lucros.

O Brasil, no entanto, não prevê em sua legislação o método transacional do rateio de lucros, ficando alheio à aplicação do mesmo, haja vista que diversos países sul-americanos, como Argentina, Bolívia, Chile e Peru adotam o método.

---

<sup>58</sup> TRIPODI, Leandro. **Preços de transferência em operações de alto risco: a ação 10 do Projeto BEPS**. p. 67. Revista de Informação Legislativa: Brasília, Ano 56, número 224 out/dez 2019. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril\\_v56\\_n224\\_p59.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p59.pdf). Acesso em: 23 set. 2020.

Por fim, a Ação 13 do Projeto BEPS introduziu padrões de documentação para empresas multinacionais, criando documentos padronizados, a fim de alcançar maior transparência e visibilidade para as administrações tributárias.

Dentre os documentos necessários, temos o denominado *master file*, que deve ser apresentado em cada um dos países das entidades integrantes do grupo multinacional, trazendo informações sobre as operações do grupo e de suas políticas de *transfer pricing*.

O denominado *local file*, por sua vez, também deve ser apresentado em cada um dos países, mas diferencia-se do *master file* na medida que este primeiro traz uma visão global, enquanto o *local file* fornece informações específicas sobre cada atuação, inclusive apresentando o montante envolvido em cada operação.

Finalmente, temos o *country by country report*. Trata-se de documento que deve ser apresentado pela controladora final do grupo multinacional, com informações sobre receita, lucro, imposto sobre a renda calculado e recolhido, número de empregados e outras informações.

Conforme vimos, a Ação 13 do BEPS propõe-se a criar um padrão de transparência, na medida em que as autoridades fiscais possuem as informações acerca da adoção dos preços de transferência, podendo dessa forma dificultar a transferência artificial de lucros.

O Projeto BEPS influenciará a legislação pátria já que o Brasil, como membro do G20 e país ativo nas discussões acerca do BEPS, terá que reformular suas leis para que se adeque às Ações do BEPS.

A principal razão que justifica a necessidade de mudança é a de que o Brasil possui um padrão que se diferencia do modelo OCDE, principalmente quando falamos da adoção do princípio do *arm's length*.

Sobre o assunto, afirmam Machado e Brandão:

Para implementar os fundamentos rigorosamente discutidos no âmbito do BEPS, será necessária uma mudança de paradigma, de modo a abandonar critérios meramente formalistas e valorizar a substância, no sentido de reconhecer que os ajustes não devem ser automáticos, totalmente descasados da realidade econômica, mas, ao contrário,

devem ser excepcionalmente aplicados em situações de artificialidade de preços<sup>59</sup>.

Evidente a necessidade da reforma da legislação brasileira sobre o tema. A reformulação das normas internas pode levar o Brasil não apenas a um alinhamento com as regras internacionais, mas também a uma melhor análise de operações complexas que a legislação atual se mostra incapaz de acompanhar.

Além disso, com o avanço da tecnologia e da economia digital, a adoção do padrão internacional demonstraria a preocupação do país com operações complexas, trazendo um avanço no plano tributário e validando a preocupação do Brasil com a transparência fiscal e a efetividade no sistema de tributação internacional.

---

<sup>59</sup> BRANDÃO, Nathalia; MACHADO, Rodrigo B. **O futuro dos regimes fiscais privilegiados e regimes de tributação favorecida na aplicação das regras de preço de transferência.** In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). Manual de Preço de Transferência-BEPS, Brasil e OCDE. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 598.

#### **4 A POSSÍVEL ENTRADA DO BRASIL NA OCDE E OS IMPACTOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Conforme abordado anteriormente, em 2017 o Brasil enviou à OCDE um pedido de ingresso ao quadro de países-membros da referida Organização. A dúvida que logo surge é: para se tornar membro da OCDE o Brasil deverá reformular sua legislação tributária?

Antes de respondermos a tal questionamento, devemos, primeiramente, analisar qual é o atual papel do Brasil na OCDE. O Brasil coopera com a Organização desde 1990 e já aderiu a diversos instrumentos criados pela OCDE. Possui participação ativa nas discussões, inclusive, como já mencionado, participou da criação do Projeto BEPS.

A entrada do Brasil na OCDE geraria diversos impactos, sendo o principal deles a atração de investimentos estrangeiros no país, trazendo novas oportunidades de negócios, pois o país passaria a ser visto como “confiável”, uma vez que para se tornar membro, a OCDE faz diversas análises acerca do país.

Além disso, o Brasil passaria a ter voz nas discussões que definem padrões internacionais e, quando falamos em políticas públicas, poderia influenciar na decisão sobre as áreas que a OCDE deve priorizar em suas análises.

No entanto, não se trata de uma relação onde o Brasil apenas ganharia. Se tornar membro da OCDE significa começar a contribuir anualmente para o orçamento da Organização. Ainda, deve o país arcar com os custos da fase de negociação e avaliação, o que inclui análise de diversas áreas, tais como saúde e gestão fiscal por comissões temáticas.

Além disso, é importante termos em mente que será necessário que o Brasil siga as orientações emanadas pelo órgão, o que significa uma falta de flexibilidade para gerir a economia.

Os Estados Unidos já tornaram público o seu apoio ao Brasil e isso significou a renúncia do tratamento diferenciado na Organização Mundial do Comércio-OMC. Tal tratamento previa benefícios para países emergentes em negociações com nações desenvolvidas.

Até julho de 2020 o Brasil já havia cumprido 90 dos 252 instrumentos exigidos pela instituição, correspondendo a 35% (trinta e cinco por cento) do total dos requisitos. Além dos 90 instrumentos que já receberam adesão, o Brasil tem outros 54 em análise pela OCDE e 59 prontos para solicitar adesão.<sup>60</sup>

Conforme analisado anteriormente, a legislação pátria de preços de transferência possui muitas singularidades, se comparada com o padrão dos países-membros da OCDE, especialmente quando falamos em margens fixas. Ainda, necessário apontar outras importantes diferenças entre as regras nacionais e os requisitos internacionais: não adoção do princípio *arm's length* na Lei 9.430/96, conceito de pessoa vinculada e liberdade de escolha de qualquer método.

O modelo brasileiro é pautado na praticabilidade, enquanto o padrão OCDE possui uma metodologia complexa, buscando alcançar o melhor método aplicável, possibilitando a aplicação de ajustes correspondentes, bem como a realização de acordos. Toda essa complexidade se deve com a preocupação em se alcançar um parâmetro que esteja de acordo com o princípio *arm's length*.

Evidente que, para se adequar ao padrão OCDE, a legislação brasileira sobre *transfer pricing* deve ser reformulada. Analisaremos abaixo quais são as mudanças necessárias para nos adequarmos ao modelo internacional.

#### **4.1 Resultado do Relatório Conjunto entre a Receita Federal do Brasil e a OCDE**

Em dezembro de 2019 a Receita Federal do Brasil lançou relatório conjunto<sup>61</sup> com a OCDE sobre preços de transferência. Tal documento analisa as semelhanças e as diferenças entre as regras de preços de transferência do Brasil e as Diretrizes da OCDE.

O relatório é fruto de um projeto conjunto de 15 meses entre a OCDE e a RFB e, como resultado, identificou opções para o alinhamento do Brasil com o padrão

---

<sup>60</sup> BRASIL. **Brasil recebe aprovação da OCDE de novos instrumentos legais na área de Ciência e Tecnologia.** Publicado em: 03.07.2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/educacao-e-pesquisa/2020/07/brasil-recebe-aprovacao-da-ocde-de-novos-instrumentos-legais-na-area-de-ciencia-e-tecnologia>. Acesso em: 12 out. de 2020.

<sup>61</sup> Relatório disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/dezembro/receita-federal-e-ocde-lancam-relatorio-conjunto-sobre-precos-de-transferencia/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto-1.pdf> Acesso em: 15 out. 2020.



OCDE. O trabalho buscou identificar os pontos de convergência e divergência entre o modelo brasileiro e o modelo OCDE acerca de preços de transferência.

As principais razões para o lançamento do projeto foram: a atual Lei regula o tema no Brasil está vigente desde 1996 e desde então permanece relativamente inalterada. O sistema brasileiro possui diversas lacunas e divergências quando comparado ao modelo internacionalmente adotado. Além disso, o interesse do Brasil em se tornar membro da OCDE justifica a persecução pelo alinhamento com os padrões da Organização.

O plano de trabalho foi realizado em três fases: a primeira consistiu numa análise preliminar do quadro jurídico e administrativo das regras de *transfer pricing* no Brasil; a segunda buscou avaliar os pontos fortes e fracos das normas brasileiras e identificar as práticas administrativas existentes; a terceira, por sua vez se propôs a trazer opções para o alinhamento das regras brasileiras com o padrão OCDE.

No relatório são elencados os resultados da pesquisa. Dentre os principais, podemos citar: grande número de lacunas e divergências que podem levar a dupla tributação e a criação de riscos de BEPS, em especial devido à ausência de considerações especiais para transações de maior complexidade (v.g. transações que incluem reestruturações de negócios).

Ademais, restou concluído que o sistema existente favorece categorias de contribuintes em detrimento de outros. Ainda, o relatório afirma que aspectos da administração tributária e de conformidade tributária do sistema brasileiro costuma favorecer a administração tributária e o cumprimento das obrigações tributárias.

No que tange à simplicidade das normas domésticas de preços de transferência, identificou-se que, embora prático e previsível, esse sistema (v.g. margem fixas e liberdade de seleção do método) gera perda de receita para o Brasil, bem como dupla tributação e cria um cenário de incerteza em âmbito internacional.

Essa dupla tributação é gerada pela não aplicação do *arm's length* pelo Brasil, uma vez que isso impede a aplicação da mesma abordagem como outros países para a determinação da base tributária de grupos multinacionais localizados em nosso país, além de outros motivos, como a ausência de considerações especiais para tipos específicos de transações.

Outrossim, quando falamos em margens fixas, estamos falando de rigidez. Embora prático, a utilização de tais margens pode gerar aplicação de margens excessivamente altas ou excessivamente baixas. Resumidamente, trazemos abaixo as principais lacunas e divergências identificadas e apontadas no relatório:

- 1.O Brasil ainda não aderiu aos instrumentos relevantes da OCDE;
- 2.Falta de reafirmação do princípio do *arm's length* na legislação doméstica;
- 3.Liberdade de seleção do método de preços de transferência;
- 4.Uso de margens fixas, bem como a ausência de uma análise de comparabilidade completa;
- 5.Ausência de definição de intangíveis para fins de preços de transferência; e
- 6.Requisitos de documentação limitados e multas relacionadas.

#### **4.2 Mecanismos necessários para a compatibilização das regras locais com as internacionais**

O relatório conjunto selecionou duas opções para o alinhamento das regras locais com as regras da OCDE. A primeira opção consiste no alinhamento total e imediato. Nesse caso, haveria a inclusão do *arm's length* bem como o alinhamento com as Diretrizes da OCDE acerca do tema.

A segunda opção, por sua vez, prevê o alinhamento completo e gradual. Trata-se do mesmo resultado, mas que seria obtido num período maior, através de um processo em etapas. Tal abordagem permite que se priorize as necessidades, o que inclui a preparação dos contribuintes.

Importante ressaltar que também se avaliou um alinhamento parcial, mas que não foi considerado por se considerar que lacunas ainda existiriam e que tal abordagem poderia gerar impactos na segurança jurídica, bem como o risco de dupla tributação e perda de receita tributária.

O relatório conclui que o alinhamento gradual é o mais apropriado pelas seguintes razões: oferece a oportunidade de priorizar e sequenciar a implementação dos diferentes componentes do sistema; permite a preparação dos contribuintes, em especial das pequenas e médias empresas; e evita os desafios relacionados à interação entre tipos de transações.

#### **4.3 A adesão do Brasil à OCDE e as consequências para investidores e contribuintes**

Quando nos referimos a preços de transferência no Brasil, estamos falando de uma legislação singular, se comparada com a legislação de outros países ao redor do mundo.

Isso significa que tal singularidade gera uma incerteza para investidores, uma vez que entende-se que a administração tributária brasileira é extremamente burocrática e aborda determinados assuntos de forma imprevisível e inconsistente. Além disso, outro ponto importante é que os processos brasileiros são morosos e não possuem relação com os padrões internacionais. Ainda, podemos afirmar que a legislação tributária brasileira é complexa e, em muitas situações, não é clara, o que gera diversos entendimentos acerca de um mesmo assunto.

No relatório elaborado pela RFB e pela OCDE, ficou claro que a segurança jurídica da atual legislação brasileira sobre *transfer pricing* só é vislumbrada em âmbito doméstico, mas não num plano internacional.

Nessa sequência, podemos afirmar que o alinhamento das regras de preços de transferência com o padrão OCDE pode, em primeiro lugar, facilitar a acessão do Brasil à Organização. Ainda, pode evitar e eliminar a dupla tributação, alinhar o país com as ações do BEPS e integrar o país nas cadeias globais de valor, promovendo o comércio e o investimento no Brasil.

A entrada do Brasil na OCDE gerará condições para que investimentos estrangeiros no país se torne mais frequente, em razão da segurança jurídica que isso trará para os investidores. Consequentemente, haverá uma maior oferta de empregos, o que ocorrerá de forma gradual. Além disso, com a entrada na Organização, o país poderá obter empréstimos bancários a juros mais baixos.

Para os contribuintes, a acessão do Brasil à OCDE, quando falamos em preços de transferência, significaria condições iguais entre contribuintes diferentes, menor carga tributária, que se daria principalmente com a não dupla tributação e uma maior segurança jurídica.

## CONCLUSÃO

Vivemos a era da mudança, onde em segundos, temos uma realidade diferente. A globalização e a tecnologia permitiram a integração econômica e cultural, o que gerou diversos benefícios, como o rápido acesso a qualquer tipo de informação. No entanto, esse mesmo fenômeno trouxe preocupações para os Fiscos, que buscaram evitar que empresas multinacionais se aproveitem de artifícios para reduzir ou evitar a tributação incidente sobre a renda.

As normas brasileiras de preços de transferência são de suma importância para os contribuintes e para a Administração Tributária. Para o primeiro, é importante que se cumpra de maneira eficaz as normas, a fim de evitar penalidades. Para o segundo, é essencial que se faça a correta verificação do cumprimento das regras, a fim de evitar a manipulação dos preços e a perda de receitas tributárias.

Foi possível observar que a Lei 9.430/1996 e seus artigos que tratam sobre preços de transferência sofreram poucas modificações desde a sua edição e que, dentre outros motivos, a torna singular se comparada com a legislação dos países-membros da OCDE.

Por um lado, tal singularidade atende às particularidades de nosso país, uma vez que sua simplicidade leva ao cumprimento das regras de *transfer pricing* de uma maneira mais prática e revela a cultura do Fisco e do contribuinte brasileiro. De outro lado, tal singularidade nos distancia do padrão mundialmente adotado, o que dificulta a demonstração do *arm's length*, uma vez que a própria legislação limita as ações que o contribuinte pode tomar para demonstrar que o preço praticado corresponde ao preço de mercado aberto.

Nesse sentido, observamos que o modelo OCDE preza pela comparabilidade, enquanto o brasileiro prefere a praticabilidade. Ademais, tratamos no presente trabalho acerca da inconstitucionalidade das normas de preços de transferência.

Embora haja discussão na doutrina acerca da constitucionalidade ou não de tais normas, aqui nos filiamos à corrente que afirma que são inconstitucionais as previsões legais acerca da matéria, especialmente por acreditarmos que o direito do contribuinte de demonstrar, por qualquer meio de prova a ocorrência ou não do fato gerador, não pode ser limitado.

O Brasil vem, cada vez mais, se aproximando das discussões internacionais em matéria tributária, demonstrando interesse pelos padrões internacionais. Isso significa que antes mesmo do pedido formal de adesão à OCDE, o Brasil já vinha participando de forma ativa nos debates da Organização, demonstrando seu interesse em alinhar-se com os padrões internacionais.

Verificamos também que as ações do BEPS revelam a necessidade do alinhamento das normas de preços de transferência de nosso país com o padrão OCDE.

Além disso, o interesse em se tornar um membro da OCDE ressalta ainda mais a necessidade de alteração das normas de *transfer pricing*, o que, sem dúvidas, aumentará a participação do Brasil nas discussões e na economia global.

Contudo, importante frisar que o completo abandono completo e imediato da legislação pátria não nos parece o caminho mais adequado. A legislação brasileira necessita de aprimoramentos e modificações que sejam compatíveis com o padrão internacional, mas sem deixar de lado sua compatibilidade com o padrão do Fisco e contribuinte brasileiro, bem como a realidade cultural que estão inseridos.

Concluimos, portanto, que o Brasil caminha para uma nova realidade, onde encontrará uma maior participação na economia mundial, fomentando investimentos no país. Esse novo cenário será impulsionado pelas necessárias modificações na Lei 9.430/1996.

Nada obstante, não podemos deixar de lado as virtudes da legislação brasileira apenas para nos tornarmos membro de uma organização. É importante que essa transição ocorra de uma forma que atenda a realidade brasileira e a beneficie.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Fernando; PORTELA, Durval. **BEPS: novos desafios para a tributação internacional**. PWC. Disponível em: < <https://www.pwc.com.br/pt/eventos-pwc/assets/arquivo/bulletin-beps.pdf>> Acesso em 17 set. 2020.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro-CTN comentado**. 14 vol. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

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

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na era Pós-BEPS**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>. Acesso em 08 set. 2020.

BASSOTTO, Jubécio. **A Globalização e o Planejamento Contábil-Tributário: Preços de Transferência: Análise Sistêmica, Gerencial, Fiscal e Interpretação Prática**. 2 ed. São Paulo: StudioAMP, 2020.

BRANDÃO, Nathalia; MACHADO, Rodrigo B. **O futuro dos regimes fiscais privilegiados e regimes de tributação favorecida na aplicação das regras de preço de transferência**. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). **Manual de Preço de Transferência-BEPS, Brasil e OCDE**. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

BRASIL, Ministério das Relações Exteriores. **O Brasil no G-20**. Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15586-brasil-g20>. Acesso em 07 set. 2020.

BRASIL. **Brasil recebe aprovação da OCDE de novos instrumentos legais na área de Ciência e Tecnologia**. Publicado em: 03.07.2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/educacao-e-pesquisa/2020/07/brasil-recebe-aprovacao-da-ocde-de-novos-instrumentos-legais-na-area-de-ciencia-e-tecnologia>. Acesso em: 12 out. de 2020.

CUNHA, Cyro; OTTONI, Paula. **Preços de transferência e a avaliação dos intangíveis- os casos DHL e 3M nos Estados Unidos e a legislação brasileira**. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). **Manual de Preço de Transferência- BEPS, Brasil e OCDE- vol. 1**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DUARTE, Sérgio Ildio. **OCDE: as normas de preços de transferência**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2007.

GONÇALVES, Gilberto Silveira; GONÇALVES, Maurício André. **Preços de Transferência e Distribuição Disfarçada de Lucros**. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?home=federal&secao=2&mp;secao=2&page=index.php?PID=134790](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&mp;secao=2&page=index.php?PID=134790). Publicado em: Jul. de 2005. Acesso em 05 abr. de 2020.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. **Preços de transferência- *Arm's length* e praticabilidade**. Vol. 5. Quartier Latin. São Paulo, 2011.

ILARRAZ, Marcelo. ***Drawing Upon an Alternative Model for the Brazilian Transfer Pricing Experience: The OECD's Arm's Length Standard, Pre-Fixed Profit Margins or a Third Way?*** (April 30, 2014). *British Tax Review*, Vol 2 2014. Publicado em: mai. 2014. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2440837](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2440837). Acesso em 20 ago. 2020.

MARTONE, Rodrigo Corrêa; BALSIMELLI, Felipe Cerutti. ***As Transfer Pricing Guidelines e a Legislação Brasileira: juridicidade, alcance e limites***. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). *Manual de Preço de Transferência- BEPS, Brasil e OCDE*. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7 ed. São Paulo: Rideel, 2016.

NICÁCIO, Carlos Nogueira; SOUZA NETO, Mario Nascimento. **Correlação entre as normas contábeis para determinação do custo da transação e as regras brasileiras de preços de transferência**. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). *Manual de Preço de Transferência-BEPS, Brasil e OCDE*. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

NOHARA, Irene. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Publicado em: 2014. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros\\_9789264207790-pt#page28](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page28). Acesso em 17 set. 2020.

OECD (2015), ***Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project***, OECD Publishing, Paris. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en). Acesso em 23 set. 2020.

OECD iLibrary: ***Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version***. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/introduction\\_mtc\\_cond-2017-2-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/introduction_mtc_cond-2017-2-en). Acesso em 03 jun. 2020.

OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues. **Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda**. São Paulo: Noeses, 2015.



RIBEIRO, Leticia Maria. **Preço de transferência: uma análise dos métodos aplicáveis pelo Brasil e dos métodos propostos pela OCDE**. 2018. Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2018.

ROCHA, Sérgio André; SCHOUERI, Luis Eduardo; TAVARES, Romero J.S; TORRES, Heleno Taveira. **Manifesto à declaração conjunta sobre projeto de preços de transferência OCDE-Brasil**, 2019. Artigo de opinião- Consultor Jurídico, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-25/opiniaio-seguranca-juridica-isonomia-relacao-brasil-ocde>. Acesso em 27 ago. 2020.

ROSSETO, Vicente. **Preços de transferência: comentários à Lei nº. 9.430/96**. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000100006&script=sci\\_arttext&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000100006&script=sci_arttext&tlng=pt). Publicado em: jan. 1998. Acesso em 23 mai. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coordenadores). **Direito tributário: tributação internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007. (Série GVlaw)

SCARANO, Igor. **Transfer Pricing e o princípio do “comprimento do braço”**. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/pt/tax-accounting/onesource-mastersaf/blog/transfer-pricing-e-o-principio-do-comprimento-do-braco.html>. Publicado em: Jul, 2018. Acesso em 20 mar. de 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SOUFEN, Raquel Arruda. **Planejamento Tributário, Erosão da base tributável e o plano de ação do BEPS: uma análise acerca das possíveis implicações do Plano de Ação da OCDE na Legislação Brasileira**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

SOUSA, Flávia Kfoury; ARGENTINO, Lúcio Breno Pravatta; TOMASCEZEKI, Tiago Hodecker. **Transfer pricing: questões controversas na aplicação das regras brasileiras**. São Paulo: Almedina, 2017.

TORO, Carlos Eduardo Costa; PALMA, Henrique Vendramini de. **Preços de transferência e os acordos para evitar a dupla tributação anteriores à Lei n. 9.430/96**. O parágrafo segundo do artigo 9º da Convenção-Modelo da OCDE: “*Correlative Adjustments*”, sua não aceitação pelo Brasil. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas; MOREIRA, Francisco Lisboa (coords). **Manual de Preço de Transferência- BEPS, Brasil e OCDE**. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

TRIPODI, Leandro. Preços de transferência em operações de alto risco: a ação 10 do Projeto BEPS. **Revista de Informação Legislativa**: Brasília, a.56 n.224 out/dez 2019. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril\\_v56\\_n224\\_p59.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p59.pdf). Acesso em 23 set. 2020.

VITA, Jonathan Barros. **Doutrina Tributária: preços de transferência**. Prefácio de Heleno Taveira Torres. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Larissa Caroline Ferreira

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31614140 , Período matutino , Turma 10A ,

tendo realizado o TCC com o título: **O BRASIL E A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, BEPS E OCDE.**

sob a orientação do(a) professor(a): Eduardo de Moraes Sabbag

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de novembro de 2020.



Assinatura do discente