

QUÉLEN RAQUEL COCA DOS SANTOS

**NORMAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA BRASILEIRAS X NORMAS
OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO**

Monografia apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Sul na conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis, como exigência para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Maria de Lurdes Furno

Porto Alegre

2010

RESUMO

O presente trabalho dedica-se a estudar os métodos aplicados ao cálculo dos preços de transferência no Brasil e na OCDE – organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, através da análise dos métodos utilizados, histórico do surgimento do cálculo dos preços de transferência no Brasil e no mundo ,(a partir das legislações e diretrizes formuladas) e finalmente através da comparação entre os métodos utilizados na OCDE e no Brasil. Será analisado também o princípio norteador dos preços de transferência, intitulado “arm’s length”, a fim de compreender-se a necessidade deste no assunto em voga. Por fim, o estudo pretender demonstrar que as normas utilizadas no Brasil, embora utilizem a OCDE como modelo, ainda podem adaptar-se mais ainda, a fim de se adequarem-se ao utilizado em âmbito mundial.

Palavras-chave: Preços de Transferência OCDE. Preços de Transferência Brasil. Lei 9.430. Normas TP.

ABSTRACT

The present work is dedicated to the study of methods applied to transfer pricing from Brazil and OECD – Organization for Economic Co-operation and Development by the methods used, history of emergence of transfer pricing in Brazil and abroad (starting of the laws and guidelines) and finally by comparing the methods used at OECD and Brazil. They will be analyzed also guiding principle from transfer pricing, called arm's length, to understand themselves the necessity of the subject in vogue. Finally, this work intends to demonstrate that standards used in Brazil, although they use OECD as a model, still can adapt more, to suit to that used in whole world.

Key words: Transfer Pricing. OECD. Transfer Pricing Brazil. Law 9.430. TP rules.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
1. SOBRE OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	09
1.1. O PRINCÍPIO ARM'S LENGTH.....	12
2. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL.....	15
2.1. DEVERES INTRODUZIDOS PELA LEI 9.430/96.....	16
2.2. DOS MÉTODOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.....	19
2.2.1. Métodos Aplicáveis às Importações (Operações Passivas).....	20
2.2.1.1 Preços Independentes Comparados (PIC) -.....	20
2.2.1.2. Preço de Revenda menos Lucro (PRL).....	22
2.2.1.3 Custo de Produção mais Lucro (CPL).....	24
2.2.2 Métodos Aplicáveis às Exportações (Operações Ativas).....	25
2.2.2.1.Preço de Venda nas Exportações (PVEx).....	26
2.2.2.2.Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA).....	27
2.2.2.3 Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV).....	27
2.2.2.4. Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP).....	27
3. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA OCDE.....	29
3.1 SOBRE A OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	29

3.1.1 Evolução a partir da contribuição dos organismos internacionais	29
3.2 MÉTODOS PREVISTOS NAS DIRETRIZES DA OCDE	33
3.2.1. Métodos Tradicionais	35
3.2.1.1 <i>Comparable Uncontrolled Price (CUP)</i>	35
3.2.1.2 <i>Resale Price Method (RPM)</i>	36
3.2.1.3 <i>Cost Plus Method (CPM)</i>	37
3.2.2 Métodos transacionais baseados no lucro das operações	38
3.2.2.1 <i>Profit Split Method (PSM)</i>	39
3.2.2.2 <i>Transactional Net Margin Method (TNMM)</i>	42
3.3. DA RELAÇÃO DE HIERARQUIA EXISTENTE ENTRE OS MÉTODOS DA OCDE	43
4.COMPARATIVO ENTRE OCDE E LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	45
4.1 PESSOAS VINCULADAS	46
4.2. DA POSSÍVEL SEMELHANÇA ENTRE OS MÉTODOS DA OCDE E OS BRASILEIROS	50
CONCLUSÃO	55
BIBLIOGRAFIA	56

INTRODUÇÃO

Apesar de ser um assunto de pouco conhecimento pelos profissionais das áreas contábeis e jurídicas, o preço de transferência é um tema de extrema relevância nas empresas multinacionais que hoje atuam no Brasil.

Atualmente, vivemos em uma economia totalmente globalizada, onde a participação de empresas multinacionais encontra-se cada vez mais presente e conhecer as implicações referentes a estas empresas, em conformidade com a legislação brasileira, pelo menos, é de extrema importância para os profissionais contábeis.

Conjugar o crescimento galopante do comércio internacional com o aparecimento das empresas multinacionais e o princípio da livre concorrência tornou-se uma tarefa árdua para as autoridades fiscais do Brasil e no mundo. Se por um lado, são compelidas a tornar seu território atrativo ao investimento externo, por outro lado, tem que salvaguardar as suas receitas e evitar a evasão fiscal.

As legislações emitidas, visam a proteção da economia nacional, através da utilização de artifícios referentes a geração de receitas nas empresas aqui instaladas, que não gerem arrecadação de tributos para o país. Tal artifício, muito utilizado, visa principalmente a utilização da mão-de-obra de baixa custo, existente no Brasil, com a transferência dos lucros para as sedes no exterior. Assim, tal mecanismo visa manter a plena concorrência de mercado, assegurando que determinadas empresas

não falseiem os preços de produtos ou serviços que adquiram (importações) ou forneçam (exportações) a entidades consigo relacionadas.

Desta forma, as regras relacionadas ao cálculo do Preço de Transferência vêm no sentido de elidir a evasão destas divisas, através da comprovação das transações com empresas consideradas “vinculadas” à empresa situada no Brasil (já que esta seria a forma de enviar o lucro ao exterior), sendo primordial que as entidades relacionadas pratiquem entre si, preços, termos e condições substancialmente idênticos aos que, em condições de normalidade, seriam efetuados em operações semelhantes com entidades independentes, controlando assim, as transações inter-grupo, impedindo a fuga de receitas.

O controle fiscal é efetuado mediante a aplicação de métodos que objetivam indicar o preço médio, ou de referencia, a ser praticado nas relações entre partes relacionadas (ou não, desde que uma delas esteja localizada em país com tributação ou regime societário favorecido), podendo o resultado encontrado, se divergente, ensejar uma retificação de preços sobre os atos de pagamento fixados em valores divergentes dos que seriam praticados em uma transação entre sujeitos independentes, em condição de livre concorrência ou de mercado.

Cada método possui seu respectivo critério de ajuste, para que se possa dar à operação submetida ao controle a comparabilidade necessária em relação à outra ou às outras operações que servirão de parâmetro.

Alinhado ao conhecimento das regras impostas pela legislação brasileira, é de extrema importância o conhecimento acerca das normas utilizadas pelos países denominados de “Primeiro Mundo”, sendo que, normalmente tais métodos são os postulados pela OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

Além disto, o crescimento econômico do Brasil leva à adoção de práticas que estejam em uniformidade com as melhores praticadas em âmbito mundial. Em termos de Preço de Transferência, os métodos adotados pelos países participantes da OCDE são consideradas as melhores práticas utilizadas. Desta forma, é

importante que as companhias, profissionais e órgãos reguladores estejam a par do que é considerado um modelo a ser seguido, de modo a analisar as diferenças existentes, quando em comparação com o modelo hoje adotado. Desta forma, é possível a ciência do porquê a prática da OCDE é considerada a mais adequada pelos principais blocos econômicos e se esta é a prática a ser seguida pelo Brasil a fim de alcançar o método ideal.

1. SOBRE OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O Direito Tributário Internacional elegeu a expressão “preços de transferência” com a conotação de preços pelos quais uma empresa transfere bens materiais e intangíveis ou presta serviços a empresas associadas, assim utilizado de forma globalizada por diversos países do mundo, em especial por aqueles membros da OCDE e outros que se utilizam de suas regras como fonte para a elaboração de normas em suas respectivas jurisdições, como é o caso do Brasil, eis que as disposições dos preços de transferência introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro foram inspiradas nos princípios e regras existentes e oriundas do modelo daquela organização internacional.

Para Alberto, XAVIER (1998), “a prática denominada de preços de transferência consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado”.

Ainda, de acordo com XAVIER:

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

Ricardo Mariz de OLIVEIRA (1999), para conceituar em breves palavras preço de transferência, diz que “ele resulta do estabelecimento de um valor específico e favorecido, em negócio entre pessoas vinculadas, através do qual se transferem lucros de uma para outra, sendo ambas as partes integrantes de um mesmo conglomerado empresarial”.

Foi a partir da década de 80, que o comércio internacional passou a ter maior relevância na economia mundial, havendo o aumento desta importância na década de 90. A consequência direta deste crescimento é a distribuição estratégica das operações comerciais pelas empresas, ensejando a criação e a multiplicação de estabelecimentos em diversas partes do mundo, como medida estratégica de crescimento dos negócios.

A atuação em vários países, através de subsidiárias, filiais, distribuidoras, agências ou escritórios gerou a necessidade de as empresas transacionarem recursos humanos, produtos e matérias-primas entre as empresas do mesmo grupo, acarretando na fixação de valores (preços) para fins de se apurar se as alocações estratégicas de recursos traziam lucros ou prejuízos para a empresa comerciante.

Neste sentido, a estratégia empresarial não buscou unicamente uma melhor distribuição das atividades e serviços nas diversas unidades do globo terrestre, mas também, atentando-se ao aspecto tributário como fator decisivo no processo de minimização de despesas e de ampliação da lucratividade das empresas. Assim como dispõe TÔRRES (2001), os negócios passaram a ser estruturados visando à redução dos tributos ao mínimo possível, procurando-se, na opinião de TAVOLARO (2004), evitar ainda as normas de controle cambial e de remessa de lucros, tornando-se a transferência de preços um instrumento interessante e indispensável para reduzir a tributação sobre os lucros. Tal transferência visa que os rendimentos das empresas sejam tributados em países diversos daqueles em que se situa sua residência, ou seja, onde seja proporcionado tratamento fiscal mais benéfico, levando ao superfaturamento nas importações (que aumentam o custo) e ao subfaturamento nas exportações (que diminuem a receita).

Diante do exposto, tem-se que as transações entre empresas relacionadas ou submetidas a poder de decisão centralizado possam praticar tais artimanhas, através da cessão de bens materiais ou imateriais, financiamento e no fornecimento de materiais ou serviços. Desta forma, tais operações seriam realizadas com preços de transferência divergentes dos preços praticados sob o regime qualificado como “livre concorrência”, tendo relevância fiscal, em vista do provável planejamento fiscal que resulta em transferência da base de cálculo dos impostos incidentes sobre a

renda - no Brasil, IRPJ e CSLL – de países de maior tributação para países de menor tributação.

Conforme TAVOLARO (2004) foi com o objetivo de coibir as práticas propositais de aumento dos custos ou redução dos preços segundo o interesse das empresas, é que, os países desenvolvidos, primeiramente, seguidos por movimento dos países em desenvolvimento e subdesenvolvidos, procuraram adotar normas de determinação dos preços pelos quais as operações de transferência entre partes relacionadas deverão se realizar.

Neste sentido, TORRES (2001) descreve que tais normas consistem na aplicação de métodos para controlar as operações e ajustar os preços aos de mercado, de modo a garantir que tenham sido praticados em conformidade com o Princípio *Arm's Length*.

Para a Receita Federal do Brasil (RFB) (www.receita.fazenda.gov.br), o termo preço de transferência tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

Na exposição de motivos do projeto da lei que introduziu em nosso ordenamento as regras dirigidas ao controle dos preços de transferência, temos que a razão deste controle vem fundada na expectativa de as administrações tributárias terem meios de evitar praticas lesivas aos interesses financeiros dos países a que pertencem, para impedir ou quando menos minimizar a transferência de resultados para o exterior, através de manipulações artificiais de preços pactuados em operações de importação ou exportação de mercadorias, serviços e direitos, com pessoas vinculadas.

Andrade (1998) destaca a importância do controle e fiscalização permanente sobre as importações e exportações de bens e serviços entre empresas jurídicas vinculadas à pessoa domiciliada no Brasil, a fim de evitar omissão de arrecadação de impostos aos cofres públicos, com operações em paraísos fiscais, bem como a necessidade de elaborar um modelo de relatório que evidencia o movimento real das operações das empresas.

1.1 O PRINCÍPIO ARM'S LENGTH

Tal princípio, tão utilizado para os Preços de Transferência, dispõe sobre os preços praticados entre as empresas de um mesmo grupo, sem predeterminar margem de lucro. O princípio de arm's length é de fundamental importância para a implementação correta das regras de preços de transferência. A tradução literal deste termo quer dizer distância do braço.

No passado, este princípio se caracterizava pela distância entre a posição de um cavaleiro e o alcance da espada do seu oponente. Ou seja, a distância de um braço, que deve ser mantida entre as partes relacionadas com o fim de manter uma condição de independência em suas relações comerciais, da mesma maneira se a operação fosse realizada com um terceiro independente. Portanto, são operações que não podem ser mais vantajosas para a parte relacionada do que as que prevalecem no mercado, em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros (BETTEN; ROTONATO, 1998).

Abaixo, transcrito, a definição de TAVOLARO (2004) sobre o princípio Arm's Length:

Em outras palavras, pelo "arm's length" se tem o preço que seria estipulado entre duas empresas sem qualquer vinculação entre si, princípio geral este que é o adotado e prescrito pela OECD, em consonância com o art. 9º do OECDMC, conforme se lê do item 6 do prefácio das OECD Guidelines, literalmente:

To ensure the correct application of the separate entity approach, OECD Member countries have adopted the arm's length principle, under which the effect of special conditions on the levels of profits should be eliminated.

Referido princípio corresponde para TORRES (2001), ao preço de mercado ou de livre concorrência, “preço parâmetro” ou ainda “preço de referência”, como aquele normalmente praticado entre empresas independentes, em condições equivalentes.

Para OLIVEIRA (1999):

um preço é arm's length quando corresponder ao preço de livre mercado, de livre concorrência, ou melhor, ao preço que as partes praticariam se fossem independentes e atuassem nesse mercado.

O princípio de arm's length tem por objetivo caracterizar uma margem de distância justa entre as duas partes. Esta distância deve ser suficiente para que nenhuma das partes seja prejudicada, pois se a distância for aumentada não conseguirão estabelecer conexão; e, se a distância for diminuída, podem se tornar vulneráveis. Assim, este princípio se traduz na existência das mesmas condições de negócios para empresas vinculadas e não vinculadas, isto é, conforme as condições normais de mercado. O princípio arm's length adota uma medida justa e compatível nas negociações entre as partes, respeitando a capacidade contributiva das partes e na busca incessante pela justiça, primando pela liberdade e igualdade.

Uma vez identificada uma operação entre partes relacionadas que não respeite tal princípio, ou seja, desde que se verifique divergência entre o preço praticado e aquele da livre concorrência, entram em cena os métodos eleitos pela Legislação destinados à manutenção da aplicação do princípio, exercendo, a Administração Tributária, o controle sobre os preços de transferência com objetivos fiscais e extrafiscais.

Aplicando os métodos, cuja finalidade PE indicar o preço médio de referencia (preço normalmente praticado entre partes independentes), com os respectivos critérios de ajuste, do resultado encontrado, em havendo divergência em relação ao principio arm's length, poderá decorrer uma retificação dos preços e da respectiva contabilidade, para mais ou para menos, tudo com o propósito de aproximar os preços considerados na apuração do lucro daqueles de mercado, formados em uma transação entre sujeitos independentes, em condições de livre concorrência.

Tais métodos, por sua vez, são de livre escolha do contribuinte, podendo este se utilizar daquele que lhe for mais favorável, assim como permite a sistemática adotada pela legislação brasileira.

2. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

Foi através da Lei 9.430/96 e da Instrução Normativa nº 38 de 2007, da então Secretaria da Receita Federal (hoje Receita Federal do Brasil, em vista da unificação com a Receita Previdenciária) que a legislação do Imposto de Renda regulou pela primeira vez a questão dos preços de transferência internacionais de bens, serviços, direitos e juros no Brasil.

Diversos países, dentre eles, Austrália, Bélgica, Dinamarca, Finlândia , França, Alemanha, Itália, Japão, Coreia , México, Noruega, Suíça, Reino Unido e Estados Unidos, expediram, anteriormente ao Brasil, normas especiais sobre o transfer pricing , tendo a Argentina estabelecido regras alcançando algumas operações. (ver Marcelo Álvares)

Conforme descreve Nepomuceno (2006):

Pelos idos dos anos cinquenta, já se falava que empresas estrangeiras com filiais no Brasil praticavam preços artificiais, aumentando o valor do faturamento nas importações e reduzindo-os nas exportações. Falava-se do propósito de concentrarem lucros em suas sedes no exterior, enquanto no Brasil, prejudicavam a arrecadação do Imposto sobre a Renda e a balança de pagamentos.

No Brasil, é visualizada uma ampliação do alcance destas regras inibidoras de elisão fiscal, ao serem dirigidas, também, além das trocas entre estabelecimentos de pessoas vinculadas – ai se incluindo, obviamente, as transnacionais – situada em diferentes territórios, às operações realizadas com pessoas localizadas em países de tributação favorecida (tax heavens), bem como daqueles cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, independentemente de haver qualquer espécie de vinculação. O próprio conceito de pessoa vinculada, é bastante extenso na legislação brasileira.

Isso porque o conceito de partes relacionadas veio acobertar não somente as empresas que compõem um grupo transnacional, mas também, de acordo com TORRES (2001), aquelas “que simplesmente mantêm entre si vínculos de cooperação, por contrato ou por questões de interesse econômico, criando um privilegio nos preços praticados entre si”. O direito brasileiro considera, ainda, como vinculadas, consórcio ou condomínio e até o companheiro de qualquer dos diretores, sócios ou acionistas controladores.

2.1 DEVERES INTRODUZIDOS PELA LEI 9.430/96

No que refere as operações passivas – importação -, por seu art. 18, a lei determina que “os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoas vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos.” PIC – Preços Independentes Comparáveis, PRL – Preço de Revenda menos Lucro, CPL – Custo de Produção mais Lucro.

Para as operações ativas – exportações – prevê seu art. 19 que “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”. Desta forma, tal artigo determina que nas operações onde o preço de venda for inferior a noventa por cento, as receitas das vendas nas exportações deverão ser determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos: PVEx – Preço de venda nas exportações, PVA – Preço de venda por Atacado no País de Destino diminuído do lucro, PVV – Preço de Venda no Varejo no País de Destino diminuído do lucro, CAP – Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (os quais serão detalhados a seguir).

A lei ainda estabelece, tanto nos métodos de importação quanto para as exportações, diversos percentuais de margens de lucro presumidas, estipulando, também, em seu art. 20, que em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar tanto estes percentuais quanto aquele previsto na hipótese da norma que estabelece em seu conseqüente a sujeição do exportador ao regime de arbitramento das receitas através do métodos nele prescritos.

Cada método possui seu respectivo critério de ajuste, para que se possa dar à operação submetida ao controle a comparabilidade necessária em relação à outra ou às outras operações que servirão de parâmetro.

As regras de controle de preços de transferência nas importações ainda conforme a lei, não se aplicam aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação aplicável a cada caso.

Quanto aos juros pagos ou creditados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil a não domiciliadas e as receitas financeiras decorrentes de mutuo auferidas por aquelas primeiras recebem tratamento específico, dispondo o art. 22 da lei que, para fins de dedução e tributação, devem ser utilizados respectivamente os limites máximos e mínimos correspondentes ao:

(...) montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor , para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

São apresentadas ainda, os conceitos de pessoas vinculadas e de países com tributação favorecida, necessários que são para que se possa dar plena aplicabilidade aos dispositivos que estabelecem os métodos de controle dos preços de transferência, eis que somente estas pessoas, vinculadas às domiciliadas no

Brasil, ou localizadas em países com tributação favorecida, é que poderão estar sujeitas ao regramento estipulado por aquela em lei.

Neste sentido, a Instrução Normativa N° 38 de 1997, veio a trazer uma inovação à Lei 9.430, ao dispor que as regras também se aplicariam as operações praticadas por pessoa física residente no Brasil com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, já que a Lei n° 9.430/96 somente se dirige às pessoas jurídicas, eis que em seu art. 18 dispõe que a determinação do lucro real dependerá da aplicação das regras de preços de transferência. Somente as jurídicas, todavia, é que podem se sujeitar ao regime de tributação pelo lucro real.

Em relação à Instrução Normativa 32, entre outras novidades, veio a reiterar o já disposto pela Lei, que regulamenta, que na utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

Outras inovações foram introduzidas, pela última das instruções normativas editadas para regulamentar a Lei 9.430/96. Tal instrução normativa ainda se encontra em vigor. Trata-se da IN 243/2002, que ainda sofreu alterações posteriores à sua edição.

Referida norma, acrescentou os serviços à sujeição dos preços de transferência, no que se refere às operações passivas (importações) e ativas (exportações). Ainda acrescentou algumas regras contábeis que devem ser seguidas caso o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, estabelecendo, que

se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado.

Finalmente, a IN 243/02 veio a positivizar a regulamentação das novas disposições relativas a preços de transferência de bens, serviços e direitos e sobre taxas de juros aplicáveis às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, introduzindo, ainda, o conceito de dependência, distinguindo-o de país (ou Estado).

2.2. DOS MÉTODOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Os métodos previstos na legislação brasileira, conforme nos apresenta a Lei n.º 9.430/96, estão divididos para as operações passivas (importações) e ativas (exportações). Para as importações, as normas brasileiras prevêem os seguintes métodos: PIC - Preços Independentes Comparados; PRL - Preço de Revenda menos Lucro; e CPL – Custo de Produção mais Lucro. As operações de exportação estão sujeitas aos seguintes métodos: PVEx - Preço de Vendas nas Exportações; PVA - Preço de Venda por Atacado no País de Destino, diminuído do lucro; PVV - Preço de Venda no Varejo no País de Destino, diminuído do lucro; e CAP - Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro.

Conforme sugere TORRES (2001), também os métodos previstos na legislação brasileira, como métodos de comparação diretos e indiretos, possuindo como características definitórias, os primeiros, o fato de prescindirem de levantamentos de dados ou de definição de margens de lucro, servindo para a comparação a simples identificação do preço de mercado praticado com produtos similares, em condições de pagamento semelhantes. Os segundos, ao contrário, dependerão de dados coletados e de margens de referência, e trabalham com a demonstração de qual poderia ser o preço praticado em uma transação sem vantagens, em prejuízo de comparações baseadas em operações de fato concretizadas.

Sua classificação em métodos aplicáveis às operações passivas e métodos aplicáveis às operações ativas, não foi expressamente estabelecida nas Diretrizes

da OCDE, que não distinguiram os métodos, através de suas denominações, em destinados a operações de importação ou de exportação, sendo certo que cada um deles tem sua aplicabilidade em ambas as espécies de operação. O legislador brasileiro, ao contrário, preferiu denominar individualmente cada um dos métodos mediante sua distinção para cada espécie de operação de comércio exterior.

Definidas as características que acomodam os métodos a cada uma das classes propostas, temos que o método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e o método de Preço de Venda nas Exportações (PVEx) se enquadram nos métodos diretos. Os demais, preenchem as características definitórias dos métodos indiretos.

2.2.1. Métodos Aplicáveis às Importações (Operações Passivas)

No que se refere às operações passivas - importação -, por seu art. 18, a Lei n.º 9.430/96 determina que “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:” PIC - Preços Independentes Comparados, PRL - Preço de Revenda menos Lucro, CPL - Custo de Produção mais Lucro.

2.2.1.1 Preços Independentes Comparados (PIC) - Classificado como método de comparação direta, trata-se de método destinado a confrontar os preços dos produtos transferidos em uma transação controlada com o preço praticado em transações com partes independentes, em condições de pagamento equivalentes. Trata-se do método mais simples, que objetiva verificar a ocorrência de transferência de preços a partir da comparação efetuada, a fim de se apurar eventual superfaturamento.

A prática de superfaturamento pode ter como objetivo, como de fato costuma ter, uma redução indevida da base de cálculo dos tributos sobre a renda - IRPJ e CSLL -, reduzindo, conseqüentemente, os tributos a pagar, o que o controle dos preços de transferência visa seja evitado.

De acordo com o inc. I do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, o método PIC é “definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes”.

O método PIC tem como objetivo, deste modo, a determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Efetuada a comparação, em sendo diagnosticado que o preço da importação realizada seja maior que aquele de referência (que é considerado arm's length), esta diferença será considerada como custo ou despesa indedutível para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o mesmo se dizendo quando se tratarem de bens destinados ao ativo fixo da importadora, cuja amortização, depreciação ou baixa levarão em conta o preço arm's length e não o preço praticado.

A Instrução Normativa nº 243/2002, da Receita Federal estabelece dentre outras coisas, que será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5% (cinco por cento), para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação, não sendo exigido nenhum ajuste na apuração do imposto de renda e na base de cálculo da CSLL. Ou seja, havendo divergência de no máximo 5% (cinco por cento) entre o preço praticado e o preço parâmetro, prevalecerá o preço praticado, tendo-se por aceito o preço de transferência realizado.

Sendo o PIC um método intensivamente dependente de análise de comparabilidade, seguindo os passos das Guidelines da OCDE - que também

possui critérios para ajustes -, autoriza sejam efetuados determinados ajustes, para que se possa atingir grau de comparabilidade suficiente para se operar com o método. Tal prerrogativa encontra fundamento na própria norma legal que regulamenta, que dispõe devam ser as operações comparáveis, e não idênticas (a identidade certamente iria resultar na inaplicabilidade do método), implicando haja semelhança somente em seus pontos essenciais.

A IN/SRF n.º 243/2002 apresenta quais os ajustes permitidos no método PIC, dispondo em seu art. 9º, que os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

Tais ajustes, de acordo com este dispositivo, quando objeto de controle bens, serviços e direitos idênticos, devem estar relacionados com prazos de pagamento, observando-se a taxa de juros normalmente aplicada pela empresa vendedora ou, na falta ou impossibilidade de seu conhecimento, Selic ou Libor + 3%; quantidades negociadas, devendo os ajustes ser efetuados com base em documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador; obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito, devendo o valor integrante do preço, a esse título, não exceder o resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período; obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade; obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene; custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços; acondicionamento; e frete e seguro.

2.2.1.2. Preço de Revenda menos Lucro (PRL) - Classificado pela doutrina como método de comparação indireta, é definido como a média aritmética dos preços de

revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos anteriormente e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Trata-se de método que objetiva a demonstração segura da inexistência de superfaturamento na importação, o que reduziria o lucro da empresa residente e aumentaria aquele da empresa não-residente, através da quantificação dos custos incorridos pelo importador-revendedor, e sua comparação com o valor de revenda diminuído de uma margem de lucro pré-definida. O valor apurado será considerado como o preço de livre concorrência (*arm's length*), submetendo a diferença encontrada à tributação.

Este método pressupõe a existência de duas operações distintas e de três partes, também distintas. A primeira operação é a de importação, que fica submetida ao controle de preços, tendo como partes o exportador não-residente e o importador residente, ambos realizando uma transação que esteja sujeita a apuração do preço *arm's length* na forma da legislação em vigor. A segunda operação é de revenda, onde aparecem o importador-revendedor residente e um terceiro independente (em relação aos outros dois). O método será aplicado à partir da apuração dos preços praticados na primeira operação, com todos os critérios de levantamento de custos, para que se defina o preço praticado na segunda operação, diminuída dos lucros correspondentes, visando a identificação da presença de eventual superfaturamento.

Tomando-se por base as margens pré-fixadas de lucro pela lei, qualquer divergência apurada entre o valor apurado com base nestas margens e aquele efetivamente praticado, será indicadora de que a operação não se realizou at *arm's length*, ensejando o surgimento de uma relação jurídica tributária que trará em seu conseqüente a obrigação de pagar os tributos sobre o lucro tendo por base o valor da diferença encontrada.

De acordo com a legislação brasileira, deve ser aplicado o PRL-20 quando o bem importado é revendido simplesmente, sem qualquer modificação ou agregação em seu valor, já que quando o bem importado é utilizado na produção de outro bem, desde que não seja aquele (o bem importado) objeto de transformação e, contrariamente, o método não poderá ser aplicado, remetendo-se para o PRL-60, desde que o bem seja objeto de transformação que lhe altere sua funcionalidade, emprego ou utilidade.

2.2.1.3 Custo de Produção mais Lucro (CPL) - Método de comparação indireta, o CPL é definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

Na forma da norma complementar que regulamenta o dispositivo presente no art. 18, III da Lei n.º 9.430/96, os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores, bem como poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.

A instrução normativa ainda apresenta o rol dos custos que poderão ser considerados na apuração de preço por esse método, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refiram a margem de lucro de distribuidor atacadista. Conforme o § 4º do art. 13 da IN/SRF n.º 243/2002, são os seguintes os custos a serem considerados:

(...) I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito. (...)

Importante ressaltar, que assim como as Guidelines da OCDE, a legislação brasileira admite, no caso de utilização de produto similar para a aferição do preço, o ajuste do custo de produção em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.

2.2.2 Métodos Aplicáveis às Exportações (Operações Ativas)

No que se refere às operações ativas - exportações -, por seu art. 19, caput, a Lei n.º 9.430/96 determina que “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” e, na forma de seu § 3º, em sendo “verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos”.

Os métodos a que se refere a lei são os seguintes: Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx; Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA; Método do Preço de Venda a Varejo no País de

Destino, Diminuído do Lucro - PVV; e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP. O mesmo artigo dispõe, em seu § 1º, que “caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o caput será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro”.

Para se estabelecer a comparabilidade, alguns ajustes são permitidos, conforme preceitua o § 2º do art. 19 da Lei n.º 9.430/96:

(...) § 2º. Para efeito de comparação, o preço de venda:

I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, do imposto sobre serviços e das contribuições para a seguridade social - COFINS e para o PIS/PASEP;

II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.(...)

Ao contrário do que determina em relação às operações passivas, (que e, se tratando de operações realizadas com pessoa vinculada, os preços deverão ser considerados, para fins de acordo com aqueles apurados a partir da aplicação de um ou outro método que especifica), nas operações ativas, havendo divergência, observada uma margem de tolerância de 10%, entre o preço praticado nas operações com parte vinculada e aquele praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, sem ainda estabelecer qualquer comparação com os métodos que apresenta, a partir de então que o preço deverá ser considerado, também para os mesmos fins fiscais, à partir de um destes métodos que apresenta.

2.2.2.1.Preço de Venda nas Exportações (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 de pagamento semelhantes.

A norma complementar regulamentadora limitou-se, e é o quanto basta, a dispor que, para efeito deste método, serão consideradas apenas as vendas para outros clientes não vinculados à empresa no Brasil.

2.2.2.2. Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA) - É definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

De acordo com a IN SRF 243/02, “a margem de lucro a que se refere este artigo será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado”, finalizando, em seu § 3º, que se aplicam-se aos preços a serem utilizados como parâmetro por este método, os ajustes a que nos referimos anteriormente, relacionados a obtenção da comparabilidade entre o preço controlado e aquele praticado no mercado nacional a servir de parâmetro.

2.2.2.3 Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV) É definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.

As considerações feitas ao método PVA são plenamente aplicáveis a este, eis que somente diferem em relação ao formato da negociação dos bens no mercado do país de destino: naquele método, no atacado; neste, no varejo.

2.2.2.4. Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP) - É definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens,

serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Conforme o § 1º do art. 26 da IN/SRF n.º 243/2006, fica definido que integram o custo de aquisição, os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente, relativamente aos bens, serviços e direitos exportados. Na forma de seu § 2º, dispõe que será excluída dos custos de aquisição e de produção a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, correspondente aos bens exportados. O § 3º, finalmente, determina que a margem de lucro de que trata o método CAP será aplicada sobre o valor que restar após excluída a parcela do crédito presumido a que se refere o § 2º, anteriormente referido.

3. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA OCDE

3.1 SOBRE A OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Os princípios e métodos desenvolvidos pela OCDE são adotados mundialmente. A OCDE é um organismo internacional, criado em 14 de fevereiro de 1960, com objetivos de estabelecer políticas uniformes de conduta dos países membros. Essas políticas podem ser caracterizadas pela promoção do crescimento e do desenvolvimento do emprego e pela busca da melhoria do padrão de vida, além de promover a estabilidade financeira e contribuir para o desenvolvimento econômico mundial igualitário de todos os países, seja ele membro ou não da OCDE (BACCARO, 2002).

O modelo de regras de preços de transferência da OCDE foi divulgado, pela primeira vez, em 1979, tendo sofrido atualizações em 1995, 1997 e 1998, além de serem publicadas revisões periódicas denominadas “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*”, ou ainda, “Diretrizes das Regras de Preços de Transferência para Multinacionais e Administrações Fiscais”.

Trata-se de documento crucial que oferece direção tanto às administrações fiscais quanto aos contribuintes nas questões de preços de transferência nos países membros da OCDE, tendo servido, também, como modelo tanto para os países membros quanto não membros na elaboração de tratados bilaterais e de sua legislação interna, como é o caso do Brasil. Tal documento define as regras que as autoridades fiscais e os contribuintes devem respeitar, sobretudo o princípio *arm's length*,

3.1.1 Evolução a partir da contribuição dos organismos internacionais

Em 1925, o Comitê de Assuntos Fiscais da sociedade das Nações Unidas iniciou alguns trabalhos visando a elaboração de um modelo de convenção dirigido a

resolução do problema da bitributação, documento intitulado “Relatório em matéria de dupla tributação e evasão fiscal”, apresentado em 1928. Neste documento foram apresentados 3 projetos de modelo para convenções bilaterais, que traziam, no artigo 5º, §1º, uma regra-padrão equiparando as sociedades subsidiário aos estabelecimentos permanentes, incluindo ainda as filiais neste conceito.

Posteriormente, sob a égide deste modelo, alguns acordos internacionais foram firmados com o objetivo de evitar a bitributação sobre a renda, o que trouxe à Sociedade das Nações a possibilidade de avaliar os resultados e elaborar Em novas propostas.

Em 1933, destas propostas decorreu a alteração do modelo, para acrescentar, ao conceito anteriormente firmado em seu artigo 5º, o princípio que norteia as regras de preços de transferência até hoje: o arm’s length principle. A norma incorporada ao modelo previa que “quando uma empresa de um estado contratante tiver uma participação dominante no gerenciamento ou no capital de uma empresa de outro Estado contratante, ou quando ambas as empresas forem de propriedade ou controladas pelo mesmo grupo, e dos resultados desta situação existir, em suas relações comerciais ou financeiras, condições diferentes daquelas que deveriam ter sido realizadas entre empresas independentes, qualquer item de renda ou perda que deveria normalmente ocorrer na contabilidade de uma empresa, mas que foi, desta maneira, redirecionado para outra empresa, deve ser inserido na contabilidade de tal empresa referida, sujeito aos direitos de defesa permitidos sob a lei do Estado daquela empresa”.

Posteriormente, em 1943, nova “convenção-padrão” foi apresentada como resultado dos trabalhos de revisão do “Comitê de Assuntos Fiscais”, revisada em 1946, dando nova versão ao Modelo, em que foi inserido o conceito de normalidade, a servir de parâmetro de referencia para a definição dos preços praticados entre empresas vinculadas, acompanhada de um protocolo em que constavam as definições de “domicilio fiscal” e “estabelecimento permanente” e disposições sobre a repartição de lucros industriais e comerciais.

A Sociedade das Nações foi substituída, em 1946, pela Organização das Nações Unidas, sendo que esta não deu sequência aos trabalhos no setor da dupla tributação internacional. Somente com o surgimento da Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), em 1948, é que foram retomados os trabalhos. Em 1955 foi adotada, pela Organização, uma primeira recomendação em matéria de dupla tributação, criando-se, ainda, um Comitê Fiscal, para o qual, em 1958, foi outorgado um mandato para a elaboração de um “projeto de convenção para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e sobre o patrimônio”.

Em 1961, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) veio substituir a OECE, ficando em seu Comitê Fiscal encarregado de dar continuidade aos trabalhos e tendo apresentado, em setembro daquele ano, o “Projeto de Convenção de dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio”, adotado em 1963 pelo Conselho daquela Organização, trazendo, em seu bojo, uma regra-tipo semelhante aquela da Sociedade das Nações que determinava a retificação dos valores das transações realizadas entre empresas associadas. Novos acordos bilaterais tomaram como base as disposições deste Modelo, o que demonstra a acolhida que teve em âmbito mundial.

Uma nova versão do modelo de convenção foi apresentado em 1977 como resultado dos trabalhos de revisão a que foi submetido aquele de 1963, sendo denominado “Modelo de convenção de dupla tributação concernente ao rendimento e ao capital” e tendo anexos novos comentários aos seus artigos, que “ab-rogaram” as recomendações anteriores. Tal modelo gerou uma espécie de harmonização internacional quanto ao tratamento das rendas transnacionais e da redução das possibilidades de pluritributação internacional.

Em 1992 foi editada uma revisão ao modelo anteriormente em vigor, alterando seu título de “Convenção entre (A) e (B) para evitar as duplas tributações e para prevenir as evasões fiscais em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio” para “Convenção entre (A) e (B) com respeito aos impostos sobre a renda e o capital”. Nesta revisão não houve, no entanto, grandes transformações, a

exceção dos acréscimos nos comentários interpretativos, ocorrendo o mesmo nas revisões de 1995 e 1998.

Atualmente, vigora o modelo de convenção cuja redação foi aprovada pelo Conselho da OCDE em 15 de julho de 2005 a partir de algumas modificações realizadas no modelo anterior em decorrência dos trabalhos realizados por seu Comitê de Assuntos Fiscais (Committee on Fiscal Affairs – CFA), que é o principal grupo de políticas tributárias daquele organismo.

Especificamente sobre Preços de Transferência, a OCDE publicou, em 1979, um relatório denominado “Transfer pricing and multinational enterprises”, discutindo sobre a aplicação do art. 9º do Modelo e que veio estabelecer os métodos aplicáveis para definição do preço arm’s length, seguido de outros relatórios, publicados em 1984 e 1995, este atualmente em vigor com as atualizações de 1996, 1997 e 1999, e com a denominação de “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”.

Os métodos sugeridos pela OCDE, introduzidos pelo Guidelines, são conhecidos como CUP – Comparable Uncontrolled Price Method, RPM – Retail Price Method, CPM – Cost Plus Method, tratados como “transacionais tradicionais”, bem como aqueles chamados de “transacionais com base no lucro”, PSM – Profit Split Method e TNMM – Transactional Net Margin Method. Os primeiros, dependentes da análise das operações realizadas e os segundos são predeterminados a examinar os lucros decorrentes de transações controladas entre empresas associadas.

No texto de suas Guidelines, a OCDE ainda deixa claro que o Global Formulary Apportionment (GFA) não deve ter seus métodos confundidos com os métodos transacionais sobre o lucro (Transactional Profit Methods), eis que os primeiros utilizam uma fórmula pré-determinada para todos os contribuintes para alocação dos rendimentos enquanto os segundos comparam, caso a caso, os lucros de uma ou mais empresas associadas com a experiência dos lucros que empresas independentes comparáveis tenham buscado em circunstâncias comparáveis.

A OCDE produziu, ainda, em 1998, um documento intitulado “Princípios sobre o procedimento de acompanhamento dos princípios da OCDE quanto aos preços de transferência e a implicação da comunidade empresarial” com o claro intuito de ampliar o consenso sobre o princípio arm’s length em nível internacional, propondo fosse feita minuciosa revisão das práticas de seus países membros e respectivas legislações, identificando as questões que geram mais problemas e os princípios que exigem explicitação mais apurada.

O Modelo de Convenção da OCDE, por sua vez, tem sido largamente utilizado por diversos países em suas relações internacionais. De acordo com TORRES, O Modelo de Convenção da OCDE nada mais é do que uma “pauta” a ser seguida pelos Estados interessados em realizar acordos internacionais, eis que ao modelo não ficam vinculados, podendo modificar seu conteúdo do modo que lhes aprouver, visando sua adaptação às suas necessidades econômicas e a diversidade existente entre suas legislações tributárias.

3.2 .MÉTODOS PREVISTOS NAS DIRETRIZES DA OCDE

Os métodos aplicáveis para a obtenção do preço arm’s length a que se refere o Modelo OCDE foram introduzidos pelo *Guidelines* e são conhecidos como CUP – Comparable Uncontrolled Price Method, RPM – Retail Price Method, CMP – Cost Plus Method, tratados como transacionais tradicionais” , bem como aqueles chamados de “transacionais com base no lucro”, PSM – Profit Split Method e TNNM – Transactional Net Margin Method. Os primeiros, dependentes da análise das operações realizadas e os segundos são predeterminados a examinar os lucros decorrentes de transações controladas entre empresas associadas.

Tais métodos tem o objetivo de apurar o preço arm’s length. Uma vez obtidos, precedem-se aos ajustes na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda exigidos no país de residência da parte submetida a controle, ao que denominamos de ajustes primários. Estes ajustes tem clara intenção de proceder a correção do

preço praticado de forma anômala, ou seja, em divergência com a *arm's length*.

A utilização dos métodos de fixação dos preços de transferência dá-se para determinar se as condições que regem as relações comerciais ou financeiras entre empresas relacionadas estão conforme o princípio *arm's length*. Deve-se ressaltar que não existe um método único passível de ser utilizado em todas as circunstâncias, não sendo, também necessário rejeitar quaisquer deles, visto que as empresas que realizam operações internacionais são inteiramente livres para recorrer a outros métodos além dos descritos nas Guidelines da OCDE, desde que os preços fixados satisfaçam o princípio *arm's length*.

No contexto de fungibilidade de métodos permitida, a OCDE dispõe, em suas Guidelines, que, havendo dificuldade na escolha de um determinado método, poderá ser selecionado aquele que represente de melhor forma possível o preço *arm's length*, permitindo ainda, em uma abordagem flexível, que em casos complexos em que nenhum dos métodos seja conclusivo, sejam utilizados em conjugação os dados obtidos através de métodos distintos, em que procurar-se-a chegar a uma conclusão consistente com aquele princípio, satisfatória para todas as partes – contribuintes e Fisco -, tendo em atenção as circunstâncias específicas, o conjunto de dados disponíveis e a credibilidade relativa dos diferentes métodos utilizados.

Os métodos considerados tradicionais (*traditional transactional methods*) pela OCDE são denominados CUP – *Comparable Uncontrolled Price Method*, RPM – *Retail Price Method*, e COM – *Cost Plus Method*.

As Guidelines da OCDE trazem, que os “métodos tradicionais” são preferenciais em relação aqueles “transacionais baseados no lucro das operações”, não deixando de reconhecer, entretanto, que há casos em que, quando em última alternativa os métodos tradicionais não puderem ser aplicados de forma consistente ou excelente, os métodos transacionais sobre o lucro deverão ser aplicados. Conclui, por outro lado, que de um modo geral, seu uso é desencorajado.

3.2.1. Métodos Tradicionais

3.2.1.1 Comparable Uncontrolled Price (CUP) – Método de controle de preços de transferência que consiste em comparar o preço de bens ou de serviços transferidos numa operação vinculada (operação controlada) com o preço faturado em relação a bens ou serviços transferidos no âmbito de uma operação entre empresas independentes, em circunstâncias comparáveis.

Trata-se de método de comparação direta, conforme denomina TORRES (2001), passível de utilização tanto nas operações ativas quanto nas passivas. Conforme descreve o autor:

(...) o que permitem os métodos de comparação direta é confrontar os preços dos produtos ou serviços transferidos em uma transação controlada com o preço cobrado em transações com sujeitos independentes, em condições semelhantes de pagamento. Por essa razão, usa a doutrina dizer que esse método de 'confronto de preços' constitui a expressão mais típica de determinação de preços arm's length, o que é bem distinto de dizer que seja a única forma de alcançar um preço arm's length, porque consente uma comparação direta com os preços praticados com empresas independentes e reflete as condições do mercado (de livre-concorrência) (...)

A OCDE tem o CUP como método preferencial, sem prejuízo dos demais, desde que seja possível identificar transações comparáveis no mercado aberto, por considerá-lo o meio mais direto e consistente para aplicar o princípio arm's length, com o que concorda BARRETO, ao afirmar que se trata do método que observa a regra do não favoritismo de forma mais efetiva e que melhor reflete a existência de possíveis ocorrências de transferência indireta de lucro.

Em decorrência das dificuldades em se encontrar operações comparáveis, ora por inexistirem operações realizadas por empresas independentes nos mesmos moldes daquelas submetidas a controle, ora por serem identificadas operações

similares, mas que não comportam ajustes suficientes para que se tornem comparáveis, ou ainda que existentes tais ajustes, sua realização seja por demais onerosa para as partes envolvidas ou ainda para as administrações tributárias responsáveis pelo controle, tem se observado seu substancial abandono para a definição do preço arm's length.

Tais premissas possuem plena aplicabilidade aos métodos transacionais eleitos pela legislação brasileira sob a denominação "PIC" e "PVEx".

Por derradeiro, cumpre acrescentar que o "confronto de preços" efetuado pelo método CUP pode ser efetuado tomando por base uma venda similar efetuada entre empresas independentes, ao que a doutrina denomina "confronto externo", e uma venda similar entre uma empresa do grupo - que está submetido ao controle - e um terceiro independente, denominado de "confronto interno".

O controle externo (ou comparação externa) tem como parâmetro operações realizadas entre empresas terceiras não ligadas, evitando-se o uso de qualquer negócio realizado por qualquer das partes vinculadas que realizam a operação objeto de controle. O controle interno (ou comparação interna), por sua vez, toma como parâmetro operações realizadas entre uma empresa independente e outra do mesmo grupo submetido ao controle, sendo esta considerada adequada quando tratar-se de grupos empresariais em que ocorram relações comerciais com empresas vinculadas e outras com empresas não vinculadas, sendo indispensável, via de regra, o confronto de interesses que se impõe quando se tratam de terceiros independentes

3.2.1.2 Resale Price Method (RPM)- O método do preço de revenda é o método de preço de transferência que toma por base o preço pelo qual um produto comprado de uma empresa associada é revendido a uma empresa independente, sendo deduzida do preço de revenda uma margem bruta e, o resultado obtido pode ser considerado, após o ajustamento relativo a outros custos conexos com a compra do produto (por exemplo, tributos alfandegários), um preço arm's length

TORRES (2001) trata o RPM como “método de comparação indireta”, porque sua utilização demandará a existência de uma outra operação, realizada com terceiro necessariamente não relacionado com as partes vinculadas, na qualidade de adquirente das mercadorias oriundas da operação sob controle, sendo a primeira transação (de comércio exterior) comparada com a segunda (de revenda interna ou exportação).

A comparação não reside na questão dos preços praticados, mas em uma segunda etapa, na fixação da margem de revenda, de modo que o parâmetro objetivo está localizado na transação efetuada entre o comprador no país e um terceiro independente, por sua vez adquirente deste bem, transação esta que deve apresentar o preço de mercado, sendo este dado obtido da própria empresa.

Comparando o método CUP com o RPM, em se submetendo transações comparáveis em todas as características que não apenas àquelas relacionadas ao produto sendo transferido, o segundo método produzirá uma medida mais consistente do preço arm's length. Em comparação àquele primeiro método, este exige menos ajustes em razão de pequenas diferenças nos produtos terem menor probabilidade de causar efeitos materiais nas margens de lucro que no preço, conforme ainda manifesta a OCDE em suas Guidelines.

3.2.1.3. Cost Plus Method (CPM) - O método do custo majorado é o método de preço de transferência que toma como base os custos suportados pelo fornecedor de bens ou de serviços no âmbito de uma operação vinculada. A estes custos é acrescida uma margem de modo a obter um lucro adequado (mark up) tendo em atenção as funções exercidas, os ativos utilizados, os riscos assumidos e as condições de mercado. O resultado obtido após o adicionamento da margem de ganho acrescido aos custos mencionados pode ser considerado um preço arm's length da operação original entre empresas associadas.

Similar ao RPM, o CPM compara a margem de lucro bruto obtida em uma transação controlada com as margens de lucro bruto obtidas em uma transação similar não controlada. A comparação efetuada apresenta uma estimativa da margem

de lucro bruta que uma das partes relacionadas, submetida ao controle de preços, poderia ter obtido caso tivesse realizado as mesmas funções para empresas independentes e conseqüentemente proporciona uma estimativa do pagamento que aquela parte deveria ter esperado, e que a outra parte deveria ser submetida a pagar, em condições arm's length, para realizar as mesmas funções.

A OCDE afirma, através de suas Guidelines, que este método é provavelmente mais útil em operações de venda de bens semi-acabados realizadas entre partes relacionadas, em operações em que partes relacionadas tenham firmado acordos comuns de facilidades ou de fornecimento a longo prazo.

Têm-se como prioritário o método de comparação que utiliza a margem obtida em uma operação comparável realizada entre a parte submetida a controle e outra independente, servindo a comparação com uma operação realizada entre outras partes independentes como guia.

Comparando o método CUP com o CPM, em se submetendo transações comparáveis em todas as características que não apenas àquelas relacionadas ao produto sendo transferido, o segundo método produzirá uma medida mais consistente do preço arm's length. Em comparação àquele primeiro método, este exige menos ajustes em razão de pequenas diferenças nos produtos terem menor probabilidade de causar efeitos materiais nas margens de lucro que no preço, assim como ocorre em relação ao RPM.

Assim como no RPM, a comparabilidade pode ser ainda afetada pela existência de diferenças nas práticas contábeis efetuadas entre as operações controladas e as não controladas objeto de comparação, o que demandará necessários ajustes para assegurar a consistência dos dados utilizados.

3.2.2 Métodos transacionais baseados no lucro das operações

Os métodos denominados de “transacionais baseados no lucro das operações” (Transactional Profit Methods) por aquela organização internacional são: PSM - Profit Split Method e TNMM - Transactional Net Margin Method.

Ao contrário do que dispõe a legislação brasileira - que a princípio se baseou no princípio *arm's length* e assim também nas OECD Guidelines -, a OCDE introduziu outros métodos para o controle dos preços de transferência, disponíveis para utilização enquanto os métodos tradicionais não possam ser aplicados de forma consistente ou excepcionalmente não possam ser aplicados como um todo, assim como dispõe o parágrafo 3.1 de suas Diretrizes.

Inicialmente, havia um consenso internacional de que poderiam ser empregados quaisquer outros métodos para a apuração de um preço *arm's length*, devendo-se, contudo, dar-se preferência aos métodos chamados de “tradicionais”. Atualmente, a OCDE aceita qualquer método baseado no lucro, desde que estes partam do critério transacional, ou seja, apurem os lucros gerados em cada transação controlada específica, rejeitando-se métodos baseados no lucro global, entendidos como contrários ao princípio *arm's length*, sem prejuízo, nada obstante, de permanecerem os métodos “tradicionais” como preferenciais.

Tratam-se de métodos de fixação dos preços de transferência que consistem em verificar os lucros gerados por determinadas operações controladas entre uma ou mais empresas associadas, sendo aceitáveis somente os métodos PSM e TNMM ou outros que a eles sejam equivalentes, eliminando-se, de pronto, o chamado Global Formulary Apportionment (GFA), por não proporcionar aproximação consistente com o *arm's length*.

3.2.2.1. Profit Split Method (PSM) - O “Método Transacional da Divisão do Lucro” é um método de controle dos preços de transferência com base nos lucros da operação, que consiste em identificar o lucro combinado a dividir entre as empresas associadas na seqüência de uma operação controlada (ou de operações controladas que podem ser englobadas) e em proceder à posterior repartição desses lucros entre as empresas associadas, assente numa base economicamente válida, idêntica à

repartição dos lucros que teria sido combinada e refletindo um acordo baseado no princípio arm's length.

Este é o primeiro dos métodos alternativos eleitos pela OCDE no rol previsto nas Guidelines, destinado ao controle dos preços de transferência em transações nas quais, em razão do extremo inter-relacionamento nelas presente, seja impossível uma avaliação em bases separadas, tais como as transações em que empresas independentes acertam uma forma de parceria³³⁴ e nela uma forma de divisão dos lucros.

O método objetiva eliminar, nos lucros, o efeito de condições especiais feitas ou impostas em transações controladas, através da determinação da divisão de lucros que empresas independentes teriam esperado alcançar realizando as mesmas transações, identificando, primeiramente, o lucro a ser dividido entre as empresas associadas decorrente das transações controladas em que tenham participado, e posteriormente o dividindo entre aquelas empresas em uma base economicamente válida, que aproxime a divisão dos lucros que deveria ter sido estimada e considerada em um acordo efetuado at arm's length.

A OCDE apresenta nos parágrafos 3.6 a 3.9 de suas Guidelines os pontos fortes e fracos deste método, considerando como um dos primeiros o fato de o PSM não depender diretamente de transações comparáveis muito próximas, e conseqüentemente, poder ser utilizado em casos em que nenhuma transação entre empresas independentes possa ser identificada, já que a alocação dos lucros é baseada na divisão de funções entre as próprias empresas associadas, estando a relevância dos dados externos obtidos de empresas independentes limitada a avaliação das contribuições que cada empresa associada faz às transações, e não para determinar diretamente a divisão do lucro.

Conseqüência disso é que o PSM possui flexibilidade por levar em consideração fatos e circunstâncias específicos, possivelmente exclusivos das empresas associadas que não estejam presentes em empresas independentes, enquanto ainda constituindo um método de apuração do preço arm's length de modo

que reflita o que empresas independentes realmente tenham efetuado se submetidas às mesmas circunstâncias.

Outro ponto forte apontado é o fato de que sob o PSM é menos provável que alguma das partes da operação controlada seja considerada como tendo obtido um resultado extremo ou improvável em seus lucros, tendo em vista que ambas as partes na transação são avaliadas, o que é deveras importante quando submetidas à análise as contribuições relacionadas a bens intangíveis empregados nas operações controladas.

Um dos pontos fracos, por sua vez, se relaciona ao fato de os dados externos de mercado considerados na avaliação da contribuição que cada empresa associada efetua às operações controladas estarão menos intimamente conectados àquelas transações se comparado com a utilização dos outros métodos disponíveis, em função da natureza dos dados externos de mercado ser vaga e resultar em alocações de lucros mais subjetivas.

As dificuldades na aplicação do PSM são também consideradas como pontos fracos pela OCDE. Apesar de se basear menos em dados externos à operação controlada, as empresas associadas e as Administrações Tributárias dos Estados podem, de igual modo, terem dificuldades em acessar informações de suas afiliadas estrangeiras, bem como ainda em razão de, em se procurando estabelecer comparação com empresas independentes, geralmente estas não costumam utilizar o PSM para estabelecer seus preços de transferência (exceção se faz quando se tratarem de joint ventures)

Adicionalmente, ainda existem as dificuldades relacionadas a determinação das receitas e custos coletivos, pela necessidade de padronização de suas demonstrações contábeis e a identificação de despesas operacionais associadas com as transações submetidas a controle, bem como a alocação dos custos entre as transações e outras atividades das empresas.

3.2.2.2. *Transactional Net Margin Method (TNMM)* - Denominado de “Método Transacional da Margem Líquida do Lucro”, é o método de controle dos preços de transferência baseado no lucro da operação e que consiste em verificar a margem de lucro líquida em relação a uma base adequada (por exemplo, os custos, as vendas ou os ativos) que um contribuinte obtém a partir de uma ou várias operações controladas.

Tem-se que o TNMM opera de maneira similar aos dois métodos tradicionais RPM e CPM, o que significa que deve ser levado em consideração, para que haja consistência, que a margem líquida do contribuinte obtida em uma transação controlada deve ser estabelecida com referência a margem líquida que o mesmo contribuinte obtém em operações não controladas comparáveis e, em não sendo possível, a margem líquida que seria obtida em uma operação comparável por uma empresa independente pode servir como orientação.

Assim como apontados os pontos fortes e fracos do PSM, a OCDE faz o mesmo em relação ao método sob análise. São apontados como fortes os seguintes aspectos: margens líquidas são menos afetadas por diferenças nas transações que os preços, como em geral no método CUP; margens líquidas podem ser mais tolerantes a algumas diferenças funcionais entre transações controladas e não controladas que margens de lucro brutas; diferenças nas funções desempenhadas entre empresas são frequentemente indicadas em variações em despesas operacionais, conseqüentemente, as empresas devem ter uma grande variação de margens de lucro bruto, mas permanecem obtendo amplamente níveis similares de lucro líquido; desnecessidade de serem determinadas as funções desempenhadas e as responsabilidades assumidas por mais de uma das empresas associadas, bem como, conseqüentemente, de serem padronizados os demonstrativos contábeis de todas as partes envolvidas na operação ou ainda de serem alocados os custos para todas estas partes.

É apontada como a maior fraqueza a possibilidade de o lucro líquido de um contribuinte ser influenciado por alguns fatores que podem não ter efeitos ou ter efeitos pouco substanciais ou diretos no preço ou nas margens brutas, aspectos que tornam difíceis as determinações precisas e consistentes das margens líquidas at arm's length.

Ao contrário do PSM, que é um método bilateral, o TNMM é um método unilateral,³⁴² em que somente uma das partes envolvidas na operação submetida a controle tem seus dados verificados, a exemplo dos demais métodos, chamados de “tradicionais”. Nada obstante, por haver inúmeros fatores não relacionados aos preços de transferência que influenciam as margens líquidas e que, por isso, podem causar menor consistência ao TNMM, aumenta a preocupação quanto a viabilidade de uma análise unilateral, que pode não levar em conta a rentabilidade geral de um grupo transnacional nas operações controladas para fins de comparabilidade, ou pode potencialmente atribuir a um membro do grupo um nível de lucro que deixa completamente os outros membros com níveis de lucro improváveis, sejam eles altos ou baixos.

3.3. DA RELAÇÃO DE HIERARQUIA EXISTENTE ENTRE OS MÉTODOS DA OCDE

Nas Guidelines da OCDE, os métodos transacionais tradicionais são considerados como preferenciais aos outros métodos, sendo os métodos transacionais baseados no lucro tratados como métodos utilizáveis somente em último caso (last resort methods), ficando seu uso limitado àquelas situações excepcionais em que não haja dados disponíveis ou em que os dados disponíveis não possuam confiabilidade suficiente para uma utilização consistente nos métodos considerados tradicionais.

Em relação a este aspecto, recentemente a OCDE levantou a questão quanto a adequação da consideração de os métodos transacionais com base no lucro serem last resort methods. Tal questão surgiu no âmbito de processo de consulta instaurado por aquela organização objetivando tratar de algumas das deficiências práticas das Guidelines e monitorar sua utilização.

Do que decorre que aos métodos baseados no lucro deve ser concedida a qualidade de métodos alternativos, em prejuízo daquela sua classificação atual como métodos utilizáveis somente em último caso (last resort), tendo em vista que, atualmente, há diversas situações em que estes métodos são os mais adequados

para a apuração efetiva dos preços arm's length, em especial quando as operações controladas envolverem intangíveis (sobretudo marcas e propriedade intelectual) e as funções das empresas relacionadas forem altamente integradas, o que pode acarretar a falibilidade dos métodos tradicionais. Tal posicionamento decorre da constatação de que, em diversos casos, os métodos transacionais sobre o lucro são não somente adequados, mas indispensáveis, tais como naqueles que envolvam operações com bens intangíveis, em que pode ser difícil encontrar operações não controladas comparáveis, o que prejudica, de pronto, a utilização do método CUP. Do mesmo modo em relação ao CPM, que tem aplicação limitada no que se refere a operações envolvendo serviços e inaplicável quando envolvendo propriedade intelectual. O RPM, por sua vez, tende a não ser aplicável quando da existência de valor adicionado ao bem ou serviço submetido ao controle.

Ainda de acordo com aquele organismo internacional, transações envolvendo o desenvolvimento de intangíveis por diversas empresas do grupo, fora de uma Cost Contribution Arrangement têm o método transacional baseado no lucro conhecido por Profit Split Method (PSM) como o mais apropriado para a obtenção do preço arm's length intra-grupo, o que o torna preferencial em relação aos demais.

Partindo-se ainda da premissa da OCDE de que o método CUP é aquele que constitui a expressão mais típica de determinação de preços arm's length, porque consente uma comparação direta com os preços praticados com empresas independentes e reflete as condições do mercado (de livre-concorrência), pode-se concluir, por outro lado, que a prioridade deveria ser considerada em relação àquele método que utilize os dados disponíveis comparáveis mais consistentes, alterando-se a ordem de preferência caso a caso, de modo que, sendo possível a utilização do TNMM a partir de dados comparáveis internos (disponíveis na própria empresa submetida ao controle), este pode ser mais adequado que utilizar o método CUP quando este for se basear em dados externos (de terceiros não relacionados com a operação controlada) menos consistentes para efeitos de comparação.

4. COMPARATIVO ENTRE OCDE E LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Lionel Pimentel NOBRE (2000) indica haver ter sido feito, pelo Business and Industry Advisory Committee (BIAC), órgão consultivo interno da OCDE, algumas críticas as regras brasileiras de apuração do transfer pricing, contrariando o texto da exposição de motivos da Lei nº9.430/96, que a princípio pretende fazer crer haver-se positivado o princípio arm's length em nosso sistema.

Os comentários feitos pelo BIAC, foram relacionados pelo autor em sua obra, conforme colacionado abaixo, sendo dela extraído:

1. Já na introdução dos comentários o BIAC estabelece que: “BIAC considera ser a nova lei sobre preços de transferência uma das mais importantes e, ao mesmo tempo, a que, no presente, pode apresentar desenvolvimento no Brasil”;
2. Continuam os comentários: “Não obstante os métodos mencionados nestas novas regras parecerem inspirados nas diretrizes da OCDE para o controle dos preços de transferência (CUP, cost plus e market minus), eles estão longe de serem compatíveis com os conceitos internacionais (OCDE) sobre as regras para a determinação e aplicação do princípio arm's length”.
3. O BIAC aponta as principais fraquezas das regras como sendo:
 - (a) o arm's length standard não é definido de forma consistente ou uniforme, mas sim dependente da forma das transações (art. 18, §3º e art. 19, §8º);
 - (b) ajustes aos preços comparados não são previstos, pois decorrem de médias;
 - (c) com exceção do PIC e PVEX, os diversos métodos para as importações e exportações demandam margens de lucro altas e uniformes de até 30% (trinta por cento);
 - (d) a implementação destas regras de controle é extremamente onerosa para os contribuintes, já que tem o ônus da prova, a fim de mostrar a correta utilização dos métodos;
 - (e) a aplicação dessas regras leva a um alto grau de incerteza para os contribuintes, especialmente no arbitramento em casos de preços de exportação inferiores a 90% (noventa por cento) do preço médio no mercado doméstico.

4. Por fim, o BIAC conclui seus comentários com: “Assim como definido na legislação, as novas regras de preço de transferência de fato parecem ser uma tentativa de as autoridades brasileiras estabelecerem preços de exportação mínimos e preços importação máximos, baseadas em preços obtidos em médias aritméticas como determinadas no mercado brasileiro e com altas margens locais fixadas. O melhor método na prática é o método que dê o maior resultado tributável no Brasil. E um ponto de vista internacional, tais margens fixadas conceitualmente não são aceitas e a realidade econômica não é levada em conta como um todo (assim como, por exemplo, diferentes mercados, diferentes funções e riscos e preços individuais). Adicionalmente, é bem provável que tais regras irão ocasionar dupla tributação.

De acordo com OLIVEIRA (1999), “ainda que se admita haver implicitamente, escondido no texto escrito pelo legislador, o princípio “arm’s length”, é forçoso verificar a enorme distância entre a Lei nº9.430 e uma legislação de controle mais ideal, baseada efetivamente nesse princípio, e com normas mais livres do que os rígidos preceitos daquela lei”.

De acordo com o citado autor, existem dúvidas quanto a adoção do princípio arm’s length pela Lei nº 9.430/96, ao compararmos o conteúdo desta lei com as duas outras situações em que o direito brasileiro impõe de forma explícita o princípio – legislação sobre distribuição disfarçada de lucros e convenções para evitar a dupla tributação. Por não haver na lei mais recente dispositivos semelhantes àqueles introduzidos em nosso ordenamento outrora, parece não haver sido positivado tal princípio, aliado ainda ao caráter extremamente rígido daquela lei, não assegurando um tratamento justo em toda e qualquer situação, mesmo em havendo autorização para o Poder Executivo proceder a determinados ajustes (art. 20 da Lei nº9.430/96) para melhorar o regramento ao momento econômico de sua aplicação.

4.1. PESSOAS VINCULADAS

Os conceitos de “pessoa vinculada” em relação àquela residente no país que efetuará o controle sobre os preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro e no modelo de convenção da OCDE somente em parte se confundem. É

que no Brasil houve um alargamento deste aspecto subjetivo, ampliando as possibilidades de controle por parte da Administração Tributária.

Verifica-se que o conceito de pessoas vinculadas dado pela legislação brasileira sobre os preços de transferência é bem mais abrangente que os conceitos de pessoas ligadas, controladas e coligadas da legislação tributária e comercial, diferindo ainda do modelo da OCDE, que nada dispõe sobre serem vinculadas as pessoas envolvidas em negócios com exclusividade.

De acordo com o “Modelo de Convenção em Matéria Tributária sobre a Renda e o capital” da OCDE, por seu art. 9º e subparágrafos, quando uma sociedade de um Estado contratante participa, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma sociedade do outro estado contratante, ou quando as mesmas pessoas participam, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma sociedade de um Estado contratante e de uma sociedade do outro Estado contratante, estarão perfazendo o conceito de partes vinculadas.

Referido artigo denomina de “associadas” as empresas que preenchem essa qualificação e atribui, aos Estados signatários da Convenção, competência para o controle dos preços nas relações entre elas, sejam controladas, coligadas ou de outra forma conexas entre si, objetivando, conforme dispõe TORRES (2001), a determinação da efetiva base de cálculo dos impostos sobre a renda da pessoa residente, mediante a retificação da contabilidade para que se adapte aos termos do arm’s length principle, evitando-se, assim, os problemas relativos aos preços de transferência.

Assim, evidencia-se que se enquadram no conceito de partes vinculadas, ou de associated enterprises, dado pelo Modelo de Convenção da OCDE, tanto as subsidiárias quanto os chamados estabelecimentos permanentes, eis que o conteúdo semântico de ambas as espécies amolda-se a descrição dada por aquele documento.

Neste ponto percebe-se haver uma perfeita correlação do conceito presente no Modelo de Convenção com a legislação brasileira: ambos tratam como

vinculadas tanto as coligadas quanto as controladas – a que qualificamos como subsidiárias – quanto as filiais sucursais e agências – estabelecimento permanentes.

A Convenção Modelo da OCDE apresenta, como espécie das *associated enterprises*, a sociedade de um Estado contratante que participa, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma sociedade do outro Estado contratante. Tem-se presentes as figuras das coligadas e da subsidiária holding.

Alberto XAVIER (1998) adverte quanto à confusão terminológica que há na utilização do termo entre os países europeus e o Modelo da OCDE, o qual é também utilizado no direito brasileiro, eis que aqueles países designam por filiais (filiales) as sociedades que denominamos subsidiárias (*subsidiary companies*) e por sucursais as que denominamos filiais. No mesmo sentido, TORRES (2001) ainda acrescenta que no direito nacional o termo filial (*branch*) é utilizado como sinônimo de sucursal – agência, estabelecimento, organização – sendo equivalente, na Itália, França e Espanha, à sociedade com personalidade jurídica própria, a nossa “subsidiária”.

No conceito da OCDE admite-se haver vinculação entre as partes localizadas em diferentes jurisdições pela participação na direção, no controle ou no capital, independentemente do valor (montante) desta participação, sendo este conceito, no que concerne às coligadas, mais amplo que aquele dado pela legislação brasileira, que pressupõe uma participação mínima de 10% (dez por cento) no capital social.

Na linha desta definição, e utilizando-se conceito dado pelo Modelo da OCDE, são consideradas vinculadas entre si as sociedades holdings e subsidiária.

Seguindo no conceito dado pela OCDE, as empresas são consideradas associadas quando as mesmas pessoas participam, direta, ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma sociedade de um Estado e de uma sociedade do outro Estado contratante.

Em relação a Pessoas independentes localizadas em países ou dependências com tributação favorecida e que oponham sigilo relativo à composição

societárias de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, a previsão da aplicabilidade das regras de preços de transferência nas operações envolvendo pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento é uma inovação nas regras de transfer pricing introduzidas pelo direito brasileiro, nada havendo nesse sentido no Modelo de Convenção da OCDE e conseqüentemente nos acordos bilaterais firmados pelo Brasil, eis que estes tomam aquele como padrão. Tratam-se dos chamados países com “tributação favorecida”.

Também prevê a norma, a aplicação das regras de preços de transferência nas operações envolvendo pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, e qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade.

Tratam-se de jurisdições que podem ser enquadradas no conceito de países ou dependências “com regime societário favorecido”, assim como denomina TORRES (2001), para quem

(...) são aqueles que mantem um regime societário flexível, permitindo a constituição de sociedades sem maiores formalidades (ausência de um mínimo de capital social, possibilidade de haver ações ao portador, ausência de limites de endividamento etc). Nestes, há uma legislação protetora dos negócios, a garantir os investidores com um risco mínimo, além da manutenção de confidencialidade dos negócios com regras de segredos comerciais e bancários.

Esta determinação vem no sentido de impedir manobras dos contribuintes destinadas a práticas elisivas sem se submeterem às regras de preços de transferência, eis que, a partir do momento em que um determinado país ou dependência guarde sigilo relativo à composição acionária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, o Fisco ficaria inibido de aplicar a legislação destinada a controle de preços, uma vez que, para sua aplicação, as empresas deverão ser vinculadas, ou

uma delas estar localizada em país ou dependência que ofereça tributação favorecida, entendida como a que tribute renda em alíquota efetiva não superior a 20%.

Por sua vez, regulamentando os dispositivos referidos acima, foi editada a Instrução normativa 88/2002, apresentando a relação das jurisdições que a Receita Federal considera como de tributação favorecida ou cuja legislação oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas ou à sua titularidade. Neste ano de 2010, foi lançada nova Instrução normativa, que veio a incrementar a listagem anterior, e retificar outros países, que tiveram alterações em seus procedimentos. Tal Instrução normativa é a de número 1.037, e cita os seguintes países: Andorra; Anguilla; Antígua e Barbuda; Antilhas Holandesas; Aruba; Ilhas Ascensão; Comunidade das Bahamas; Bahrein; Barbados; Belize; Ilhas Bermudas; Brunei; Campione D'Italia; Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); Ilhas Cayman; Chipre; Cingapura; Ilhas Cook; República da Costa Rica; Djibouti; Dominica; Emirados Árabes Unidos; Gibraltar; Granada; Hong Kong; Kiribati; Lebuán; Líbano; Libéria; Liechtenstein; Macau; Ilha da Madeira; Maldivas; Ilha de Man; Ilhas Marshall; -Ilhas Maurício; Mônaco; Ilhas Montserrat; Nauru; Ilha Niue; Ilha Norfolk; Panamá; Ilha Pitcairn; Polinésia Francesa; Ilha Queshm; Samoa Americana; Samoa Ocidental; San Marino; Ilhas de Santa Helena; Santa Lúcia; Federação de São Cristóvão e Nevis; Ilha de São Pedro e Miguelão; São Vicente e Granadinas; Seychelles; Ilhas Solomon; St. Kitts e Nevis; Suazilândia; Suíça; Sultanato de Omã; Tonga; Tristão da Cunha; Ilhas Turks e Caicos; Vanuatu; Ilhas Virgens Americanas; Ilhas Virgens Britânicas.

4.2. DA POSSÍVEL SEMELHANÇA ENTRE OS MÉTODOS DA OCDE E OS BRASILEIROS

Os métodos da OCDE estão previstos em suas Guidelines e divididos em "Tradicional transaction methods" e "Transactional profit methods", sendo que ambas as classes são aplicáveis tanto às operações ativas (exportações) quanto passivas (importações). Os métodos brasileiros estão, por sua vez, previstos na lei 9.430/96,

atualmente regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 243/2002, e alterações posteriores.

Os métodos “Tradicionais transacionais” da OCDE são os seguintes:

- a) CUP – Comparable Uncontrolled Price Method;
- b) RPM – Retail Price Method;
- c) CPM – Cost Plus Method.

Aqueles denominados de “transacionais baseados no lucro das operações” pela OCDE, são os listados abaixo:

- a) PSM – Profit Split Method;
- b) TNMM – Transactional Net Margin Method.

Os métodos previstos na legislação brasileira, conforme nos apresenta a Lei 9.430/96, por sua vez, estão divididos para as operações passivas (importações) e ativas (exportações).

Para as importações, as normas brasileiras prevêem os seguintes métodos:

- a) PIC – Preços Independentes Comparados;
- b) PRL – Preço de Revenda menos Lucro ;
- c) CPL – Custo de Produção mais Lucro.

As operações de exportação estão sujeitas aos seguintes métodos:

- a) PVEx – Preço de Vendas nas Exportações;
- b) PVA – Preço de Venda por Atacado no País de Destino, diminuído do Lucro;
- c) PVV – Preço de Venda no Varejo no país de Destino, diminuído do Lucro;
- d) CAP – Custo de Aquisição ou de Produção mais tributos e Lucro.

Pode-se perceber, conforme as relações acima, que a relação acima, que a legislação brasileira não comporta os dois métodos “transacionais baseados no lucro das operações” previstos nas Diretrizes da OCDE, o que significa dizer que, pela rigidez da legislação brasileira, tais métodos nunca poderão ser aplicados, a menos que consideremos o entendimento esposado supra, quando se tratarem de operações realizadas entre partes associadas localizadas uma no território nacional e outra em jurisdição com as quais o Brasil mantenha acordo internacional que contenha disposição nos moldes daquela presente no art. 9º da Convenção Modelo.

Inicialmente, podemos comparar os métodos do modelo com os brasileiros, fazendo a seguinte relação:

Tipo de Operação	OCDE	Brasil
Métodos Transacionais Tradicionais		
Importação	CUP	PIC
	RPM	PRL
	COM	CPL
Exportação	CUP	PVEx
	RPM	PVA
	RPM	PVV
	CPM	CAP
Métodos Transacionais baseados no lucro das operações		
Importação	PSM	Sem semelhante

Exportação	TNMM	Sem semelhante
------------	------	----------------

Tabela 1: Comparativo entre métodos

A partir do exame e da comparação entre os métodos, poder-se-á verificar que aqueles previstos no Brasil e aqueles eleitos pela OCDE guardam certa paridade. Paulo Ayres BARRETO (2001), no entanto discorda que haja semelhanças entre os métodos sugeridos pela OCDE e aqueles impostos pela legislação brasileira.

Conforme manifesta o citado autor, os métodos PIC e PVEx perdem identidade em relação ao método CUP da OCDE por impor, a lei de regência destes métodos de controle, a utilização de “média aritmética dos preços” para a comparação, o que poderá “implicar incidência que refoge ao fato conotado pela regra-matriz do imposto sobre a renda, afastando-se do fim pretendido de se apurar o preço parâmetro, de mercado.

Em relação aos métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP, por trabalharem com margens de lucro prefixadas pela lei, tratando-se, portanto, de verdadeiras presunções, o autor manifesta haver uma absoluta dissonância com aqueles sugeridos pela OCDE, aliado ainda ao fato de trabalharem, também aqueles, com preços e custos médios. A padronização das margens de lucro, por serem aplicadas indistintamente aos diversos setores econômicos, refoge daquilo que verdadeiramente buscam os métodos “similares” propostos por aquele organismo internacional (RPM e CPM), ou seja, a obtenção do preço de mercado, na medida em que não propõem margem de lucro fixada a priori, conforme dispõe BARRETO (2001).

Necessário enfatizar que, perante o direito brasileiro, a apuração do preço de referencia deve ser realizada sempre através da aplicação de um dos métodos disponíveis, tendo-se em mente que sua finalidade é satisfazer os critérios do arm's length principle, o que será obtido através de retificação nos preços praticados para fins fiscais.

Os métodos tem como finalidade encontrar o preço praticado por partes não relacionadas em iguais condições em situações comparáveis, atendendo ao diretamente princípio (pelos métodos de comparação) ou indiretamente (pesquisa de dados e margem).

O dever de utilizar um dos métodos contemplados na lei é uma imposição do legislador brasileiro que, em que pese ter confessadamente se inspirado na disciplina internacional do transfer pricing introduzida pela OCDE, não partilha da mesma liberdade presente naquele foro, que não impõe (e nem poderia, pela própria natureza daquela organização) a utilização dos métodos pode se configurar como uma imposição legal, assim no sistema brasileiro, e como mera sugestão, como disposto nas Guidelines da OCDE, em que afirmada a liberdade de se determinar o preço de transferência através de outros métodos que não aqueles mencionados, desde que, respeitem o princípio, que somente será obtido caso o preço de referencia encontrado for equivalente ao de mercado.

É conceito comum, tanto perante a OCDE quanto a legislação brasileira – que o contribuinte deverá manter toda documentação relativa ao modo como os preços de transferência foram fixados e disponibilizá-la assim que submetida a procedimento de fiscalização.

CONCLUSÃO

Conforme exposto no trabalho, e verificado com base na pesquisa bibliográfica, as regras de preços de transferência no Brasil foram formuladas com base nos preceitos da OCDE. Tal reflexo está na aplicação do princípio arm's length, assim como nos métodos utilizados para cálculo do transfer pricing. Porém, muitos aspectos ainda devem ser aperfeiçoados, de forma a aproximar-se mais dos fundamentos utilizados pela OCDE e seus membros.

Como demonstramos, apesar de possuir divisões diferentes entre os métodos, a essência de cada um é correspondente, aproximando nossa legislação, da utilizada pelos países membros da OCDE.

A tendência é, que com a crescente globalização existente, cada vez mais, tais regras se aproximem das já aplicadas nas diretrizes da OCDE.

BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE, Dário Bezerra de. *Contabilidade das operações em empresas inter-relacionadas e coligadas – preço de transferências*. 1998. 156 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1998.
- BETTEN, Rijkele; ROTONDARO, Carmine. *The concept of arm's length range*. África do Sul, IBDF, v. 5, n. 4, p. 174, jul./ago. 1998.
- BACCARO, Renato Fernandes. *Manual de preços de transferência: uma aplicação prática ante as margens de lucro predeterminadas*. São Paulo: IBPT, 2002.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- NOBRE, Lionel Pimentel. *O comércio internacional, as empresas transnacionais e o controle da transferência de preços (transfer pricing) no Brasil*. Dissertação de mestrado. PUC – 2000. P.194
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Preços de Transferência – o método do Custo mais Lucro – o conceito de custo – o método do Custo mais Lucro e as indústrias de alta tecnologia – como conciliar dispêndios intensivos, com pesquisas e desenvolvimento, com esse método*. In: SCHOURI, Luis Eduardo. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Tributos e Preço de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1999.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Preço de Transferência (transfer pricing) no Direito Brasileiro.
Disponível em [HTTP://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs550.pdf](http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs550.pdf). Acesso em 30/05/2010.

TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário Internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001.

XAVIER, Alberto. Direito tributário Internacional do Brasil. Tributação das Operações Internacionais. 5 ed. São Paulo: Forense, 1998.