

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL**

GABRIELA AULER

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*:
uma análise sob a ótica internacional e nacional**

**São Leopoldo
2018**

GABRIELA AULER

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*:
uma análise sob a ótica internacional e nacional

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.
Área de concentração: Direito da Empresa e dos Negócios.

Orientador: Prof. Dr. Éderson Garin Porto

São Leopoldo
2018

Dados Internacionais de Catalogação na Fonte

A924p Auler, Gabriela
Preços de transferência e o princípio arm's length : uma análise sob a
ótica internacional e nacional / Gabriela Auler ; orientação de Éderson Garin
Porto. – São Leopoldo , 2018.
128 f. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito, concentração em
direito da empresa e dos negócios) – Programa de Pós-Graduação em
Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2018.

1. Direito tributário. 2. Legislação tributária. 3. Preço de transferência.
4. Imposto sobre importação. I. Porto, Éderson Garin, orientador. II. Título.

CDU: 347.7

Catalogação: Marina Miranda Fagundes - CRB 10/2173

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: "**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O PRINCÍPIO ARM'S LENGTH: uma análise sob a ótica internacional e nacional**", elaborada pela mestrand **Gabriela Auler**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS - Profissional.

Porto Alegre, 19 de outubro de 2018.


Prof. Dr. **Wilson Engelmann**

Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em
Direito da Empresa e dos Negócios

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Éderson Garin Porto

Membro: Dr. Marciano Buffon

Membro: Dr. Wilson Engelman

Membro externo: Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Com amor e gratidão aos meus pais, que me proporcionaram, dentre tantos,
mais este privilégio acadêmico.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, aos meus pais, Guinter e Aneci, que com tanto esforço, puderam me proporcionar mais essa linda fase acadêmica, que tanto me cresceu e da qual vocês tanto se orgulham.

Agradeço a todos que me acompanharam, me elevaram, me compreenderam e me auxiliaram de alguma forma (física, mental ou espiritual) ao longo desse período de foco e dedicação. Em especial, agradeço ao meu irmão, Daniel Auler e ao meu namorado, Francisco Saraiva.

Agradeço, de forma enfática, a todos Professores e colegas de Mestrado, que tanto contribuíram para o meu crescimento e aprofundamento doutrinário e prático acerca de todos assuntos abordados ao longo do curso, bem como por toda humildade com a qual me deparei, companheirismo e profissionalismo.

Agradeço, ainda, ao Prof. Dr. Éderson Garin Porto, o qual tive a honra de ter como orientador. Obrigada, infinitamente, por todas contribuições acadêmicas proporcionadas, ao longo desse período.

RESUMO

Dentre os principais problemas enfrentados pela globalização está a harmonização tributária. A dificuldade para conciliar sistemas tributários diversos é imensa. Nesse ínterim, tampouco, se evidenciam os conflitos atinentes às regras de preço de transferência, as quais, frisa-se, têm maior impacto tributário sobre as rendas geradas internacionalmente do que qualquer outro aspecto da legislação tributária. Nesse contexto, procurou-se, por meio do presente trabalho, compreender melhor os padrões, princípios e métodos utilizados internacionalmente para fins de cálculo do preço parâmetro de transferência, partindo-se de uma análise internacional evolutiva quanto ao tema para, então, tratar de forma pormenorizada sobre ao princípio *arm's length* e efeitos decorrentes de sua aplicação. Após, discorreu-se sobre os preços de transferência no direito brasileiro, de sorte a abordar sua evolução, métodos utilizados para cálculo e a (não) utilização do princípio *arm's length* em decorrência da utilização de margens predeterminadas. Ainda, analisou-se o posicionamento da ONU quanto a tal fato e as decisões do CARF e STJ referentes ao tema. Por fim, discorreu-se acerca da possibilidade e relevância na implementação do princípio *arm's length* à legislação brasileira, elucidando as supostas dificuldades e alternativas existentes, com o viés de se chegar a um cenário mais próspero e favorável aos negócios internacionais, o qual deve trazer previsibilidade e segurança aos respectivos investidores/empresas.

Palavras-chave: Preço de transferência. Princípio *arm's length*. Margens predeterminadas.

ABSTRACT

One of the main problem faced by globalization is tax harmonization. The difficulty of reconciling different tax systems is immense. In this context, conflicts related to transfer pricing rules have a greater tax impact on revenues generated internationally than any other aspect of tax legislation. This study aim to understand the standards, principles and methods used internationally for the purpose of calculating the transfer price value. The study starts with an international evolutionary analysis on the subject and the detailed description of the arm's length principle and the effects of its application. Afterwards, it discusses about transfer pricing in Brazilian law, it's evolution, methods used for calculation and the (non) use of the arm's length principle due to the use of predetermined margins. The position of the UN on this fact was also addressed and approached the decisions of CARF and STJ on the subject. Finally, it discusses about the possibility and relevance of implementing the arm's length principle to Brazilian legislation, elucidating the difficulties and alternatives, with the scope of creating a prosperous and favorable scenario for international business, which should bring predictability and security to the companies/investors.

Keywords: Transfer pricing. Arm's length standard. Predetermined margins.

LISTA DE SIGLAS

AG	Agravo de Instrumento
ALP	Princípio <i>Arm's Length</i>
ALS	<i>Arm's length standard</i> / Padrão <i>Arm's Length</i>
AMCHAM	<i>American Chamber of Commerce</i> / Câmara Americana de Comércio
APAs	<i>Advance pricing arrangements</i> / Arranjos de Preços Antecipados
BEPS	<i>Base Erosion & Profit Shifting Action Plan</i> / Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros
BIAC	<i>Business and Industry Advisory Committee at OCDE</i> / Comitê Consultivo de Negócios e Indústria da OCDE
CAP	Método do Custo de Aquisição
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CE	Comissão Europeia
CIF	Custo, Seguro e Frete
CPC	Código de Processo Civil
CPL	Método de Custo de Produção mais Lucro
CPM	<i>Cost plus method</i> / Método do Custo Adicionado à Margem de Lucro
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CUP	<i>Comparable uncontrolled price method</i> / Método do Preço sem Inferência Comparável
EUA	Estados Unidos da América
FA	<i>formulary apportionment</i> / Rateio de Formulário/Tributação Unitária
FOB	Livre a Bordo
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i> / Acordo Geral de Tarifas e Comércio
IN	Instrução Normativa
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LIBOR	<i>London Interbank Offered Rate</i>
MNE	Empresa multinacional com investimentos direto no exterior
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECE	Organização Europeia de Cooperação Econômica
ONU	Organização das Nações Unidas
PCI	Preço sob Cotação na Importação
PECEX	Preço sob Cotação na Exportação
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIC	Preços Independentes Comparados
PRL	Método do Preço de Revenda menos Lucro
PVA	Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro
PVEx	Método do Preço de Venda nas Exportações
PVV	Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino Diminuído do Lucro
RFB	Receita Federal do Brasil
RPM	<i>Resale price method</i> / Método do Preço de Revenda
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TNMM	<i>Transactional net margin method</i> / Método de Margem Líquida Transacional
TPG	Transfer Pricing Guidelines / Diretrizes de Preços de Transferência
TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
UE	União Europeia
UNCTAD	Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O FENÔMENO DO TRANSFER PRICING	15
2.1 O surgimento do <i>Transfer Pricing</i> e sua abordagem no âmbito internacional	22
2.1.1 O BEPS associado às questões de <i>Transfer Pricing</i>	27
2.2 Da aplicação do princípio “<i>arm’s length</i>” e efeitos decorrentes	31
2.3 Dos métodos utilizados para determinação do valor de mercado	35
2.3.1 Da documentação necessária	41
3 O TRANSFER PRICING NO DIREITO BRASILEIRO	43
3.1 Evolução da legislação pátria atinente ao preço de transferência (<i>transfer pricing</i>)	43
3.2 Dos métodos para apuração do preço parâmetro.....	46
3.3 O princípio <i>arm’s length</i> no cenário brasileiro.....	53
3.4 Margens Predeterminadas e <i>Arm’s Length</i>: o posicionamento da ONU.....	59
4 ANÁLISE DE DECISÕES E ALTERNATIVAS EXISTENTES	64
4.1 Tabulação das decisões do CARF	64
4.1.1 Dos principais argumentos despendidos.....	85
4.2 Comentários sobre a PRL 60 e IN 243/2002	88
4.3 Das decisões do CSRF e STJ.....	93
4.4 Aspectos relevantes à implementação do princípio <i>arm’s length</i> e demais alternativas existentes	100
4.4.1 Da implementação do princípio <i>arm’s length</i> no Brasil: síntese conclusiva....	109
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
REFERÊNCIAS.....	122

1 INTRODUÇÃO

O incremento das relações comerciais internacionais e o grande aumento do fluxo de capitais entre países acaba por trazer à tona realidades nas quais as empresas restam inseridas em um mercado único global. Ou seja, estas estenderam as suas atividades para além das divisas de seus países de origem.

É nesse contexto, que a tributação de bens e de capitais se desenvolve com maior grau de complexidade, ao passo que as relações estabelecidas não são somente regidas pelo direito interno de suas respectivas nações, mas também por outras jurisdições.

Com efeito, dentre os principais problemas enfrentados pela globalização está a harmonização tributária. Tal se evidencia, justamente, em decorrência das diferentes sistemáticas de tributação e formas de cálculo adotadas por cada país, as quais podem facilitar as relações comerciais entre estes, ou dificultá-las.

Nesse ínterim, dentre os temas que possuem maior impacto tributário sobre as rendas geradas internacionalmente estão as práticas adotadas pelos “Preços de Transferência”, as quais se dão, resumidamente, em virtude da transferência de bens de uma afiliada para uma companhia relacionada localizada em outra jurisdição.

Os principais conflitos atinentes à matéria (que podem impactar na criação artificial de preços) referem-se aos padrões, métodos de cálculo adotados pelos países para fins de cálculo do preço parâmetro de transferência, bem como a observância (ou não) aos princípios e regras internacionais consolidadas a respeito do tema, a exemplo das *Guidelines* emanadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do princípio *arm's length*.

Nesse contexto, observa-se que as *Guidelines* da OCDE consistem em orientações, que podem ser emanadas por meio de relatórios, periodicamente, após a realização de conferências e reuniões do respectivo Comitê da organização, com o escopo de indicar meios e soluções para satisfação mútua (às partes envolvidas) de casos versando sobre preços de transferência, de sorte a minimizar possíveis conflitos.

No que toca à legislação brasileira atinente aos preços de transferência, observa-se que esta tem sofrido severas críticas por parte de doutrinadores, partes que se utilizam do referido instituto, bem como de órgãos internacionais. E tal se

deve, preponderantemente, pelo fato de que a respectiva legislação distancia-se de princípios internacionais consolidados, como o anteriormente mencionado “*arm’s length*”, à medida que o legislador optou pela adoção de margens predeterminadas.

Diante do contexto narrado e considerando a pouca doutrina pátria ventilando sobre o tema “preços de transferência”, despertou-se, com o escopo de contribuir com esta, o interesse no aprofundamento da matéria. Assim, o objeto/tema do presente trabalho consiste no exame do instituto “preço de transferência” no direito brasileiro sob o enfoque de parâmetros internacionais.

Com efeito, o desenvolvimento da pesquisa terá por fim a resposta aos seguintes questionamentos/problemas: Qual é a melhor disciplina/estratégia em nível nacional quanto aos preços de transferência com o escopo de gerar um ambiente favorável aos negócios transfronteiriços? A inserção do princípio *arm’s length* à legislação brasileira pode ter reflexos positivos para tanto?

Diante dos questionamentos que constituem os problemas do presente trabalho, tem-se como hipóteses iniciais (considerando o questionamento principal e o sub questionamento), que a melhor disciplina/estratégia em nível nacional quanto aos preços de transferência, se consubstancia na harmonização e alinhamento da legislação pátria com relação aos principais parâmetros internacionais, quais sejam, os emanados pela OCDE, de sorte a serem evitadas situações de conflito entre a legislação brasileira e a de outros países que adotam as *guidelines* da mencionada organização. Com efeito, a adoção do princípio *arm’s length* vem totalmente ao encontro de tal lógica, podendo vir a gerar reflexos positivos em decorrência da sua adoção pelo Brasil.

De tal sorte, a pesquisa terá como objetivo geral a análise quanto à forma de tratamento dos preços de transferência em nível internacional e nacional. Já os objetivos específicos consistirão em: analisar o fenômeno dos preços de transferência no âmbito internacional, sua respectiva evolução e métodos utilizados para determinação do valor de mercado; examinar o instituto dos preços de transferência no direito brasileiro, legislação existente e estudo jurisprudencial sobre a matéria; concluir, com base nos parâmetros internacionais e na jurisprudência pátria encontrada, em relação a qual seria o melhor tratamento para a matéria em nível nacional, com o escopo de responder ao(s) questionamento(s) objeto do trabalho.

Por conseguinte, o trabalho possuirá três capítulos atinentes ao desenvolvimento do tema propriamente dito, quais sejam, capítulo “2”, “3” e “4”. Nesta senda, o capítulo “2” partirá de uma abordagem internacional quanto ao fenômeno do *Transfer Pricing*, tratando do seu respectivo surgimento, das ações do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), que versam sobre a matéria, bem como quanto à aplicação do princípio *arm's length* e métodos internacionalmente utilizados para determinação do valor de mercado.

O terceiro capítulo será dedicado ao tratamento dispensado aos preços de transferência no cenário brasileiro. Dessa forma, será abordada a evolução da respectiva legislação, os métodos utilizados para fins de cálculo do preço parâmetro, bem como o enfoque que é dispensado ao princípio *arm's length* no cenário pátrio.

Ainda, tendo em vista o objetivo específico consistente no exame do instituto "preço de transferência" no direito brasileiro, bem como considerando que, para tanto, a melhor ferramenta se consubstancia em identificar, nos casos julgados, a interpretação conferida à matéria, o quarto capítulo será dedicado à análise de decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e judiciais, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) versando sobre preços de transferência.

Dessa forma, será elaborada uma tabela com dados elementares ao acórdão pesquisado como o número do acórdão, data de publicação, partes envolvidas e o Relator do caso; a ementa; e a decisão proferida com base na argumentação salutar utilizada em cada caso tabulado, a qual será apresentada de forma resumida.

Dessa forma, utilizar-se-á para a referida pesquisa os termos “preços de transferência”, “princípio *arm's length*”, “*transfer pricing*”, “preço parâmetro” e “método para cálculo de preço de transferência”, abrangendo-se o período dos últimos cinco anos, qual seja, de fevereiro de 2013 a fevereiro de 2018. O referido marco temporal tem por base, simbolicamente, o ano de 2013, ao passo que fora o ano em que passou a vigorar a “nova” lei de preços de transferência, a Lei. nº. 12.715/12 (Conversão da Medida provisória nº 563, de 2012).

A respectiva tabulação de decisões tem por escopo a verificação das discussões existentes no Brasil acerca do tema, assuntos correlatos e grau de profundidade dado a estas nos referidos órgãos, de sorte a permitir e possibilitar a comparação e o confronto de institutos, conceitos e decisões relativas ao tema, à medida que se terá a compreensão de como a matéria é tratada no cenário

internacional e as peculiaridades e divergências/dificuldades encontradas no cenário brasileiro.

Ao final, com base no estudo doutrinário/bibliográfico acerca da matéria, no entendimento e orientações das principais organizações internacionais que tratam sobre os preços de transferência (como a Organização das Nações Unidas – ONU e OCDE), bem como considerando as decisões administrativas e judiciais que serão encontradas (e tabuladas) e a interpretação dada a estas, pretende-se concluir por qual seria a melhor disciplina/estratégia para o Brasil com relação aos preços de transferência, com a finalidade de que possa ser gerado um ambiente (mais) próspero e favorável aos negócios transfronteiriços.

Diante desse contexto, frisa-se que a implementação do princípio *arm's length* vem à baila, justamente, por se tratar de princípio já consolidado no panorama internacional e que pode vir a se consubstanciar num “elemento-chave” para criação de condições competitivas e atração de investimentos e negócios. Nesta senda, almeja-se discorrer acerca da possibilidade e relevância na implementação do princípio *arm's length* à legislação brasileira, elucidando-se as supostas dificuldades e alternativas existentes e, ainda, posicionando-se de forma favorável, ou não, com relação à implementação do referido princípio internacional à legislação pátria.

Por fim, observa-se que a pretensão do presente trabalho não se consubstancia em exaurir a matéria, ou todos os pontos abordados mas, assim como exposto por Bruno Salama (2008) ao discorrer acerca do projeto acadêmico da disciplina de Direito e Economia (que ora se traz a título exemplificativo), este também possui por escopo enriquecer a gramática jurídica, oferecendo ferramental que ajude os estudiosos, os profissionais, e os pesquisadores em Direito a enfrentar os dilemas normativos e interpretativos, bem como a repensar o papel do Poder Judiciário (e Legislativo), no caso, com a finalidade de contribuir para um ambiente favorável aos negócios transfronteiriços.

2 O FENÔMENO DO TRANSFER PRICING

Marcus Abraham (2008) assevera, que as funções de Estado têm sofrido alterações substanciais (quanto à forma e conteúdo), sendo que tal teria se dado em virtude das necessidades de sociedades globalizadas, altamente complexas e sistematizadas.

Segundo o autor, as barreiras (comerciais) entre as nações seriam meramente burocráticas. Aduz, tampouco, que as multinacionais e as empresas de âmbito mundial podem ser consideradas apátridas. A rápida diminuição temporal, espacial e tecnológica do mundo como um todo, aliado à sensível redução de distâncias, enseja constantes quebras de barreiras de natureza econômica, social, política e tributária (ABRAHAM, 2008).

Capone e Valadão (2014) asseveram, que não se pode mais considerar as economias de forma isolada no contexto econômico internacional. Ou seja, todos Estados dependem uns dos outros, estando as suas economias interligadas, de sorte que uma pequena oscilação em um determinado país acaba por emitir reflexos para as economias do outro lado do mundo.

E não só as economias, mas os diversos setores de um país dependem do funcionamento do mercado internacional. O que se verifica, é que com a globalização, as empresas estenderam as suas atividades para além das divisas de seus países de origem. Destarte, esclarecem os autores, que muitas empresas alcançam o mercado internacional, não havendo barreiras para os seus produtos e serviços, como é o caso de diversas multinacionais.

No mesmo sentido, conforme se verifica no Manual Prático emanado pela ONU em 2012, por meio do seu Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, os rápidos avanços em tecnologia, transporte e comunicação deram origem a um grande número de empresas multinacionais, as chamadas “MNEs”, que têm a flexibilidade de colocar suas empresas e atividades em qualquer lugar do mundo (UNITED NATIONS, 2013).

Não obstante, o referido Comitê de especialistas esclarece, que a estrutura das transações dentro de um grupo MNE é determinada por uma combinação do mercado e forças de grupo que podem diferir das condições do mercado aberto que operam entre entidades. Assim, um grande e crescente número de transações

internacionais já não são governados inteiramente por forças do mercado, mas por forças que são impulsionadas pelos interesses comuns das entidades de um grupo.

Ocorre que essa suposta combinação do mercado e forças de grupo, acaba por importar, consoante Moreira (2010) no aumento da concorrência entre esses grupos, razão pela qual as companhias têm buscado, incessantemente, a redução de custos para manutenção da competitividade e maximização dos lucros. Nesse contexto surgiram estratégias, que visam a minimizar os custos das empresas. E é sob essa ótica que se desenvolveu, especialmente na década passada, a figura do planejamento tributário internacional.

Consoante Mendonça e Araújo (2016), maximizar os ganhos cortando os custos é um dos pilares de qualquer planejamento financeiro. Dessa forma, sendo as exações tributárias os principais custos atrelados à atividade produtiva, tem-se que o planejamento tributário se revela como uma das principais técnicas utilizadas (tanto por indivíduos como por empresas).

Rodrigues (2009) complementa, que o menor custo fiscal das operações passou a ser um fator decisivo para as empresas. Nesse ínterim, os temas tributários relativos aos aspectos internacionais obtiveram um considerável impulso e, mais especificamente, no que diz respeito à fraude fiscal internacional e suas variantes, cabendo maior destaque à evasão e à elisão fiscal internacional.

Consoante Capone e Valadão (2014):

[...] O planejamento tributário nada mais é do que um plano de ação, de forma a economizar o máximo de tributos possível, aproveitando-se dos benefícios oferecidos por cada sistema tributário e muitas vezes até mesmo das brechas legais (*loopholes*) encontradas nos sistemas tributários. Avançando um pouco mais, o planejamento pode atender ao abuso das formas jurídicas disponíveis nos diversos sistemas jurídicos, obtendo vantagens tributárias que fogem das transações com curso normal. (CAPONE; VALADÃO, 2014, p. 3).

No mesmo sentido, Mendonça e Araújo (2016) aduzem que, em regra, qualquer pessoa possa fazer certo planejamento tributário, na proporção de seu alcance pessoal, algumas empresas multinacionais têm se aproveitado do seu maior potencial econômico para maximizar o alcance de seu planejamento tributário. Enfatizam, fazendo menção a Corwin (2014), que recentemente técnicas utilizadas por empresas (sobretudo multinacionais), têm causado algum desconforto em parcela da opinião pública, sob argumento de que estas empresas estariam se

esquivando da sua “parcela justa” (*fair share*) no custeamento do Estado. E é nesse contexto que chama atenção o caso emblemático de planejamento tributário da *Apple*.

Além de ser uma das maiores companhias do mundo, a *Apple* também deveria “teoricamente” ser uma das maiores contribuintes, alegam os autores. Entretanto, por meio de um planejamento tributário bastante simples, mas muito engenhoso, a *Apple* “conseguiu” esquivar-se, entre os anos de 2009 e 2012, do pagamento de 44 (quarenta e quatro) bilhões de dólares. Tal montante seria devido a título de “*corporate income tax*” aos Estados Unidos da América (EUA), tributo este equivalente ao imposto de renda de pessoa jurídica cobrado no Brasil.

O planejamento tributário da *Apple* fundamentou-se, basicamente, em duas técnicas, quais sejam: a tributação pela residência (*dual residence*) e o preço de transferência (*transfer pricing*). A combinação dessas técnicas permite às empresas, as quais compõem o grupo, serem consideradas residentes ou não residentes em um determinado país perante duas jurisdições distintas. Nesta senda, estas podem realizar negócios jurídicos entre si com fins de transferir receita tributável de um país para protegê-la em outro com tributação mais favorável.

Especificamente no caso da *Apple*, quanto à primeira técnica, a companhia utilizou-se de uma lacuna provocada na relação entre o direito norte-americano e o direito irlandês. Consoante Capone e Valadão (2014), trata-se de uma estrutura conhecida como *Double Irish Arrangement*. Entretanto, no caso da *Apple*, observa-se que Bruxelas processou a Irlanda por permitir tal situação. Diante de tal fato, as partes envolvidas entraram num acordo, no qual a *Apple* vai pagar 13 (treze) milhões de euros devidos à Irlanda em impostos.

Não obstante, essa estratégia, também utilizada por outras empresas que comercializam *softwares*, tem por escopo o “aproveitamento” do regime tributário irlandês aplicado às empresas e das regras tributárias dos EUA, de modo que as empresas norte-americanas possam obter uma razoável economia de tributos.

Tal se deve, conforme Mendonça e Araújo (2016), ao passo que nos EUA, as empresas são tributadas conforme o chamado “princípio da residência”, ou seja, empresas com sede administrativa naquele país são tributadas na totalidade de suas receitas, frisa-se, independentemente do local onde fora realizada a atividade que originou a receita. Já na Irlanda, ao contrário, utiliza-se do chamado “princípio

da fonte”, segundo o qual são tributadas todas as atividades desenvolvidas naquele país, independentemente do local de residência ou de nacionalidade da empresa.

Dessarte, o que se verifica é uma espécie de “dupla não-tributação”. Segundo Capone e Valadão (2014, p. 17) “trata-se de uma forma lícita de economia de tributos, uma vez que quem o utilizar estará se valendo de autorizações legislativas, de direito privado e tributário”. Porém, a partir de normas-gerais antielisivas, pode haver um questionamento, ao passo que pode ser considerado planejamento abusivo.

Diante do contexto exposto, cabe fazer menção às colocações de Caliendo (2015), o qual expõe que o Direito Comparado, historicamente, se deparou com dois apelos, os quais se revelavam simultâneos e conflitivos, ao passo que, de um lado se verificava a necessidade de aumento do fluxo de comércio e de investimentos internacionais, sublinha-se, com a redução de barreiras e restrições ao fluxo de recursos e, de outro, a necessidade de impedir que a possível “liberdade absoluta” se consubstanciasse num uso abusivo, de modo a erodir a base tributável dos países então envolvidos.

Com efeito, complementa o autor, que algumas formas de atração de investimentos foram classificadas como potencialmente danosas, a exemplo de paraísos fiscais, ou regimes favorecidos, e outras práticas como a manipulação contábil de valores e a distribuição disfarçada de lucros (dentre outras), foram consideradas proibidas.

Moreira (2010) tampouco assevera, que em um mercado onde a competição ocorre em escala global, as corporações têm se utilizado de meios para reduzirem o impacto fiscal em suas contas, como o *tax havens* (países com tributação favorecida), *thin capitalization* (subcapitalização de empresas), *treaty shopping* (utilização indevida de tratados internacionais mais benéficos) e, tampouco, dentre outros, os preços de transferência (*transfer pricing*).

O Manual expedido pela ONU também evidencia possíveis práticas para manipulação de preços de transferência, senão vejamos:

An added dimension to the jurisdictional issue is motivation for transfer pricing manipulation as some MNEs engage in practices that seek to reduce their overall tax bills. This may involve profit shifting through non arm's length transfer pricing in order to reduce the aggregate tax burden of a multinational group. It may be noted that the reduction of taxation may be a motive influencing an international enterprise in the setting of transfer prices for intragroup transactions, but it is not the only factor contributing to the transfer pricing policies and practices of an international enterprise. (UNITED NATIONS, 2013, p. 5).

Outrossim, do referido Manual se verifica que de uma perspectiva financeira, os preços de transferência muito provavelmente são as questões fiscais transfronteiriças mais importantes hodiernamente. E isto se deve, em parte, porque as chamadas "MNE" não abrangem apenas grandes grupos empresariais, mas, tampouco, empresas menores com uma ou mais subsidiárias ou estabelecimentos permanentes em países diferentes em relação àquele em que a matriz ou sede está localizada.

Ademais, deslocamento/envio contínuo da produção de componentes e produtos acabados para determinados países; o aumento de novas economias nos países em desenvolvimento com a sua infra-estrutura, mão-de-obra qualificada, baixos custos de produção, clima econômico favorável; o aumento do comércio eletrônico e negócios na web são algumas das muitas razões pelas quais os preços de transferência se tornaram uma questão de alto perfil nas últimas duas décadas, segundo a ONU (UNITED NATIONS, 2013).

De acordo com Moreira (2010), está-se diante de uma operação de *transfer pricing*, sempre que uma companhia realiza negócios com outra companhia, a ela vinculada, situada em país distinto. Para tanto, necessários dois requisitos básicos para a caracterização do instituto, quais sejam: a prática de negócios entre companhias situadas em países distintos e a existência de vinculação entre as sociedades.

Silva Rodrigues (2009), didaticamente, aduz que a figura do preço de transferência é utilizada quando se constata a transferência de lucros:

- a) para paraísos fiscais, como são denominadas as jurisdições que não tributam a renda ou tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento);
- b) da filial para matriz no exterior, mediante o subfaturamento das exportações ou o superfaturamento das importações;

- c) de 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 à sua titularidade.

Ademais, complementa, que a utilização do preço de transferência se caracteriza pela presença de outros quatro requisitos, quais sejam:

- a) Internacionalidade – implica um relacionamento entre empresas situadas em Estados Nacionais distintos;
- b) Interdependência – as partes envolvidas devem estar vinculadas direta ou indiretamente pela direção, controle ou capital de ambas;
- c) Obtenção de uma vantagem de natureza tributária que extrapola o habitual, decorrente apenas da operação e, por último;
- d) Nexu causal entre a vantagem fiscal obtida e interdependência entre as empresas que participam da operação (RODRIGUES, 2009).

Consoante o Manual Prático da ONU, diante das situações e do contexto retro exposto, torna-se importante estabelecer o preço apropriado, denominado "preço de transferência", para transferências intra-grupais, transfronteiriças de bens, intangíveis e serviços (UNITED NATIONS, 2013).

Para a Organização, "preços de transferência" refere-se, portanto, à fixação de preços para transações entre empresas associadas quando da transferência de propriedade ou serviços. Essas transações também são referidas como transações "controladas", sendo distintas de transações "descontroladas" entre empresas que não estão associadas e podem assumir operações de forma diversa.

Fernandes (2013) adverte, que preço de transferência não é um conceito tributário, embora se trata de um dos mais importantes assuntos da tributação internacional. Complementa, que:

[...] Preço de transferência, no âmbito da administração financeira, é o valor atribuído aos produtos, serviços e direitos transacionados entre partes que estejam sob um controle comum, podendo ser desde departamentos de uma mesma empresa, até empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, passando por relações comerciais que permitam algum tipo de controle, como no caso das representações comerciais exclusivas (FERNANDES, 2013, p. 53).

Uckmar et al. (2012), sinteticamente, expõe que se tratam de operações em caráter internacional, que envolvem duas ou mais empresas domiciliadas fiscalmente em países diferentes, mas que se vinculam ao mesmo sujeito econômico

e criadas para minimizar a exigência fiscal no nível do grupo. Ou seja, os autores não apenas conceituam, mas trazem o escopo lógico da operação, consubstanciado na criação de empresas domiciliadas fiscalmente em países diferentes, justamente, para diminuição da exigência fiscal em nível de grupo.

Destarte, pode se tratar de forma de confluir lucros para sociedades localizadas em países com menor carga tributária (paraísos fiscais), mantendo-se os custos nos países de alta carga e deslocando-se os lucros. Entretanto, frisa o autor que tal lógica nem sempre é assim, ao passo que pode se assistir (sob uma lógica de grupo) o deslocamento da base imponible para uma sociedade controlada que, apesar de residente num país de alta tributação, acaba por possuir relevantes créditos tributários decorrentes de prejuízos passados.

Nesse contexto, a sociedade pode compensar fiscalmente os próprios prejuízos fiscais utilizados com os maiores lucros a ela atribuídos, os quais são obtidos com a manipulação dos preços de negócios intra-grupo.

A Receita Federal do Brasil (RFB) alude, que o termo “preço de transferência” é utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas (unidades organizacionais de uma mesma empresa), sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em um paraíso fiscal (BRASIL, 2010).

Tampouco, dispõe que em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode vir a ser artificialmente estipulado e, portanto, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes (em condições análogas – preço com base no princípio *arm's length* – ALP).

Esclarece Moreira (2010), que para aferir-se a licitude das operações envolvendo *transfer pricing*, estas (operações transnacionais entre partes relacionadas) são comparadas com operações similares realizadas entre empresas que não possuem qualquer tipo de vinculação, de sorte que, estando o preço de transferência no mesmo patamar daquele praticado no mercado, diz-se observado o *arm's length price* (o qual será abordado no item 2.2).

Em suma, para Uckmar et al. (2012), o que importa para fins de *transfer pricing*, é o fato de a operação, efetivamente, exprimir uma contraprestação, a qual é diferente daquela que seria normalmente paga em condições normais de mercado. Tal se deve, vez que o *intercompany pricing*, é, por si só, subtraído das regras de

livre mercado, pois, segundo o autor, falta a real contraposição de interesses entre os sujeitos envolvidos da transação, justamente, pelo fato de que um dos principais objetivos da operação é a redução da carga tributária do grupo.

Com efeito, através dos mecanismos ilustrados, se revela possível, a transferência de lucros de uma determinada sociedade à sua controladora, residente em outro país, sem a realização da típica hipótese de distribuição de dividendos. Nesta senda, frisa Uckmar et al. (2012), que tais comportamentos (amplamente utilizados por empresas multinacionais), são definidos como “defensivos”, ao passo que tendem a concentrar a carga tributária no Estado da sociedade *holding*.

Cabe ainda mencionar, que as tipologias das operações mencionadas, podem encontrar aplicação não só em relação às transações envolvendo mercadorias, mas, também com referência às prestações de serviços de tipos variados (administrativos, comerciais), empréstimos em dinheiro, *royalties* pagos pela utilização de licenças de patentes ou de bens imateriais (esclarece o autor).

2.1 O surgimento do *Transfer Pricing* e sua abordagem no âmbito internacional

Embora haja referência na literatura econômica de que as discussões concernentes aos preços de transferência remontam ao ano de 1883, Pinheiro (2001) assevera, que é a partir de 1930 que se têm notícias mais seguras e sólidas do tema sob uma perspectiva tributária.

O autor faz referência ao Comitê Fiscal da antiga Liga das Nações (fundado em 1928 com o fim de estabelecer as bases da tributação no plano internacional), que, em 1932, concluiu um detalhado e pertinente estudo acerca da tributação de empresas multinacionais. O Resultado foi um relatório de 1.200 páginas, de sorte que foram estudados mais de 27 sistemas tributários (PINHEIRO, 2001).

Mirshawka (2012) esclarece que o relatório que fora chamado de “*Carrol Report*”, pois fora elaborado por Mitchell B. Carrol, membro do tesouro americano, representou uma virada nos entendimentos tidos até então no tocante à alocação de lucros contida nos modelos de tratados. O objetivo do relatório se consubstanciou em formular um sistema de alocação ou repartição da renda das empresas devendo ser justo, lógico e adequado para todos os tipos de empresas.

Pinheiro (2001) complementa que Carrol, verificou que o problema da alocação dos lucros destas empresas multinacionais, residia, sobretudo, na

complexidade da estrutura dessas empresas e, tampouco, nas bases de fixação dos preços de transferência entre suas várias unidades espalhadas pelo mundo.

Após tal marco, foi apenas a partir dos anos sessenta, que a questão atinente aos preços de transferência passou a figurar novamente na agenda das discussões sobre o cenário da tributação internacional. O tema teria ressurgido em decorrência do rápido crescimento dos investimentos diretos e as estratégias utilizadas pelas empresas multinacionais para tanto.

Em 1962 o Congresso Americano já fomentava um controle mais ativo dos preços de transferência, aprovando, em 1968 (com sua publicação final apenas em 1994), uma emenda à seção 482 do *Internal Revenue Code*, de sorte a prever uma fórmula de alocação de renda tributável entre empresas coligadas.

Complementa Bertolucci (2000), que o *Internal Revenue Service* (fisco federal americano), tem amplos poderes para fazer retificações para alcançar o lucro tributável sobre qualquer transação que possa ter impacto sobre o imposto de renda nos EUA, sendo que as normas interpretativas de 1968, praticamente tinham/tem a força da lei e acabaram por reduzir muito a capacidade de o contribuinte defender seus pontos de vista nos tribunais.

Frisa que um dos principais aspectos desta regulamentação é a definição do *arm's length standard* (melhor abordado no item 2.1), cuja meta, é "deixar um contribuinte controlado (por seu acionista) em paridade fiscal com um contribuinte não controlado".

Entretanto, relata Pinheiro (2001), que em que pese terem sido estabelecidas as bases para monitoramento dos preços de transferência e os esforços empreendidos na definição de princípios, estes tiveram pouco sucesso naquele momento, vez que o detalhamento de regras acabou por introduzir um grau de especificidade sobre o qual seria muito difícil obter um consenso internacional.

Diante de tal contexto, nos anos setenta aumentou a pressão dos países no sentido da formalização de um acordo internacional sobre as regras a serem adotadas na aferição dos preços de transferência. A necessidade decorria em virtude percepção do poder das empresas multinacionais (transmudadas em corporações transnacionais) em movimentar fundos de curto prazo e investimentos de longo prazo em diversos países, utilizando-se, com freqüência, da estratégia de manipulação dos preços.

O debate em torno do poder das corporações internacionais levou a ONU a criar um centro para o estudo de tema. Todavia, alega Pinheiro (2001), que o primeiro relatório versando a respeito dos impactos das corporações transnacionais sobre o desenvolvimento e relações internacionais foi extremamente conservador, especialmente sobre questões tributárias.

Consoante Schäfer (2016), em 1948, com o objetivo de executar o Plano Marshall de reconstrução do continente europeu, após a guerra, surgiu a Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE). Essa organização teria aberto caminhos para uma nova era de cooperação, inclusive para outros continentes. Em 1960, EUA e Canadá integraram-se à Organização, que em 1961 (a partir de nova convenção) passou a denominar-se Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹.

E, que paralelamente aos trabalhos da ONU, foi essa Organização, que, por meio do seu Comitê de Assuntos Fiscais, acelerou os estudos sobre *transfer pricing*, adotando em 1976, uma Declaração de Decisões sobre Investimentos e Empresas Multinacionais, que em 1979 resultou no festejado Relatório sobre Preços de Transferência e Empresas Multinacionais.

Ressalta o autor, que tanto o Comitê da OCDE quanto o grupo de *Experts* da ONU, chegaram a conclusões similares, ou seja, no sentido de primazia do princípio dos preços sem inferência (*arm's length price*), bem como o enfoque dado pela mencionada regulamentação americana de 1968, a qual privilegiava a elaboração de critérios mais específicos na avaliação dos preços de transferência entre empresas coligadas.

A Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) também emitiu um importante relatório sobre Preços de Transferência em 1999. Tais dados históricos são corroborados e complementados, conforme trecho do Relatório da “*United Nations Conference on Trade and Development*”, realizada em 1999:

¹ *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*.

The OECD began a substantive assessment of transfer pricing issues in its publication *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (OECD, 1979), which was supplemented by additional guidance in *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues* (OECD, 1984) and again in *Thin Capitalization* (OECD, 1987). Given the continuing relevance of this issue and multiple revisions of the United States regulations, the OECD responded to the needs of member countries for updated transfer pricing guidance relevant to the expanding globalization of TNC activity [...]. (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1999, p. 15).

Ainda, do relatório se depreende (livre tradução), que em virtude da relevância da matéria, a OCDE permaneceu tratando e desenvolvendo o assunto conforme a necessidade dos países membros “*by indicating ways to find mutually satisfactory solutions to transfer pricing cases, thereby minimizing conflict and therefore costly litigation*” (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1999, p. 16). Foi nesse contexto que surgiram, em 1995, as orientações da OCDE sobre Preços de Transferências para Empresas Multinacionais e Autoridades Tributárias, as chamadas *guidelines*.

Do primeiro capítulo do Manual Prático da ONU sobre Preços de Transferência se verifica que as orientações da OCDE, alteradas e atualizadas, publicadas em 1995, de forma subsequente aos relatórios anteriores de 1979 e 1984 representaram um consenso entre os países membros da OCDE, principalmente países desenvolvidos e foram amplamente seguidos em regulamentos domésticos de preços de transferência destes países (UNITED NATIONS, 2013).

Contextualizando esse momento, Rosseto (1998) aduz que o histórico e intenso intercâmbio comercial entre a Europa e os EUA com certeza influenciou na similaridade das respectivas legislações sobre o tema, as quais acabam por refletir o pensamento contemporâneo sobre o *transfer pricing*. Tampouco, enfatiza que a divulgação das Diretrizes da OCDE, em 1995, pode ser considerada um marco conceitual para nortear a legislação de seus países membros e a daqueles que pretendem se filiar.

Cabe, tampouco, fazer menção a criação por parte da Comissão Europeia (CE), em outubro de 2002, do Fórum Conjunto da União Europeia (UE) em matéria de preços de transferência. Pestana (2016) esclarece que este foi constituído por um conjunto de peritos com a finalidade de encontrar soluções para os problemas decorrentes da aplicação do princípio de plena concorrência no mercado único europeu.

Complementa o autor, que este Fórum possuía como principais objetivos: identificar e debater questões de preços de transferência que se consubstanciavam em obstáculos às transações transfronteiriças na UE; prestar aconselhamento técnico à CE sobre esta matéria; propor soluções práticas, compatíveis com as linhas orientadoras da OCDE, com perspectivas de uma crescente uniformização das regras de preços de transferência na UE; a redução de custos associados ao cumprimento das disposições fiscais relacionadas com o tema.

Dando prosseguimento ao tratamento evolutivo da matéria, aduz Arromba (2011), que em Julho de 2010 a OCDE publicou uma nova versão das suas “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”. Tal versão surgiu após vários debates da OCDE relativamente a múltiplos assuntos relacionados com a temática dos preços de transferência e com o intuito de responder a essas questões e preocupações manifestadas quer pelas administrações fiscais, quer pelos sujeitos passivos.

Diante desse contexto, observa o autor, que esses debates deram origem à revisão dos capítulos I-III, e à criação de um novo capítulo, qual seja, o capítulo IX (das Diretrizes da OCDE), cujas principais alterações verificadas foram:

- a) a eliminação da hierarquização dos métodos de preços de transferência, passando a ser aconselhada a utilização do método mais apropriado às características específicas das operações analisadas;
- b) o desenvolvimento das orientações relativas à análise de comparabilidade;
- c) o desenvolvimento das orientações relativas à utilização e à aplicação prática do método da margem líquida da operação e do método do fracionamento do lucro;
- d) a inclusão do capítulo IX, que aborda a aplicabilidade dos preços de transferência nas operações vinculadas, que decorrem das reestruturações de negócios, bem como nas operações vinculadas que surgirão após as reestruturações (ARROMBA, 2011).

Por conseguinte, no ano de 2013 houve, por parte da OCDE, a apresentação de propostas sobre ativos Intangíveis, bem como, outro grande marco: a publicação do plano de ação da OCDE denominado BEPS (*Base Erosion & Profit Shifting Action Plan* – Plano de Ação contra Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros).

2.1.1 O BEPS associado às questões de Transfer Pricing

Conforme se verifica de matéria da *American Chamber of Commerce* (AMCHAM, 2018), a criação de padrões mais rigorosos de transferência de lucros para o exterior entrou na agenda de discussões fiscais internacionais, ganhando apoio dos governos para a padronização de normas relativas aos preços de transferência.

A apresentação/aprovação do plano de ação da OCDE para o BEPS se deu em reunião de cúpula dos 20 países mais desenvolvidos (G20), na Rússia. O respectivo plano aprovado pelos líderes em tal ocasião identificou 15 ações necessárias para que os governos viabilizem instrumentos nacionais e internacionais de regulamentação das transferências de lucros, bem como o comprometimento quanto às ações nos próximos 18 a 24 meses (daquela data).

Tal assunto vinha chamando atenção das autoridades internacionais em virtude do grande volume de recursos financeiros que as empresas enviavam, por meio de brechas legais, às suas sedes localizadas em países onde os impostos sobre operações dessa origem são menores (paraísos fiscais), de modo a criarem sérios problemas tributários nos países de origem dessas empresas. Frisa-se, a exemplo do caso da Apple.

Desse modo, consoante Gomes (2016), o projeto BEPS visa atacar formas de planejamento tributário agressivo (em desconexão com as atividades econômicas correlatas). Por conseguinte, tem por objetivo o combate ao agravamento da erosão da base tributável, bem como, atingir uma maior moralidade tributária.

Ou seja, para o autor, um dos principais propósitos do BEPS consiste no estabelecimento de coerência em nível internacional de tributação de renda das pessoas jurídicas. E, em que pese o fato de a política tributária estar no cerne da soberania dos países, tem-se, como consequência da globalização, que estas não mais podem estar “desenhadas isoladamente”.

Sublinha Fernandes (2014), diretor de Políticas e Estratégia da Confederação Nacional da Indústria em documento direcionado ao BIAC (*Business and Industry Advisory Committee at OCDE* – Comitê Consultivo de Negócios e Indústria da OCDE), que, no que toca ao Brasil:

Although not a member of the OECD, Brazil should actively participate in the construction of such rules. The same behavior should be from the Brazilian private sector. For industry, it is important that these new rules are consistent with growth, reduce uncertainties of the current system - particularly aggravated by the peculiar Brazilian rules on international taxation and the absence of double taxation agreements with key countries - and contribute to the alignment of Brazil with the best international practices. (FERNANDES, 2014, online).

Não obstante, esclarece a AMCHAM (2018), que a regulamentação visa não tão somente o combate à evasão fiscal, mas também trazer mais transparência às entidades fiscais internacionais sobre as operações de empresas com subsidiárias em vários países. Entre as ações propostas, está a criação de limites mais estritos de endividamento entre subsidiárias de uma mesma empresa no exterior, condicionando sua dedutibilidade na apuração de impostos.

Outra forma mencionada pela AMCHAM (2018), é a normatização da transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a exemplo de marcas e patentes, uma vez que se tratam de valores não padronizados e de difícil comparação no mercado, tornando sua avaliação subjetiva e a critério de cada empresa.

Com efeito, esclarece Lívio Gomes (2016), que as ações 8 e 9 do BEPS tratam sobre as regras de *Transfer Pricing* atinente à tributação de intangíveis, sendo que as ações 10 e 13 abordam as regras de *Transfer Pricing* e as ações que aumentam o valor de produtos, serviços e negócios pelas transferências de operações de alto risco.

Schoueri (2016), sublinha que as ações 8, 9 e 10 têm por escopo garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor. Em comum, as Ações revelam certa ideologia de seus formuladores, que identificaram na criação de valor (*value creation*) o suposto critério para alocação de receitas tributárias.

A ação 8, tem por finalidade o desenvolvimento de normas que impossibilitem a erosão da base tributária e a transferência de lucros por meio da transmissão de ativos intangíveis entre membros de um mesmo grupo. De tal sorte, elenca Schoueri (2016) as finalidades da ação em comento, quais sejam:

- a) o emprego de um conceito abrangente e bem delimitado de ativos intangíveis;
- b) a garantia de que os lucros associados com a transferência, bem como que o uso de ativos intangíveis sejam apropriadamente alocados em função da criação de valor (conceito questionável conforme o autor);
- c) a criação de normas de preços de transferência ou medidas especiais aplicáveis às transferências de ativos intangíveis (de complexa valorização);
- d) atualização das orientações concernentes às disposições de divisão de custos.

Já a ação 9 lida com riscos e capital, de sorte a elaborar regras que obstem o BEPS por meio da transferência de riscos entre entidades de um mesmo grupo (ou da concessão de uma parcela excessiva de um mesmo grupo). Para esse fim, esclarece Shoueri (2016, p. 45), “[...] propõe a adoção de normas que impossibilitem que uma entidade concentre retribuições consideradas ‘inapropriadas’ em razão de apenas ter assumido riscos contratualmente ou porque injetou capital”.

Consoante Schoueri (2016), a ação 10 tem como objetivo a elaboração de regras de preços de transferência ou medidas especiais para: expor as situações nas quais as operações podem ser requalificadas; esclarecer o emprego de métodos dos preços de transferência (em especial na divisão de lucros); o resguardo contra os pagamentos que tem como efeito a erosão da base tributária.

A ação 13, visa, tampouco, o desenvolvimento de normas sobre a documentação de preços de transferência com o escopo lógico de fortalecer a transparência para administração tributária, levando em consideração, para tanto, os custos de conformidade para o setor privado.

Da respectiva ação n.º 13 já foram implementadas alterações e edições por parte da OCDE, as quais refletem as consolidações decorrentes do referido projeto, senão vejamos:

This 2017 edition of the *OECD Transfer Pricing Guidelines* incorporates the substantial revisions made in 2016 to reflect the clarifications and revisions agreed in the 2015 BEPS Reports on Actions 8-10 *Aligning Transfer pricing Outcomes with Value Creation* and on Action 13 *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. It also includes the revised guidance on safe harbours approved in 2013 which recognises that properly designed safe harbours can help to relieve some compliance burdens and provide taxpayers with greater certainty. Finally, this edition also contains consistency changes that were made to the rest of the *OECD Transfer Pricing Guidelines*. (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD, 2017, online).

Ademais, resta enfatizar a preponderância (e consenso) quanto à aplicação do princípio *arm's length* como parâmetro basilar ao cálculo do preço de transferência no cenário internacional:

The OECD Transfer Pricing Guidelines provide guidance on the application of the “arm’s length principle”, which represents the international consensus on the valuation, for income tax purposes, of cross-border transactions between associated enterprises. In today’s economy where multinational enterprises play an increasingly prominent role, transfer pricing continues to be high on the agenda of tax administrations and taxpayers alike. Governments need to ensure that the taxable profits of MNEs are not artificially shifted out of their jurisdiction and that the tax base reported by MNEs in their country reflects the economic activity undertaken therein and taxpayers need clear guidance on the proper application of the arm’s length principle. (OECD, 2017, online).

Diante deste cenário, o que se verifica de acordo com Moreira (2016), é que a OCDE propõe uma ação geral e coordenada entre os legisladores tributários de cada país, levando em conta o objetivo principal do projeto, qual seja, o encontro entre a tributação e a sua respectiva substância econômica.

Pestana (2016) sublinha, que a OCDE, organização que foi a primeira a abordar a temática dos preços de transferência, continua tratando o tema com atenção e zelo, sendo, atualmente, o principal órgão internacional no que respeita ao estudo deste tema.

Nesta senda, os relatórios e as recomendações publicadas por este organismo se traduzem na principal referência nesta matéria para as administrações fiscais e para as empresas, de sorte a contribuírem para a sistematização dos princípios e para o desenvolvimento de metodologias destinadas à identificar as principais problemáticas e a estabelecer as melhores soluções para a questão dos preços de transferência.

2.2 Da aplicação do princípio “*arm’s length*” e efeitos decorrentes

Os métodos desenvolvidos pela experiência internacional e disseminados nos trabalhos da OCDE, conforme Gregório (2010), têm a clara intenção de promover o objetivo sustentado por um princípio, o qual é considerado padrão a ser empregado por grupos multinacionais e, tampouco, pelas administrações tributárias de todos os países. Trata-se do chamado princípio *arm’s length* (ALP).

Para o autor, este sinaliza no sentido de que os preços de transferência devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento nem subfaturamento. Ou seja, iguais àqueles praticados por empresas independentes. Noutros termos, o preço *arm’s length* (ou chamado preço sem interferência) é aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas em transações iguais ou similares e sob idênticas ou similares condições (GREGÓRIO, 2010).

Chapinoti (2010) relata, que na grande maioria dos países, as regras internacionais de preço de transferência têm por base sólidos princípios econômicos e, principalmente, o princípio *arm’s length*, traduzido como o Princípio do Preço sem Interferência. Ou seja, dentre as possíveis alternativas para a comparação de preços, o “mundo jurídico tributário internacional” adotou o referido princípio.

Pagliuso (2017) ressalta, que o princípio em questão tem como objetivo a mitigação de planejamentos fiscais abusivos que resultam em alocar parcela maior do lucro de um grupo econômico multinacional em pessoas jurídicas geradoras de um baixo nível de lucro ou, até mesmo, prejuízo.

No mesmo sentido, do Manual Prático sobre Preços de Transferência emanado pela ONU em 2012, se denota que em geral, a ideia subjacente ao princípio em questão, é a tentativa de colocar transações, em igualdade de condições com relação às vantagens (ou desvantagens) criadas. Com efeito, tal princípio foi amplamente aceito e encontrou seu caminho na maioria das legislações de preços de transferência em todo o mundo (UNITED NATIONS, 2013).

Sua definição, basilarmente, pode ser encontrada nas TPG (*Transfer Pricing Guidelines*) da OCDE, no artigo n.º 9 da convenção-modelo da OCDE para evitar a dupla tributação de empresas multinacionais, bem como no Regulamento de Imposto de Renda norte-americano.

No mesmo sentido, conforme abordado no Manual Prático da ONU, se verifica que o modelo das Nações Unidas tampouco tem por base o mencionado artigo, senão vejamos:

1 The UN Model Tax Convention Article 9(1) states the following “Where i. the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of these conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly”. (UNITED NATIONS, 2013, p. 10).

Em outras palavras, do referido Manual se verifica que as transações entre duas partes relacionadas devem basear-se no ALP, de sorte que o termo não é um termo especificamente utilizado no Artigo 9, mas é bem aceito pelos países como encapsulando a abordagem adotada no Artigo 9.

Assim, a maioria dos países desenvolvidos e membros da OCDE têm por base, no que atine aos preços de transferência, as diretrizes (*guidelines*) da OCDE, bem como as disposições da *section* 482 do Código Tributário Americano, vez que estas são tratadas, de acordo com Chapinoti (2010) como os dois grandes paradigmas neste assunto. Frisa-se, que apesar de algumas distinções (adiante pormenorizadas), ambos “ordenamentos” têm por base o mesmo princípio econômico, qual seja, o *arm’s length*.

Schoueri (2013), leciona que o princípio “*arm’s length*” consiste, em síntese, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas e não como partes inseparáveis de um negócio único. Ainda, devendo-se tratá-los como entidades separadas, a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo.

De acordo com o relatório da Conferência das Nações Unidas:

[...] Transfer pricing methods which are currently acceptable to most tax authorities are based on the arm’s-length principle. In non-technical terms, this principle means that a transaction should be valued at what company A would have charged company B in the market, if company B were an independent company not connected in any way with company A. (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1999, p. 9).

E do Manual Prático sobre Preços de Transferência elaborado pela ONU se depreende sobre a finalidade do princípio que:

The rationale for the arm's length principle itself is that because the market governs most of the transactions in an economy it is appropriate to treat intragroup transactions as equivalent to those between independent entities. Under the arm's length principle, intragroup transactions are tested and may be adjusted if the transfer prices are found to deviate from comparable arm's length transactions. The arm's length principle is argued to be acceptable to everyone concerned as it uses the marketplace as the norm (UNITED NATIONS, 2013, p. 11).

No mesmo sentido, Pinheiro (2001) observa, que a OCDE (no seu modelo de tratado contra dupla tributação) sugere, quanto à implementação do *arm's length price*, que cada empresa deve ser tratada como uma entidade separada (*separale entity approach*) que mantém relações independentes com empresas do mesmo grupo localizadas em outro país, com o escopo de atingir, por meio da denominada “ficção de independência”, resultados mais precisos quanto ao preço de transferência.

Por conseguinte, o que se verifica é que a OCDE rejeita a teoria da força de atração (*unitary approach*). Consoante Pinheiro (2001) esta consiste no fato de que

[...] qualquer estabelecimento de uma corporação transnacional localizado em determinado país significa o ingresso dessa corporação nesse país, circunstância suficiente para atrair a incidência da tributação sobre todos os lucros obtidos por aquele estabelecimento, ainda que auferidos no exterior. (PINHEIRO, 2001, p. 70).

Nesta senda, preconiza a OCDE, que a tributação dos lucros de uma empresa deve ser feita exclusivamente no país em que é domiciliada, a não ser na hipótese de exercer atividade em outro país por meio de um estabelecimento permanente, hipóteses esta, em que os lucros atribuíveis a esse estabelecimento podem, tampouco, ser tributados nesse outro país.

Esclarece o autor, que pelo modelo da OCDE, entende-se por estabelecimento permanente uma instalação fixa de negócios, por meio da qual uma empresa vai desenvolver (no todo ou em parte) seus negócios. E nesse contexto, adverte Schoueri (2013), que mesmo afastada a teoria da força de atração, remanesce o problema da apuração e alocação de resultados entre os estabelecimentos a partir da aplicação do princípio em comento (*arm's length*).

Em virtude desse fato, registra o autor a existência de dois métodos, quais sejam: o método direto (*separate accounting*) e o método indireto (*fractional apportionment*). Partindo dessa qualificação, tem-se que no método direto, a filial é vista como uma entidade econômica independente (embora não o seja juridicamente).

Em decorrência de tal, esclarece Schoueri (2016), que os recursos apropriados de terceiro para atender às necessidades da filial são dívidas e que estão economicamente vinculadas à filial. Destarte, podem ser deduzidas das receitas por ela apuradas no levantamento do seu lucro.

Ainda consoante o autor, pelo método indireto, parte-se também do lucro total da empresa (no país ou no exterior). Todavia, por esse método, o lucro apurado não é distribuído a partir da investigação de quem o produziu, e a dificuldade reside em encontrar um critério de distribuição que guarde harmonia com o *arm's length price*.

No caso de atividades diversificadas é difícil a possibilidade de encontrar um critério compatível com o princípio em questão, a exemplo de que quando cabe à matriz a atividade de industrialização e propaganda e à filial a distribuição. É por isso que alguns autores asseveram que o método indireto, nada mais é que um arbitramento.

Pinheiro (2001) preleciona, que o modelo de tratado da OCDE acaba por admitir no seu artigo 7º, tanto o método direto quanto o indireto. Entretanto, no que toca ao método indireto, devem ser utilizados critérios que conduzam a resultados compatíveis com o *arm's length price*.

Com efeito, esclarece o autor que o primeiro passo para aplicação do aludido princípio consiste na análise das funções, dos riscos e dos custos econômicos de cada unidade na corporação transnacional. Essa *functional analysis* tem por escopo a aferição do grau de relacionamento entre elas.

Nesta senda, Bertolucci (2000) assevera, que a definição de preços com base no *arm's length* passa pelo conceito do "melhor método" (*best method*) de cálculo, o qual procura definir qual é o método mais adequado a ser aplicado para a verificação do preço de venda. Para tanto, devem ser observados os seguintes aspectos:

- a) funções realizadas, como: pesquisa e desenvolvimento; engenharia de produto; engenharia de processo; fabricação do produto; extração e montagem, compras e administração de materiais, marketing e distribuição; transporte e armazenagem, e etc.;
- b) riscos assumidos, tais como: riscos de mercado; “sucesso ou fracasso” de pesquisa e desenvolvimento; riscos financeiros, de crédito e riscos gerais do negócio;
- c) cláusulas contratuais, entre elas: a forma de pagamento; volume; garantias; direito de atualizações; duração do contrato; negócios colaterais;
- d) condições econômicas: alternativas existentes para as partes envolvidas; mercados geográficos; tamanho e nível de desenvolvimento do mercado; participação de mercado; concorrência existente;
- e) tipo de propriedade ou serviço que está sendo transferido.

Esclarece o autor, que conforme o modelo americano, o ônus da prova cabe ao contribuinte. Nesta senda, se o fisco faz uma retificação, o judiciário irá mantê-la a não ser que o contribuinte prove que foi feita de forma arbitrária. Ademais, o contribuinte pode fazer ajustes compensatórios ao final do ano, antes de declarar o imposto de renda, para alcançar uma base de tributação *arm's length* (BERTOLUCCI, 2000).

Destarte, o princípio *arm's length* é aplicado pelo fisco para a massa de resultados e não para as transações individuais. Se as empresas demonstrarem a aplicação de preços “*arm's length*” usando um dos métodos aceitos pelo fisco, não precisarão retificar seus preços para efeito de tributação, esclarece o autor.

2.3 Dos métodos utilizados para determinação do valor de mercado

Com base nessas considerações e esclarecimentos preliminares concernentes à aplicação do princípio *arm's length* nas *guidelines* da OCDE e nas regras norte-americanas, frisa-se, os grandes paradigmas quanto aos preços de transferência para os demais “ordenamentos”, passa-se a abordagem quanto aos métodos propriamente ditos (para cálculo do preço de transferência) e sua forma de aplicação.

Conforme se depreende do Manual Prático da ONU, a questão-chave é como aplicar o princípio *arm's length* na prática e determinar o conseqüente preço de uma transação. Para tanto, existem vários métodos aceitáveis para fins de cálculo do preço de transferência. Com efeito, não existe um único método aplicável a todas as situações, ao passo que cada uma delas requer que o contribuinte selecione o método que trazer a melhor estimativa (UNITED NATIONS, 2013).

Uckmar (2012) preconiza, que no caso de operações entre partes relacionadas, para verificar se o preço pactuado está em sintonia com aquele de mercado, podem ser utilizados vários sistemas de confronto. No plano teórico, o autor revela certa preferência em relação ao método “confronto de preços” (*comparable uncontrolled pricing method*).

No mesmo sentido, Pestana (2016), coloca que a OCDE no seu relatório de 1995, atribui uma clara preferência aos métodos tradicionais (na sequência abordados), considerando-os mais adequados e ajustados sempre que se verifique paridade de circunstâncias negociais, ou, tampouco, quando as diferenças entre as operações não sejam suscetíveis de causar afetações substanciais no preço ou nas restantes condições que integram a operação.

No entanto, com a revisão das suas *guidelines* no ano de 2010, deixou de haver uma hierarquização dos métodos de preços de transferência, passando a ser aconselhada a utilização do método mais apropriado às características analisadas.

De acordo com Chapinoti (2010), no que atine às normas adotadas pelos EUA, tem-se que estas são mais complexas do que as descritas nas *guidelines da OCDE*, vez que se tratam de normas efetivamente aplicáveis e não meras diretrizes a serem seguidas.

Não obstante, também existe a possibilidade de se utilizar qualquer outro método (mesmo que não especificado) desde que tenha por base o *arm's length price*, justamente, com o escopo de que seja adotado o método que melhor se adéqua àquela operação específica.

De acordo com Pinheiro (2001), dentre os métodos utilizados na apuração do preço de transferência, tanto conforme o código norte-americano quanto pela OCDE (todos com observância ao ALP), e tidos como os tradicionais, se verificam: o método do preço sem inferência comparável (*comparable uncontrolled price method* – CUP); o método do preço de revenda (*resale price method* – RPM); método do

custo adicionado à margem de lucro (*Cost plus method – CPM*) e o método da razoabilidade (*reasonableness method*).

Relata o autor, que no método do preço sem inferência comparável, leva-se em conta a semelhança das transações em relação às transações realizadas por empresas não coligadas, bem como a similitude dos itens negociados. Moreira (2010), complementa que o CUP se trata de um clássico método comparativo, no qual, além das características supra, leva-se em conta: as quantidades, condições de pagamento, qualidade dos produtos, e etc.

Relata Uckmar (2012), que esse confronto de preços pode ser, preferivelmente, interno, de sorte a aplicar-se às próprias listas e tabelas da empresa submetida a controle. Ou, então, de forma externa (maneira subsidiária), baseada em preços fixados por empresas diferentes daquela examinada.

Todavia, ressalta o autor, a existência de situações em que tal não se revela possível, ao passo que é necessário que os bens sejam comparáveis, o que em dados setores nem sempre ocorre (a exemplo do farmacêutico). Outras situações verificadas são: quando os mesmos bens/serviços são comercializados dentro do mesmo mercado; quando as transações ocorrem no mesmo estágio de comercialização. Em vista de tais situações, outros métodos passam a ser os mais apropriados.

O RPM é calculado consoante Moreira (2010), deduzindo-se, do preço pelo qual um produto é revendido, o lucro obtido e as despesas do revendedor, com o escopo de verificar se o preço pago no produto pelo revendedor é, de fato, aquele praticado entre fabricante e revendedor não vinculados.

Já o CPM ou, segundo Uckmar (2012), método do custo majorado, visa determinar o preço de mercado com base no custo efetivo dos bens e dos serviços empregados na produção, aos quais é acrescentada uma adequada margem de lucro (chamada de *cost plus mark up*). Esclarece o autor, que este método é especialmente empregado em relação a bens semi-elaborados e às prestações de serviços.

No que toca ao método da razoabilidade, aduz Pinheiro (2001), que os métodos razoáveis ou métodos globais, são divididos em:

- a) lucros comparáveis: comparação do lucro total da empresa com o lucro de empresas não coligadas;
- b) taxa de retorno sobre ativos: consiste na comparação de taxas de retorno sobre ativos com as taxas de retorno das empresas não coligadas do mesmo setor (e sob as mesmas circunstâncias);
- c) divisão de lucros: tem-se por base a divisão do lucro total do grupo entre as diversas unidades da corporação transnacional.

Ainda, Chapinoti (2010) esclarece, que além dos métodos considerados tradicionais, existem os transacionais, encontrando-se, entre eles, o Método de Margem Líquida Transacional (*Transactional net margin method – TNMM*) e método *Profit Split*. Uckmar (2012) leciona, que o método da margem de lucro líquido, identifica a margem de lucro obtido na operação intra-grupo, bem como a compara com aquela obtida numa operação com um sujeito independente.

O denominado método *Profit Split* (método de repartição de lucro), tem por base o valor global do lucro que as empresas teriam obtido se tivessem agido independentemente, ou seja, individualizando a parcela do lucro relativa à operação examinada e com base na participação de cada unidade em termos de riscos e contribuições.

Do relatório da Conferência das Nações Unidas sobre Preços de Transferência se verifica quanto às definições dos métodos narrados, que:

[...] The profit split method identifies the combined profit to be split for the associated enterprises from a controlled transaction (between TNC entities). Those profits are then split, or allocated, between the TNC entities based upon an economically valid basis that approximates the division of profits that would have been anticipated and reflected in an agreement made at arm's-length with an independent customer. The transactional net margin method (TNMM) examines the net profit margin relative to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets) that a taxpaying TNC realizes from a controlled transaction with its affiliate(s). This method operates in a manner similar to the cost plus and resale price methods [...]. (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1999, p. 11).

Ademais, o relatório faz a diferenciação entre os bens tangíveis e intangíveis para fins de cálculo. No que toca à bens tangíveis se verifica que: “Tangibles include any goods, whether finished products or intermediate inputs, such as raw materials or components, that are transferred between affiliated enterprises” (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1999, p. 10).

Já com relação aos bens intangíveis, verifica-se a inclusão de diversas categorias, quais sejam:

- patents, inventions, formulas, processes, designs or patterns;
- copyrights, literary musical or artistic compositions;
- trademarks, trade names or brand names; • franchises, licenses or contracts;
- method programmes, systems, procedures, campaigns, surveys, studies, forecasts, estimates, customer lists or technical data; and
- other intellectual property not listed above. (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1999, p. 10).

Nesse contexto, Marques da Silva (2015) assevera, que as diretrizes por parte da OCDE com relação à determinação do preço *arm's length* da propriedade intangível (ativo imaterial) tratam-se de soluções que, se não ideais, ao menos são exeqüíveis. Dentre as advertências feitas pela Organização está a execução de um exame funcional cuidadoso versando sobre no que consiste o bem intangível; o valor (qualitativo) deste; a opinião dos peritos da indústria acerca do intangível; por quanto tempo o intangível manterá seu valor, dentre outras observações.

Com efeito, expõe o autor, que em 6 de junho de 2012, a OCDE publicou um Projeto de Revisão sobre o controle de preços de transferência aplicado aos bens imateriais. Em tal ocasião, o texto apontou/enfatizou os ativos intangíveis como sendo estratégicos para os interesses dos governos, bem como dos contribuintes. Por conseguinte, chamou a atenção para a necessidade de prover uma melhor definição, identificação e valoração dos intangíveis para os propósitos dos preços de transferência (MARQUES DA SILVA, 2015).

Nesta senda, o Projeto de Revisão prevê algumas ilustrações de itens que seriam consideradas intangíveis segundo essa aproximação, incluindo patentes, *know-how* e segredos comerciais, marcas registradas e nomes comerciais, licenças ou direitos similares. Ademais, declarou que o fundo de comércio (*goodwill*) se trata de um intangível (mas prevê uma definição muito ampla do termo).

Doutra banda, sinergias de grupo e características específicas do mercado são especialmente excluídas da definição de intangíveis porque não podem ser possuídas ou controladas por uma empresa única.

Shangina (2015), fazendo referência a Abdallah e Maghrabi (2009)², enfatiza que os ativos intangíveis exigem uma análise diferente da análise feita para ativos tangíveis, vez que apresentam maior dificuldade de valoração e, também, porque são a chave do sucesso comercial, especialmente nas indústrias criativas e tecnológicas.

Esclarece, tampouco, que o princípio da plena concorrência para as operações vinculadas deve ser determinado invocando-se um dos métodos especificados na regulamentação de preços de transferência (anteriormente abordados), quais sejam: Método do preço comparável de mercado (CUP); Método do preço de revenda (RPM); Método do custo majorado (CPM); Método do fracionamento do lucro (*Profit Split Method*); Método da margem líquida da operação (TNMM); ou outro método apropriado aos fatos e às circunstâncias específicas de cada operação

Nesta senda, conforme se verifica das *guidelines* da OCDE, e sublinha a autora, o preço praticado pela disponibilização de ativo intangível por uma entidade proprietária desse ativo à outra no seio de um Grupo Econômico, deverá ser igual ao que seria praticado (em circunstâncias semelhantes), a uma entidade independente, de sorte a garantir o cumprimento do *arm's length principle*.

Entretanto, o que se verifica consoante Shangina (2015), é que dado o caráter especial dos ativos intangíveis, existe uma dificuldade na identificação de comparáveis externos, o que dificulta, por sua vez, a aplicação do princípio da plena concorrência. No caso de licenças, no caso de existência de dados comparáveis externos é possível recorrer ao método comparável de mercado.

Na mesma linha, Pinheiro (2001) frisa, que se torna difícil a aplicação do princípio *arm's length* com base no método comparativo, bem como a fixação de um preço sem inferência com base nos métodos de custo, visto que o preço de mercado não abrange os custos envolvidos na pesquisa e desenvolvimento desse bem.

Consoante Abrantes (2017), a OCDE não sugere métodos preferenciais para intangíveis, ao contrário afirma que suas considerações gerais para ativos tangíveis se aplicam, tampouco, para os intangíveis. Entretanto, ressalta o autor a problemática quanto à aplicabilidade do *arm's length* em operações envolvendo

² ABDALLAH, W. M.; MAGHRABI, A. S. Do multinational companies have effective transfer pricing systems of intangible assets and e-commerce?. **International Journal of Commerce and Management**, Chicago, v. 19, n. 2, p. 115-126, 2009.

intangíveis (por não haver ativo similar ou negócio reproduzido no mercado anteriormente).

O reflexo dessa problemática, é que essas transações envolvendo intangíveis estão no centro de debates do BEPS sobre preços de transferência. Dessa forma, nas suas ações 8-10, são propostas alterações nas *Guidelines* de preços de transferência da OCDE, de sorte a incrementar os mecanismos de identificação e mensuração das transações concernentes à pessoas vinculadas envolvendo ativos intangíveis, restando o tema em aberto nas discussões internacionais (vide item 2.1.1).

2.3.1 Da documentação necessária

O trâmite atinente aos preços de transferência envolve várias etapas. Conforme o Manual das Nações Unidas estas podem abranger o recolhimento de informações da empresa/fundo; análise de indústria, análise de comparabilidade (que inclui análise funcional); seleção do método para determinar o preço parâmetro; preço final “*at arm's length*” (UNITED NATIONS, 2013).

Para tanto, conforme consignado no referido Manual, em todas as etapas do processo de preços de transferência, vasta documentação se faz necessária. Com efeito, tal pode vir a se tratar de uma preocupação, vez que existe o risco de sobrecarregar o contribuinte com custos desproporcionalmente elevados na obtenção de documentação relevante ou em uma pesquisa exaustiva de comparáveis que podem não existir (UNITED NATIONS, 2013).

Idealmente, espera-se que o contribuinte forneça apenas a documentação necessária para uma determinação razoável, pelas autoridades fiscais, quanto ao cumprimento ou não do ALP. Não obstante, resta frisado nas orientações do Manual (capítulo 1), que o excesso de exigências de documentação pode acabar por afetar o modo como um país é visto como um destino de investimento. Ou seja, tal pode desencadear efeitos particularmente desencorajadores em pequenos e médios empreendimentos (UNITED NATIONS, 2013).

Ainda, no seu respectivo Manual Prático, a ONU faz menção às informações ou documentos que o contribuinte precisa fornecer, classificando-os em:

- a) documentos relacionados à empresa (ex.: o padrão de propriedade/participação do contribuinte, o perfil comercial da MNE, perfil da indústria, etc.);
- b) documentos específicos de transações (ex.: os detalhes de cada transação internacional, análise do contribuinte e empresas associadas);
e
- c) documentos relacionados à computação (ex.: a natureza de cada transação internacional e a racionalidade para selecionar o método de cotação de transferência para cada transação internacional, fatores e os pressupostos que influenciam a determinação padrão *arm's length* – *ALS* – *Arm's length standard*) (UNITED NATIONS, 2013).

3 O TRANSFER PRICING NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 Evolução da legislação pátria atinente ao preço de transferência (*transfer pricing*)

Expõem Tauil, Caneca e Ferraro (2012), que no Brasil o controle de preços de transferência é obrigatório para pessoas jurídicas, que desenvolvam operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos com partes vinculadas residentes no exterior. Ainda, é obrigatório em operações internacionais realizadas com pessoas físicas ou jurídicas, vinculadas ou não, localizadas em paraísos fiscais, regimes fiscais privilegiados, bem como em países que não divulgam informações sobre a participação societária de empresas residentes.

Não obstante, Rosseto (1998) esclarece, que as primeiras iniciativas governamentais relativas a *transfer pricing* datam de 1929, quando as autoridades fiscais dos EUA passaram a regular a manipulação de preços nas transações inter-companhias. Tal se deu, provavelmente, como uma "resposta" às práticas empresariais que tivessem por objetivo a redução da renda tributável.

Entretanto, sublinha que o assunto só passou a despertar crescente interesse das autoridades fiscais no início dos anos 90, com a aceleração do processo de globalização da economia e conseqüente formação de blocos econômicos (ex.: Comunidade Européia, Nafta, Mercosul), bem como com o término da "Rodada Uruguai" de negociações no âmbito do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) e a criação da Organização Internacional do Comércio.

Nesse contexto, assevera Gregório (2010), que, em que pese o fato de não haver (àquela época) uma legislação específica para o tratamento dos preços de transferência no Brasil, este mantinha, com base em sua rede de acordos de bitributação, a previsão contida nos parágrafos 1º dos artigos 9º das Convenções-Modelo da OCDE e da ONU.

Não obstante, a partir de 1995 deu-se uma virada no tratamento dispensado (pelo Brasil) à tributação dos rendimentos auferidos pelas empresas que atuavam internacionalmente. Frisa o autor, que tal se verificou, vez que naquele ano foi editada a Lei nº 9.249, de modo que o Brasil passou a adotar o critério da universalidade para tributar a renda das pessoas jurídicas residentes (GREGÓRIO, 2010).

Ou seja, independentemente da localização da fonte de produção ou pagamento, quando do auferimento de riqueza no exterior por empresa brasileira, a tributação passou a se dar no Brasil. E nesse ponto Gregório (2010) esclarece, que se tratou do início de uma aproximação com a tendência internacional, a qual privilegia a tributação em bases universais.

O passo subsequente se deu em 1996, com a introdução dos artigos 18 a 24 na Lei nº 9.430, de sorte a inaugurar o tratamento expresso da disciplina sobre o controle dos preços de transferência no País. E, segundo Vasconcellos (2016), contemplaram as operações de importação e aquisição, exportação e alienação de bens, serviços e direitos, bem como operações financeiras ativas e passivas.

Sobre o período, Lewis et al. (2013) complementa, que a tendência de globalização das décadas de 1980 e 1990, mais o sucesso do Plano Real de 1994, que refreou a inflação e atraiu investimentos estrangeiros, mudou o panorama do contribuinte corporativo no Brasil e criou um terreno fértil para uma abordagem mais internacional à tributação de renda no Brasil (livre tradução).

Prossegue, que em decorrência do contexto exposto, cada vez mais contribuintes corporativos eram subsidiárias brasileiras de empresas controladoras estrangeiras ou empresas controladoras brasileiras de entidades legais no exterior. O primeiro mecanismo fiscal verdadeiramente internacional foi introduzido no final de 1995 pela Lei nº. 9.929, de 31 de dezembro de 1995, que estabeleceu a tributação mundial do imposto de renda para os contribuintes brasileiros (LEWIS et al., 2013).

O passo seguinte, relata o autor (em consonância com o já exposto), teria sido a introdução de controles de preços de transferência para pessoas físicas brasileiras e pessoas jurídicas residentes em suas transações internacionais. Pela primeira vez na história fiscal do Brasil, o conceito de preço de transferência internacional foi introduzido pela Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. O Brasil decidiu introduzir este novo mecanismo de taxação como parte do sistema de imposto de renda existente (LEWIS et al., 2013).

Todavia, assevera Chapinoti (2010), que apesar da exposição de motivos da Lei 9.430/96, mencionar que as normas nela contidas estavam de acordo com as regras adotadas pelos países integrantes da OCDE, não havia nenhuma menção quanto à adoção do ALP pelo Brasil.

Para Vasconcellos (2016), àquele momento, o objetivo principal perseguido pelo legislador, foi o de coibir a transferência de resultados obtidos no Brasil para o exterior por meio de aumento artificial de despesas ou redução de receitas. Pois tal, além de lesão aos cofres públicos, acabava por configurar impacto negativo nas condições de concorrência entre empresas.

Ademais, consoante Moreira (2010), tal Lei também trouxe à tona o conceito de empresa vinculada, o qual foi além do conceito restritivo e interno de pessoa ligada, presente no Regulamento do Imposto de Renda e, tampouco, da definição proposta pela OCDE em seu modelo de acordo.

Nesse contexto, complementa autor, que a OCDE havia consolidado no art. 9º da sua convenção-modelo para evitar a dupla tributação de empresas multinacionais (editada em 1963), o conceito de empresa vinculada para fins de controle do *transfer pricing*. Segundo tal conceito, duas empresas serão relacionadas quando: uma delas participar, de modo direto ou indireto, na direção, controle ou capital da outra; houver identidade entre os dirigentes, controladores ou proprietários de ambas as empresas (MOREIRA, 2010).

Não obstante, o conceito em questão fora trazido pela legislação pátria no artigo 23 da lei n.º 9.430/96. Pagliuso (2017), em consonância com o artigo, assevera, que se deve entender por pessoa vinculada tanto pessoas jurídicas com vínculo societário com a pessoa jurídica nacional, quanto pessoas físicas com alta participação societária, as quais possam ser consideradas controladoras ou coligadas, bem como situações em que há forte vínculo comercial entre as empresas, à exemplo daquelas que são membros de um consórcio (ou condomínio).

Do sítio da RFB se verifica, que nos termos da legislação pátria concernente a preços de transferência, é considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

1) a matriz desta, quando domiciliada no exterior; 2) a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior; 3) a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei das S.A.; 4) a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei das S.A.; 5) a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica [...] (BRASIL, 2010, p. 3).

Tampouco, do mesmo documento da RFB, se verifica que é considerada a vinculação no caso de caracterização de controladoras ou coligadas, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei das S.A., por participação societária de pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior (em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil), no capital social de uma terceira pessoa jurídica.

Ainda, nos casos em que a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta, também há vinculação, bem como nos casos de pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, gozar de exclusividade (ou em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil) goze de exclusividade como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Nesse íterim, Moreira (2010) complementa, o fato de ser interessante, que a enumeração do art. 23 estendeu o conceito de pessoa vinculada às situações nas quais não há qualquer espécie de vinculação societária, mas, tão-somente, relações contratuais, que, *per se*, podem não significar necessariamente a existência de uma vinculação que levaria uma das empresas a vender produtos abaixo do preço de mercado para a outra.

Por fim, ressalta Pagliuso (2017), que diante da configuração de qualquer das situações acima elencadas, será necessária a observância dos métodos de cálculo dos preços de transferência para se chegar a um “preço parâmetro” e ser determinado se os custos da importação de serviços serão dedutíveis de forma imediata ou haverá necessidade de se proceder a ajuste mediante adição de valores.

3.2 Dos métodos para apuração do preço parâmetro

A RFB explica que o preço parâmetro é o preço apurado por meio dos métodos de preços de transferência constantes na legislação brasileira, o qual servirá de referência na comparação com o preço que foi, efetivamente, praticado pela empresa (BRASIL, 2010).

No mesmo sentido, Gregório (2010) complementa, que “preço parâmetro” é uma ideia criada pelas regulamentações administrativas com o escopo de indicar o preço apurado por meio dos métodos previstos na Lei nº 9.430/96. Por conseguinte, este deverá ser confrontado com o “preço praticado”, o qual é calculado como a média aritmética ponderada dos preços praticados nas transações controladas, abrangendo-se o período de apuração do tributo.

Ainda, conforme explicação constante no sítio da RFB (supracitado), quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor. Dessa forma, a diferença que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (BRASIL, 2010).

Não obstante, quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação for inferior ao preço praticado na importação, tem-se que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido. De tal sorte, a diferença deverá ser tributada.

Ou seja, da explicação acima resta claro, que a lei brasileira denominou de forma diferenciada os métodos caso eles se apliquem à importação ou à exportação. Nesse ínterim, no que atine às regras de importação se verifica do artigo 18 da Lei 9.430/96, 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 métodos lá constantes, quais sejam: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC); Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Método de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

Chapinoti (2010), define o Método “PIC”, como a média dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, sejam eles idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países e verificado em operações de compra e venda entre pessoas não vinculadas em condições semelhantes.

Pagliuso (2017), assevera que se trata de método altamente eficaz, ao passo que neutraliza os efeitos da relação entre a empresa compradora e a vendedora. Entretanto, esclarece que é um método não muito utilizado na prática, em virtude da dificuldade por parte das empresas na obtenção dos documentos relativos às transações previstas na lei.

Já com relação ao PRL, aduz o autor tratar-se de um dos mais utilizados. Tal método prevê um cálculo inverso da margem de lucro a ser atingida pela empresa brasileira (para fins de apuração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – e CSLL), de modo que o cálculo é feito a partir do preço líquido da venda dos bens, direitos ou serviços produzidos, diminuindo-se os descontos incondicionais, os tributos sobre vendas e as comissões e corretagens pagas.

Na sequência, ressalta o autor, que a lei prevê que se encontre o respectivo percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados de partes relacionadas no custo e do item vendido pela empresa no Brasil. Com base nesse índice de participação, deve ser encontrado o valor de participação dos itens importados no preço líquido de venda.

Por conseguinte, com fulcro no §12 do artigo 18 da Lei 9.430/96 (alterada pela Lei 12.715/2012), o contribuinte deve aplicar as margens fixas lá previstas, quais sejam, de 20%, 30%, ou 40%, frisa-se, conforme o setor econômico em que a empresa estiver inserida, sobre o valor de participação dos itens importados no preço líquido de venda.

Assim, tem-se que o preço parâmetro para fins de preço de transferência será a diferença entre o valor encontrado a partir das margens fixas previstas em lei e a margem de participação dos itens importados no preço líquido de venda do item. Destarte, no caso da empresa praticar uma margem inferior à prevista em lei, se faz necessário o ajuste do preço de transferência na determinação do lucro real, ressalta Pagliuso (2017).

Ainda o artigo 18, III da Lei n.º 9.430/96 (com redação dada pela Lei 12.715/2012) traz o CPL, o qual é definido como sendo o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos (idênticos ou similares), acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e, tampouco, de margem de lucro de 20%, a qual é calculada sobre o custo apurado.

Pagliuso (2017), complementa, que para fins de determinação do preço com base nesse método, poderão ser computados como integrantes do custo, aquele despendido na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; o custo do pessoal aplicado na produção; o custo dos bens aplicados ou consumidos na produção; os custos de locação, manutenção e reparo de bens; os valores de quebras e perdas razoáveis, entre outros.

Entretanto, o autor esclarece, que a crítica que se faz a esse método está vinculada a suposta dificuldade na obtenção da documentação da empresa relacionada no exterior, pois tal obtenção pode restar impedida pelas cláusulas de confiabilidade existentes (PAGLIUSO, 2017).

No que atine às receitas oriundas de exportações para o exterior, outros métodos (a seguir expostos), são utilizados. O artigo 19 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as receitas auferidas nas operações (com pessoa vinculada) estarão sujeitas a arbitramento, nas hipóteses em que 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 (BRASIL, 1996).

Nas hipóteses supramencionadas utiliza-se como base o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes. Com efeito, o § 1º do mesmo artigo esclarece, 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 desde que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado pátrio (BRASIL, 1996).

Com relação aos métodos propriamente ditos, o artigo traz o 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), bem como o Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP).

Para Gregório (2010), o PVEx tem por base a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa para outros clientes, ou, tampouco, por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares e levando-se em conta o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda (e em condições de pagamento semelhantes).

Doutra banda, o PVA é definido pelo autor como a média aritmética dos preços de venda de bens, (também idênticos ou similares), praticados no mercado atacadista do país de destino. Neste caso também são observadas as condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço cobrados no referido país, bem como margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

Conforme se depreende dos próprios termos do art. 19, §3º, III e IV da Lei 9.430/96 (com posteriores alterações), o PVV resta definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, os quais são praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos os tributos incluídos no preço, que são cobrados no referido país, e a margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo;

E, por fim, o CAP é trazido na referida legislação, como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos exportados e acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil, bem como de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições.

Diante dos métodos expostos, Gregório assevera, que a ideia do teste de comparabilidade, a qual resta presente em todos os métodos desenvolvidos no âmbito internacional, só foi mantida para os métodos “PIC” e “PVEx”. Complementa, que para o método “PIC”, os preços comparáveis devem ser buscados em transações que envolvem bens, serviços ou direitos, “idênticos ou similares”, realizadas no “mercado brasileiro ou de outros países” em “condições de pagamento semelhantes”.

Não obstante, no que toca aos demais métodos, percebe o autor, o afastamento do teste da comparabilidade, a qual decorreria da opção do legislador brasileiro pela predeterminação das margens brutas em valores percentuais fixos. Na metodologia internacional tem-se, que as margens que formam a amostra de transações não controladas em circunstâncias comparáveis acabarão por compor um intervalo de preços *arm's length* que será cotejado com o preço praticado na transação controlada:

Os métodos brasileiros que utilizam margens, por outro lado, determinam o cálculo de médias aritméticas ponderadas de preços de revenda (PRL, PVA e PVV) ou de custos (CPL e CAP) que constituirão bases a partir das quais devem ser aplicadas as respectivas margens brutas predeterminadas com o intuito de encontrar um valor único representativo do preço parâmetro. As referências a preços idênticos ou similares, no PVA e PVV, e a custos idênticos ou similares, no CPL, são meras concessões do legislador em virtude da eventual dificuldade de se encontrar, nas próprias empresas vinculadas situadas no exterior, os preços e custos que formarão as médias que servirão de base para a aplicação das margens brutas (GREGÓRIO, 2010, p. 120).

Enfatiza Silva (2014), que desde a publicação da Lei nº 9.430/1996, diversas normas infralegais foram publicadas no sentido de modificar, regulamentar ou interpretar as regras de preços de transferência introduzidas pela referida lei, em especial, inúmeras Instruções Normativas.

Consoante Pagliuso (2017), a Instrução Normativa (IN) n.º 1.312/12 acabou por regulamentar e consolidar a disciplina de controle de preços de transferência, de modo a revogar a IN n.º 243/02. Não obstante, faz menção à portaria n.º 222/08, que em consonância com o previsto no artigo 21, § 2º da lei em comento, estabeleceu normas para o pedido de alteração de margens de lucro (estabelecidas nos artigos 18 e 19 da mesma lei).

Com efeito, Rocha (2013) aduz, que as regras brasileiras de preço de transferência se destacaram no cenário global, tendo em vista uma tentativa de objetivação, com vistas à praticabilidade no momento de sua aplicação. Não obstante tal viés objetivo (que já não se mostrava mais absoluto), teria perdido espaço com a edição da Lei n.º 12.715/12 (decorrente da conversão da Medida Provisória n.º 563/2012), a qual veiculou uma pertinente reforma nas regras da Lei anterior.

O autor esclarece que a Medida Provisória (convertida na mencionada Lei), tinha por escopo a redução de litígios envolvendo preços de transferência. Nesta senda, uma das áreas de reforma foi a espinha dorsal do PRL, o qual é aplicável no caso de aquisição de bens, serviços e direitos do exterior, vez que este era um assunto que suscitava inúmeras controvérsias (ROCHA, 2013).

Ressalta o autor, que o critério utilizado pela legislação tinha por base a destinação do bem, serviço ou direito importados, de sorte que, se destinado à revenda, aplicava-se o PRL 20% e, quando destinado à produção, aplicava-se o PRL 60%. Com efeito, alterou-se substancialmente o modelo até então vigente com a modificação do critério para determinação do percentual aplicável (ROCHA, 2013).

Com a antiga Lei levava-se em conta a atividade da empresa brasileira, revenda ou produção, com o intuito de verificar-se possível agregação de valor ao bem, serviço ou direito importado em território nacional. Para Rocha (2013), o que passou a ser relevante com a alteração legislativa em comento, foi o setor da atividade econômica da pessoa jurídica (brasileira). Tauil, Caneca e Ferraro (2012) complementam que as margens de lucro variam de 20% a 40%.

Os autores, tampouco, fazem menção a outras alterações, como a introdução de um novo método a ser aplicado nas importações (PCI) e exportações (PECEX) de *commodities*, o qual terá como base a cotação média diária de bens ou direitos sujeitos a preços públicos nas bolsas de mercadorias e futuros, frisa-se, reconhecidas internacionalmente.

Ignácio e Pombo (2012) complementam, que pela Lei n.º 12.715/12, todas as *commodities* ficam sujeitas ao controle de preços em operações de importação e exportação. Nesta senda, a norma determina que, na hipótese de transações com *commodities* sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverão ser usados os métodos de Preço sob Cotação na Importação (PCI) ou Preço sob Cotação na Exportação (PECEX).

No caso de não haver cotação em bolsa, a comparação se dará com preços obtidos em institutos de pesquisas idôneos ou agências reguladoras. Na prática, o preço praticado nessas transações poderá ser ajustado para o cálculo dos tributos. Ressaltam os autores, que antes o preço de transferência para as *commodities* sem cotação era calculado com base no custo e em uma margem de lucro fixa, o que possibilitava às empresas flexibilizar preços para manter um lucro maior em países onde a tributação era menor.

Tauil, Caneca e Ferraro (2012) ainda esclarecem que o método de importação consistente no PIC passou a levar em consideração as operações que se consubstanciam em, pelo menos, 5% das importações realizadas pelo contribuinte, sujeitas às regras de preços de transferência no ano fiscal; e, tampouco correspondente aos preços independentes realizados no mesmo ano fiscal das importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

Não obstante, a limitação da dedução dos juros de contratos de mútuo firmados com partes vinculadas também devem ser objeto de controle de preço de transferência. E tal se evidencia mesmo que esses acordos sejam registrados no Banco Central do Brasil. Assim, esclarecem os autores, a dedutibilidade dos juros

será limitada à taxa *London Interbank Offered Rate* (LIBOR) para depósitos em dólares norte-americanos e uma duração de seis meses, acrescida de um spread de 3%.

Santos (2013), diz ser elogiável a pretensão do legislador de buscar efetivos parâmetros de mercado para as operações financeiras. Abandonou-se o critério único “LIBOR + 3%”, de sorte a serem introduzidos critérios diferentes para situações diversas. Outrora, frisa o reconhecimento de que a taxa LIBOR não se consubstancia no parâmetro mais apropriado para toda e qualquer situação; bem como de que o *spread* fixo não está em consonância como fato de que o mercado é mutável conforme tendências econômicas do momento.

Nesse contexto, aproveita o autor para fazer algumas críticas pontuais com relação à Lei 12.766/2012, a qual veiculou reformas sobre o controle fiscal dos preços de transferência relativos a juros, as quais são corroboradas por diversos outros doutrinadores, entretanto, não serão aqui objeto de aprofundamento.

3.3 O princípio *arm's length* no cenário brasileiro

Abrantes (2017), observa que a gênese do *arm's length* como princípio internacional data de 1933 quando o Comitê de Assuntos Fiscais da Liga das Nações teria aprovado o “*Draft Convention on the Allocation of Business Profits Between States for the Purposes of Taxation*”. Entretanto, teria sido apenas a partir de 1995, com a publicação das primeiras *Guidelines* pela OCDE, que a disciplina dos preços de transferência e o ALP teria passado a se consolidar e ganhar mais força.

Schoueri (2013) assevera, que chama atenção que nos seus primórdios, o ALS não aparecesse como único, ou, necessariamente, como o melhor, mas apenas como o mais freqüente. Inclusive, alega que nos EUA, entre os anos de 1972 e 1992, houve claro declínio daquele “*standard*”. Observa, inclusive, que governos de alguns estados norte-americanos insistiram na adoção de outros métodos, tais como o unitário e o *formulary approach*.

Esclarece que a batalha travada apenas foi resolvida por meio de uma solução de compromisso encontrada nas referidas *Guidelines*. Com efeito, a OCDE reafirmava seu posicionamento firme em relação ao *arm's length*, mas admitia a

inclusão de novos métodos, o *profit split method* e o TNMM (provenientes, segundo o autor, das práticas norte-americanas), identificando-se, de tal sorte, uma concessão para o alargamento do ALS.

Tal se justificava, consoante Schoueri (2013) pelas seguintes razões: aceitação que as forças de oferta e demanda do mercado são o melhor meio para alocar recursos e premiar esforços; o ALP oferece tratamento igual a empresas pertencentes a grupos multinacionais e empresas independentes. Em decorrência, estariam sendo evitadas as vantagens tributárias advindas da concentração do poder econômico em enormes grupos de multinacionais. Não bastasse, esse princípio era aplicado com sucesso na maioria dos países.

Ainda, Gregório (2013) faz menção à comparabilidade. Afirma que esta está presente em todos os métodos desenvolvidos no âmbito internacional. Assevera que se trata da própria essência do *arm's length*. Aduz que a OCDE, em suas *Guidelines*, explica que a comparabilidade está no coração da aplicação do ALP. E complementa no seguinte sentido:

Haverá comparabilidade se numa comparação entre as circunstâncias da transação controlada e as circunstâncias da transação não controlada nenhuma das diferenças existentes entre estas circunstâncias for suficiente para afetar materialmente o parâmetro que estiver sendo examinado na metodologia escolhida (preços ou margens) ou se razoáveis ajustes puderem ser feitos para eliminar os efeitos materiais destas diferenças. (GREGÓRIO, 2013, p. 349).

Não obstante, ressalta o autor, que os métodos brasileiros foram pretensamente inspirados nos métodos tradicionais desenvolvidos para fins de apuração do *arm's length* na disciplina internacional de preços de transferência (GREGÓRIO, 2013).

Ademais, frisa, que o controle dos preços de transferência no Brasil foi motivado pelo desejo de combater a elisão fiscal por meio de uma legislação interna que convergisse para o tratamento internacional da matéria. A intenção teria, tampouco, o mérito de corresponder aos acordos de bitributação assinados pelo Brasil.

Ocorre que, conquanto nas Guidelines da OCDE, o enfoque dos métodos residia na comparabilidade de preços (CUP) ou de margens brutas (métodos *cost plus* e *resale price*), no Brasil, a comparabilidade restou mantida pelo legislador

apenas para os métodos PIC e PVEx (os quais foram inicialmente inspirados no CUP).

Nesta senda, expõe Schoueri (2013), que a disciplina brasileira de preços de transferência foi inaugurada pela Lei n.º 9.430/96 e marcada por certa perplexidade. Esta surgia pouco depois dos integrantes da OCDE terem chegado a suposto consenso sobre o assunto, de sorte a firmarem posicionamento favorável em relação ao ALP, o qual restou consolidado por meio da publicação de diretrizes, as já denominadas *Guidelines*.

Complementa Vicente (2007), que na linha da exposição de motivos do projeto de lei que introduziu em nosso ordenamento a referida disciplina, tem-se que a razão deste controle resta fundada na expectativa de as administrações tributárias terem meios de evitar práticas lesivas aos interesses financeiros; impedir ou minimizar a transferência de resultados para o exterior por meio de manipulações artificiais de preços pactuados em operações de importação ou exportação de mercadorias, serviços e direitos com pessoas vinculadas.

Todavia, ressalta Schoueri (2013), que a legislação brasileira divergia em diversos pontos com relação ao que era apregoadado no âmbito da OCDE, sendo o maior espanto, justamente, no tocante às margens predeterminadas. Observa que foram levantadas suspeitas quanto à sua constitucionalidade, mas que a sistemática acabou por se impor, não se discutindo mais sobre o seu cabimento, mas sobre a aplicabilidade de um ou outro método.

Esclarece Gregório (2013), que na metodologia internacional, as margens que formam a amostra de transações não controladas em circunstâncias comparáveis irão compor um intervalo de preços *arm's length*, o qual será cotejado com o preço praticado na transação controlada.

Doutra banda, os métodos brasileiros que utilizam as referidas margens, determinam o cálculo de médias aritméticas ponderadas de preços de venda ou de custos, as quais constituirão bases, a partir das quais devem ser aplicadas as respectivas margens brutas predeterminadas com o escopo de encontrar um valor único que representará o “preço-parâmetro”.

Com efeito, segundo o autor, o controle dos preços de transferência no Brasil tem se caracterizado pela mitigação do padrão historicamente constituído no âmbito internacional, o *arm's length*, em favor da praticabilidade:

A enunciação taxativa de hipóteses que caracterizam a vinculação entre as partes de uma transação é claramente uma destas situações. Em vista das dificuldades que permeiam as noções flexíveis do aspecto subjetivo da disciplina no âmbito internacional, o legislador pátrio preferiu a segurança de hipóteses marcadas pela subsunção. Por outro lado, diante das inúmeras possibilidades de planejamentos voltados para a elisão internacional com apoio em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, escolheu-se submeter quaisquer transações realizadas nestas condições ao controle dos preços de transferência. Parece nítido que razões de ordem prática inspiraram o legislador nesta definição do aspecto subjetivo da matéria (GREGÓRIO, 2010, p. 125).

Dado tal contexto, ressalta Mirshawka (2012), que não há a verdadeira acepção *arm's length* a partir de fórmulas pré-estabelecidas para qualquer atividade, fugindo-se claramente do conceito internacional. Ainda, alega sob o ponto de vista conceitual internacional, que a aplicação do ALP permite a aplicação de métodos diversos dos descritos no seu relatório, desde que os preços satisfaçam tal princípio, o que não se verifica em relação à lei brasileira.

Complementa Gregório (2010), tampouco, que na legislação brasileira, o legislador optou por seguir conceitos tradicionalmente usuais e aceitos na legislação de imposto de renda das pessoas jurídicas, de sorte a fixar limite máximo de dedutibilidade de custos ou despesas e valor mínimo de receita a ser reconhecida, para fins de apuração do lucro tributável.

Assevera, que estas ideias parecem ter influenciado toda a formulação das regras brasileiras, revelando que a preocupação do legislador ao positivar as regras de controle dos preços de transferência não se restringiu à convergência com o padrão internacional (GREGÓRIO, 2010).

Outrossim, observa o autor, que afora as previsões contidas nos acordos de bitributação assinados pelo País, não há nenhuma indicação aparente de que o *arm's length* tenha sido expressamente positivado no direito brasileiro. Argumenta, que a única possibilidade de se invocar este padrão ocorreria nas situações em que a transação internacional praticada pela empresa brasileira (objeto de um questionamento acerca do preço de transferência) desenvolve-se com empresas jurisdicionadas em países signatários daqueles acordos (GREGÓRIO, 2010).

Ademais, aduz que a presença do dispositivo previsto nos parágrafos 1º dos artigos 9º das convenções-modelo não tem (por si só) o condão de inserir o ALS em nosso ordenamento. Sublinha o autor, que o Brasil inseriu em sua rede de acordos, artigos idênticos aos previstos nos parágrafos 1º dos artigos 9º das convenções-modelo, todavia, não inseriu os parágrafos 2º destes mesmos artigos.

Por conseguinte, argumenta Gregório (2010), que há uma clara sinalização de que o País não pretendeu, em seus acordos de bitributação, comprometer-se com a implementação de uma legislação de controle dos preços de transferência que atendesse ao ALS.

Nesse sentido, Schoueri (2017), alega, inclusive, que o legislador brasileiro ao tratar do controle dos preços praticados entre empresas de um grupo multinacional, visando impedir a transferência de lucros por meio de preços distorcidos, teria acertado ao fugir dos padrões da OCDE.

Tal se deve, pois, segundo ele, as regras da OCDE são complicadíssimas e a respectiva implementação exigiria sofisticado aparato tributário. Não bastasse, segundo o autor, elas não fugiriam de critérios subjetivos. Portanto, para ele, a opção por margens de lucro predeterminadas não teria sido um equívoco.

Shoueri (2013) aborda que Jeffrey Owens quando Diretor do Centro de Política Tributária e Administrativa da OCDE, já apontava falhas quanto ao ALP. Fez notar, que empresas multinacionais negociavam de modo diverso de empresas independentes, por exemplo, no que toca à alocação de riscos; tampouco, com relação às economias de escala e sinergias, o que acaba por dificultar o encontro de comparáveis.

Portanto, ressalta o autor, que essa afirmação é acertada com relação a empresas vinculadas e maior atenção ainda deve ser dada a insistência da OCDE ao estender irrestritamente o ALS a filiais, nas quais a referida sinergia restaria ainda mais evidente (SHOUERI, 2013).

Pois, afinal, exemplifica o autor, que se um grupo empresarial auferir ganhos que não seriam encontrados entre partes independentes, a adoção do referido padrão (*arm's length*), por um país acaba por deixar escapar parte considerável dos ganhos gerados (SHOUERI, 2013).

Nesta senda, aduz Schoueri (2013), que diante de tal cenário se verifica um dilema: a defesa, firme e irrestrita por parte da OCDE quanto ao parâmetro *arm's length* (inclusive com sua extensão a filiais) e, de outro, críticas àquele padrão, que já fora levado à solução de compromisso (*rectius*: evolução do padrão).

Consoante Mirshawka (2012) como não poderia deixar de ser, existem opiniões divergentes para sua aplicação. De acordo com Cauwenberg (1998), o ALP é contrário à realidade econômica. Em resumo, inicia-se o raciocínio pelo “mito fiscal” que toda subsidiária e todo estabelecimento permanente dentro do grupo é

uma empresa separada, e que conduz seus negócios sob condições de livre mercado com outras empresas do grupo. Entretanto, a essência de uma multinacional é o seu potencial de agir como uma única entidade, ganhando então vantagens competitivas.

Vicente (2007), fazendo referência à doutrina de Galvañ³, tampouco, relata a inconsistência do princípio em nível mundial, apresentando um resumo das críticas recorrentes ao ALP. A primeira delas se consubstancia no fato do princípio se basear na premissa de que devem ser as operações realizadas a partir de preços equivalentes àqueles praticados entre empresas independentes.

Entretanto, estrategicamente, tem-se que estas se organizam de forma vinculada e tendo como um de seus objetivos a obtenção de benefícios decorrentes desta vinculação. Dessa forma, não existe tratamento de seus membros como se fossem independentes. Ainda, tem-se que o valor de mercado, tido como paramétrico, não é a regra no comércio internacional, de sorte que 60% da circulação mundial de bens e serviços ocorre entre empresas e grupos transacionais.

Outra crítica, consoante Vicente (2007), diz respeito à morosidade do procedimento destinado à apuração do preço parâmetro e sua comparação com o preço praticado na operação controlada. Ademais, assevera que quando da discussão entre fisco e o contribuinte, a obtenção da documentação exigida para o confronto de preços não se revela de fácil obtenção.

Ademais, em decorrência do alto teor de subjetividade dos métodos de controle, a adoção do *arm's length* pode gerar uma certa insegurança jurídica, por sempre haver a possibilidade de as partes envolvidas na operação de controle (fisco e contribuinte) chegarem a resultados diversos.

Doutra banda, crítica bastante contundente consoante o autor está relacionada à configuração do ALP como regra (*rule*) ou apenas como um padrão (*standard*). Tal classificação prejudicaria sobremaneira sua aplicação, a depender do sistema jurídico ao qual está submetido (VICENTE, 2007).

Com efeito, Vicente (2007) trazendo as ilustres considerações de Eduardo Baristrocchi, aponta que essa é uma questão recorrente e relacionada ao modo como os comandos legais devem ser formulados em um sistema jurídico

³ GALVAÑ, Gemma Sala. Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario.

(envolvendo a questão de se saber se estes devem tomar a forma de regras ou padrões).

Dessa forma, consoante o professor argentino, a opção política, que é o núcleo desta questão, deve consistir em estabelecer se o conteúdo da lei deve ser determinado e declarado previamente em uma norma, ou deixado a critério de um arbitro ou julgador, tomando, de tal sorte, a forma de mero padrão (VICENTE, 2007).

Assevera, tampouco, que essa é uma questão relevante em matéria de preços de transferência por considerar o *arm's length principle* um padrão, ao passo que sua definição precisa somente pode ser obtida via adjudicação. Com efeito, esclarece que tal fato o torna inaplicável, a menos que o sistema jurídico no qual opera, esteja preparado para produzir os denominados “*case law*”, ou algo funcionalmente equivalente. Isso teria como escopo lógico, a formação de um parâmetro aos contribuintes em relação ao modo em que se espera que se comportem em matéria de controle de preços (VICENTE, 2007).

3.4 Margens Predeterminadas e *Arm's Length*: o posicionamento da ONU

Os fatos e aspectos anteriormente trazidos, consoante Vicente (2007), revelam motivos pelos quais o ALP remanesce largamente incerto perante os países em desenvolvimento. Tal se evidencia ao passo que nos países em desenvolvimento, os *case law* não encontram a relevância assumida nos países desenvolvidos. Ainda, frisa que esse contexto teria origem na instabilidade política e no pouco poder impositivo da lei daqueles países.

Baristocchi (apud VICENTE, 2007), manifesta seu entendimento no sentido de que, tanto os países desenvolvidos quanto os países em desenvolvimento estão enfrentando o mesmo problema em decorrência da ausência de “*case law*” e, conseqüentemente, por não estarem aptos a fornecer aos contribuintes (de forma clara) o modo esperado quanto ao comportamento no sistema jurídico em que operam.

Sustenta Schoueri (2013), que diante do contexto supraexposto, a ONU, que não se revelava muito atuante na matéria referente a preços de transferência, apresentou, por meio do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, uma alternativa.

Tal se consubstanciou, segundo o autor, em um Manual Prático com o escopo de orientar, especialmente países em desenvolvimento, na formulação de suas respectivas legislações de preços de transferência. No entanto, afirma a Organização que, em que pese o ALS tenha sido adotado por seu modelo de acordo de bitributação (artigo 9), existem outras possíveis soluções.

Nesta senda, é feita menção ao *formulary apportionment* (FA – Rateio de Formulário/Tributação Unitária), o qual é adotado por alguns estados norte-americanos, províncias canadenses e Suíça. Não obstante, trata-se de um critério que também está sendo considerado por países europeus como requisito para a adoção de uma base comum de tributação, a chamada *common consolidated corporate tax base*.

O FA pode ser definido, basicamente, como:

[...] a method of allocating profit earned (or loss incurred) by a corporation or corporate group to a particular tax jurisdiction in which the corporation or group has a taxable presence. It is an alternative to separate entity accounting, under which a branch or subsidiary within the jurisdiction is accounted for as a separate entity, requiring prices for transactions with other parts of the corporation or group to be assigned according to the arm's length standard commonly used in transfer pricing. In contrast, formulary apportionment attributes the corporation's total worldwide profit (or loss) to each jurisdiction, based on factors such as the proportion of sales, assets or payroll in that jurisdiction. (WIKIPÉDIA, 2018, online).

Para Shoueri (2013) parece consenso que em diversos aspectos o legislador brasileiro adotou soluções que acabam por não refletir as orientações emanadas por meio das *Guidelines* da OCDE. Dentre elas, pode ser feita menção às margens predeterminadas, as quais são adotadas para os métodos de revenda e de custo (no lugar de margens auferidas a partir de análise funcional).

Entretanto, salienta, que essa peculiaridade não passou despercebida pelos redatores do Manual da ONU, os quais incluíram a determinação de um teto de dedutibilidade na importação e um nível mínimo de lucratividade na exportação (UNITED NATIONS, 2013). Tal se deu no mesmo parágrafo em que relata as supostas experiências com o FA, vez que no Brasil haveria uma “*set formula to allocate income to Brazil*”, frisa Shoueri (2013).

Esta equiparação, consoante o autor, merece crítica, considerando que a solução brasileira diverge, essencialmente da FA. Tal se deve, vez que esta busca a divisão global do lucro de um grupo entre as unidades que o compõe. Dessa forma,

a soma dos valores alocada a cada uma não deve (idealmente) ultrapassar o lucro global.

Já no caso brasileiro, as fórmulas não consideram os resultados globais e, tampouco, investigam o que pode ter sobrado de lucro para as partes relacionadas. Assim, se fixa exclusivamente no resultado da unidade brasileira. E esta, de acordo com Shoueri (2013), é a principal crítica que pode ser feita à sistemática brasileira de preços de transferência.

Ou seja, ao desconsiderar o que ocorre com as empresas associadas, acaba por impor, a tributação, no País, de lucros que serão igualmente oferecidos à tributação em outros países, se configurando, dessa forma, uma bitributação. Não obstante, frisa o autor, que essa solução brasileira não deixa de ser atraente para países menos desenvolvidos. Isso se deve, pois, estes dificilmente têm condições de efetuar uma análise funcional, antes da fixação das margens de lucro.

Portanto, para o autor, não há que se falar em condenação das margens predeterminadas adotadas pelo Brasil. Nesta senda, o que se encontra no Manual Prático da ONU é um relatório acerca do tema, de sorte a permitir que o exemplo brasileiro possa vir a ser útil a países em desenvolvimento quando da fixação de sua legislação atinente a preços de transferência (UNITED NATIONS, 2013).

No referido relatório, a ONU classificou aspectos “positivos e negativos” atinente às margens predeterminadas (*resale price and cost plus methods*), os quais podem ser vislumbrado consoante quadro comparativo a seguir formulado:

Quadro 1 - Aspectos “positivos e negativos” das margens predeterminadas

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
<ul style="list-style-type: none"> - Descarta a necessidade de comparáveis específicas; - Libera recursos humanos escassos e pode ser aplicado sem conhecimento técnico de questões de preços de transferência; - Estabiliza as expectativas dos contribuintes em relação à responsabilidade fiscal brasileira associada com transações entre as empresas; - É um sistema de baixo custo para empresas e administração tributária; - Tem ênfase na praticidade; - Não gera concorrência entre empresas localizadas onde a metodologia é aplicada, uma vez que estão sujeitos à mesma carga tributária; - Permite uma simples implementação pelas autoridades fiscais para auditoria dos contribuintes; - É de simples utilização por parte dos contribuintes. 	<ul style="list-style-type: none"> - A abordagem pode levar à dupla tributação, caso não haja acesso à autoridade competente para negociar essa dupla carga; - O método requer classificações claras e conformidade contábil em relação à alocação de despesas; - É inevitável que algumas empresas brasileiras sejam tributadas em margens de lucro (maiores ou menores) não compatível com a sua rentabilidade; - Isso ocorre porque o método de margem fixa se aplica independentemente das estruturas de custo dos contribuintes. - A aplicação do método de margem fixa brasileira pode resultar em perdas operacionais.

Fonte: adaptado de United Nations (2013).

Ainda, Schoueri (2013) aduz, que especialistas da ONU principiam por afirmar que países podem estabelecer margens diversas de acordo com o setor econômico, linha de negócios, com o escopo de calcular o preço parâmetro. Pois afinal, quanto mais precisas as margens, maior a probabilidade de que estas não tenham efeitos que distorçam a atuação dos agentes econômicos. Senão vejamos:

10.1.9.3. If a country opts for the application of different margins, these margins may be established at different levels of specificity. In other words, such margins could be determined by economic sector (e.g. primary sector that is retrieval and production of raw materials, secondary sectors such as manufacturing and tertiary sectors such as services). The country may go deeper into this specification process, so that the margins could be determined by line of business at different levels of specificity according to the necessity and ability of a country to determine them. (UNITED NATIONS, 2013, p. 372).

Outrossim, complementa a recomendação seguinte:

10.1.9.4. Each country should determine, according to its specific circumstances, the amounts involved and types of goods and services, how specific the margins should be and whether more margins are merited. Besides, a country may combine different levels of margin specifications if it seems appropriate; it may set forth some general margins for a line of business in addition to more specific margins for some goods. (UNITED NATIONS, 2013, p. 373).

Nesta senda, esclarece Schoueri (2013) que, conquanto o fato de reconhecerem que cada país deve decidir o grau de especificação que suas margens devem ter, estes especialistas insistem no sentido de que a determinação das margens devem dar-se a partir de pesquisas de preços feitas por autoridades ou adquiridas por bancos públicos de dados, de modo que os preços possam ser passíveis de comparação.

Com efeito, as pesquisas e margens encontradas devem estar à disposição dos contribuintes. E, por fim, concluem os especialistas da ONU no sentido de que, em termos práticos, o que se aplica, efetivamente, não são margens, mas faixas de lucro. Frisa Schoueri (2013), que essa constatação está em consonância com a prática brasileira, ao passo que aqui é admitida divergência de até 5% para mais ou para menos em relação ao preço-parâmetro e o preço praticado (dando, assim, conotação de faixa de lucros).

4 ANÁLISE DE DECISÕES E ALTERNATIVAS EXISTENTES

4.1 Tabulação das decisões do CARF

Segundo Nobre (2013), o Brasil tem um histórico concernente a contribuintes que desafiam continuamente as autoridades fiscais em um nível administrativo e judicial sempre que os impostos são considerados injustos ou, de alguma forma, ferem o sistema tributário constitucional. No caso de preços de transferência, não há procedimento administrativo especial a ser seguido além do geral para os impostos federais (livre tradução).

Portanto, ao receber uma notificação fiscal após a conclusão de um procedimento de auditoria, o contribuinte pode solicitar oficialmente a reconsideração pelas autoridades fiscais no primeiro nível. Não satisfeito com a decisão, o contribuinte pode recorrer ao segundo nível, ou seja, ao Conselho de Contribuintes em Brasília. No caso de o contribuinte ainda não concordar com a decisão do Conselho Fiscal Federal e a decisão não for unânime, o recurso pode ser interposto junto à Câmara Superior de Contribuintes.

Complementa o autor, que em todos esses procedimentos administrativos, o contribuinte também pode solicitar uma revisão posterior diretamente por um tribunal federal ou decidir fazê-lo após o esgotamento de todas as etapas administrativas. Assim, após o tribunal administrativo, ou durante a fase administrativa, o contribuinte pode sempre recorrer a um tribunal federal, o qual tende a ser menos técnico, uma vez que os juízes são menos especializados em questões tributárias internacionais (NOBRE, 2013, livre tradução).

Ademais, importante consideração é feita por Nobre (2013) no sentido de que, devido ao fato de que as regras de preços de transferência do Brasil ainda são bastante novas e afetam apenas contribuintes com transações internacionais, ainda não houve muitas consultas administrativas, recursos administrativos ou contestações judiciais. No entanto, a exceção é com relação a disputas decorrentes do conflito entre a Lei nº. 9430/96 e IN nº. 243/02, no que diz respeito à aplicação das regras do PRL (20% ou 60%).

Nesse contexto, num primeiro momento, optou-se por fazer a tabulação das decisões do CARF, órgão paritário, de composição dividida entre representantes da

Fazenda Nacional e dos Contribuintes, pois trata-se do órgão que mais possui decisões acerca do tema explorado no presente trabalho.

Dessa forma, utilizou-se para a pesquisa os termos “preços de transferência”, princípio “*arm’s length*”, “*transfer pricing*”, “preço parâmetro” e “método para cálculo preço de transferência”, abrangendo-se o período dos últimos cinco anos, qual seja, fevereiro de 2013 a fevereiro de 2018. Utilizou-se tal marco, simbolicamente, vez que 2013 representa o ano que passou a vigorar a “nova” lei de preços de transferência, a Lei. nº. 12.715/12 (Conversão da Medida provisória nº 563, de 2012).

Com efeito, optou-se pela classificação de 70 (setenta) acórdãos, aproximadamente 15 (quinze) de cada ano (conforme possibilidade de decisões disponíveis), de modo a dividir a tabela com: dados do acórdão, ementa e respectiva decisão. Frisa-se que as informações foram resumidas com relação às “originais”. Senão vejamos:

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 9101-003.206 Data de Publicação: 26/01/2018 Contribuinte: ROBERT BOSCH LIMITADA Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA</p>	<p>PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, quanto (i) aos juros sobre a multa, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento; quanto (ii) à ilegalidade da IN/SRF 243/2002, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento e quanto (iii) aos seguros e fretes, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento.</p>
<p>Acórdão: 1301-002.617 Data de Publicação: 22/01/2018 Contribuinte: PANASONIC DO BRASIL LIMITADA Relator(a): MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 97, INCISO II, DO CTN.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, em primeira votação, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário em relação à arguição de ilegalidade da IN SRF 243/2002.</p>
<p>Acórdão: 9101-003.204 Data de Publicação: 17/01/2018 Contribuinte: HYSTER-YALE BRASIL EMPILHADEIRAS LTDA Relator(a): RAFAEL VIDAL DE ARAUJO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243, de 2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, quanto (i) aos juros sobre a multa, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento; (ii) quanto à ilegalidade da IN/SRF 243/2002, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 9101-003.204 Data de Publicação: 17/01/2018 Contribuinte: HYSTER-YALE BRASIL EMPILHADEIRAS LTDA Relator(a): RAFAEL VIDAL DE ARAUJO	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243, de 2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, quanto (i) aos juros sobre a multa, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento; (ii) quanto à ilegalidade da IN/SRF 243/2002, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento.
Acórdão: 9101-003.025 Data de Publicação: 17/01/2018 Contribuinte: BAYER S.A Relator(a): DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.
Acórdão: 1402-002.759 Data de Publicação: 08/01/2018 Contribuinte: FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA Relator(a): LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2012 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO MÉTODO. MUDANÇA DE CRITÉRIO. INTIMAÇÃO CONTRIBUINTE. NULIDADE LANÇAMENTO.	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade do lançamento por desobediência ao art. 20-A da Lei nº 9.430./96.
Acórdão: 9101-003.203 Data de Publicação: 21/12/2017 Contribuinte: DSM PRODUTOS NUTRICIONAIS BRASIL LTDA. Relator(a): RAFAEL VIDAL DE ARAUJO	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243, de 2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1402-002.793 Data de Publicação: 01/12/2017 Contribuinte: SONY BRASIL LTDA. Relator(a): LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Negar provimento ao recurso voluntário: i) por voto de qualidade em relação à ilegalidade de IN/SRF 243/2002; e ii) por maioria de votos, quanto à recomposição do lucro da exploração.
Acórdão: 9101-003.024 Data de Publicação: 22/11/2017 Contribuinte: SCHERING DO BRASIL QUIMICA E FARMACEUTICA LTDA. Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA	Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2009 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.
Acórdão: 9101-003.023 Data de Publicação: 22/11/2017 Contribuinte: SIEMENS LTDA Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA	Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2005 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento.
Acórdão: 9101-003.022 Data de Publicação: 22/11/2017 Contribuinte: WOBLEN WINDPOWER INDUSTRIA E COMERCIO LTDA Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA	Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 9101-003.021 Data de Publicação: 22/11/2017 Contribuinte: SYNGENTA PROTECAO DE CULTIVOS LTDA Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA	Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2011 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, (i) por maioria de votos, em negar-lhe provimento quanto à ilegalidade da IN/SRF 243/2002
Acórdão: 9101-003.020 Data de Publicação: 22/11/2017 Contribuinte: GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA	Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.
Acórdão: 9101-003.019 Data de Publicação: 22/11/2017 Contribuinte: ELEVADORES ATLAS SCHINDLER LTDA. Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA	Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por maioria de votos, quanto à ilegalidade da IN/SRF 243/2002; e, por voto de qualidade (ii) quanto aos fretes e seguros e (iii) quanto aos juros sobre a multa, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que deram provimento a essas matérias.
Acórdão: 1402-002.760 Data de Publicação: 07/11/2017 Contribuinte: NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA Relator: LUCAS BEVILACQUA	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.	Acordam os membros do colegiado, Por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1201-001.853 Data de Publicação: 20/09/2017 Contribuinte: VARD NITEROI LTDA Relator(a): JOSE CARLOS DE ASSIS GUIMARAES	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. CÁLCULO. No cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60, a apuração há de ser efetuada individualmente por item. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2010 CSLL.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, ante a necessidade de apuração individual do PRL-60 por item.
Acórdão: 9101-002.951 Data de Publicação: 14/09/2017 Contribuinte: CHEVRON BRASIL UPSTREAM FRADE LTDA. Relator(a): DANIELE SOUTO	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE. A Instrução Normativa apenas interpretou o comando da lei, sem extrapolar seus limites.	Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente do Recurso Especial. No mérito, acordam em negar-lhe provimento quanto à ilegalidade da IN/SRF 243/2002.
Acórdão: 9101-002.948 Data de Publicação: 04/09/2017 Contribuinte: NISSIN BRAKE DO BRASIL LTDA Relator(a): GERSON MACEDO GUERRA	Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2003 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.
Acórdão: 9101-002.938 Data de Publicação: 04/08/2017 Contribuinte: MONSANTO DO BRASIL LTDA Relator(a): DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 9101-002.935 Data de Publicação: 04/08/2017 Contribuinte: YAZAKI DO BRASIL LTDA Relator(a): DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Descabe a arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção.</p>	<p>Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento</p>
<p>Acórdão: 1301-002.157 Data de Publicação: 09/11/2016 Contribuinte: J MACEDO S/A Relator(a): FLAVIO FRANCO CORREA</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. FRETE. PREÇO PARÂMETRO E PREÇO PRATICADO. COMPARAÇÃO. IN SRF nº 243/2002.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer as exigências referentes à subvenção para investimentos (PROVIN) e à compensação de prejuízos e, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar as exigências referentes ao PLR.</p>
<p>Acórdão: 9101-002.444 Data de Publicação: 03/11/2016 Contribuinte: KEIHIN TECNOLOGIA DO BRASIL LTDA Relator(a): ANDRE MENDES DE MOURA</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS NÃO VINCULADAS. COMPRADORES NÃO VINCULADOS. DIMENSÕES. PESSOAL, SOCIETÁRIAS, FAMILIARES, COMERCIAIS. PRODUTIVA. SITUAÇÕES NORMAIS DE MERCADO.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte. E, no mérito, (1) quanto ao conceito de pessoa não vinculada para o método PRL, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento; (2) quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 9101-002.446 Data de Publicação: 26/10/2016 Contribuinte: SYNGENTA PROTECAO DE CULTIVOS LTDA Relator(a): ANDRE MENDES DE MOURA</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003 IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente o Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, no mérito, (1) quanto à omissão de receitas, por maioria de votos, em negar-lhe provimento; (2) quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, por maioria de votos, em negar-lhe provimento; (3) quanto à inclusão de frete, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento; (4) quanto aplicação dos juros de mora sobre multa de ofício, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.</p>
<p>Acórdão: 1402-002.296 Data de Publicação: 17/10/2016 Contribuinte: WYETH INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA Relator(a): LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer a apuração do ajuste de preços de transferência pelo método PRL 20.</p>
<p>Acórdão: 9101-002.420 Data de Publicação: 06/10/2016 Contribuinte: NOVARTIS BIOCIENTIAS SA Relator(a): ADRIANA GOMES REGO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2000 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 9101-002.417 Data de Publicação: 04/10/2016 Contribuinte: LABORATORIOS PFIZER LTDA Relator(a): ADRIANA GOMES REGO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE. A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL-60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.</p>
<p>Acórdão:1301-002.044 Data de Publicação: 23/06/2016 Contribuinte: GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA Relator(a): HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EXONERAÇÃO PARCIAL. Constatado erro na apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente a exigência. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, que davam integral provimento ao recurso com base no pressuposto de ilegalidade da IN 243/02.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 1301-002.043 Data de Publicação: 23/06/2016 Contribuinte: HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA Relator(a): HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2009 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE. A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO MÉTODO PIC. IMPOSSIBILIDADE.</p>	<p>Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que davam integral provimento ao recurso com base no pressuposto de ilegalidade da IN 243.</p>
<p>Acórdão: 1201-001.446 Data de Publicação: 20/06/2016 Contribuinte: HYSTER-YALE BRASIL EMPILHADEIRAS LTDA Relator(a): ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN/SRF 243/2002. LEGALIDADE.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.</p>
<p>Acórdão: 9101-002.319 Data de Publicação: 08/06/2016 Contribuinte: SEMP AMAZONAS S.A. Relator(a): MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.</p>	<p>Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte por unanimidade de votos, e, no mérito, em negar provimento por voto de qualidade.</p>
<p>Acórdão: 9101-002.318 Data de Publicação: 08/06/2016 Contribuinte: SIEMENS ELETROELETRONICA LTDA Relator(a): MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte por unanimidade de votos, e, no mérito, em negar provimento por voto de qualidade</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1301-002.012 Data de Publicação: 12/05/2016 Contribuinte: CUMMINS BRASIL LIMITADA Relator(a): PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.	Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso.
Acórdão: 1301-002.015 Data de Publicação: 12/05/2016 Contribuinte: ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA. Relator(a): PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL.	Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
Acórdão: 1201-001.402 Data de Publicação: 05/05/2016 Contribuinte: ELI LILLY DO BRASIL LTDA Relator(a): JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. MERA APOSIÇÃO DE ETIQUETAS E INFORMAÇÕES SOBRE O PRODUTO PARA CUMPRIMENTO DE NORMAS REGULATÓRIAS E ACONDICIONAMENTO. AUSÊNCIA DE PROCESSO DE PRODUÇÃO/INDUSTRIALIZAÇÃO.	Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário.
Acórdão: 9101-002.263 Data de Publicação: 02/05/2016 Contribuinte: LABORATORIOS PFIZER LTDA Relator(a): CRISTIANE SILVA COSTA	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. LEGALIDADE DA IN SRF 243/2002.	Acordam os membros do colegiado, por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, e, no mérito, dar provimento ao recurso, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para julgamento da alegação a respeito de juros SELIC sobre o principal e sobre a multa.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 1301-001.984 Data de Publicação: 15/04/2016 Contribuinte: VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA Relator(a): WILSON FERNANDES GUIMARAES</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2011 Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Ausentes os fundamentos em que se funda a arguição de cerceamento de direito de defesa, descabe falar em nulidade do lançamento em decorrência de tal fato. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.</p>
<p>Acórdão: 1301-001.983 Data de Publicação: 15/04/2016 Contribuinte: VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA Relator(a): WILSON FERNANDES GUIMARAES</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO. OPÇÃO. MOMENTO.</p>	<p>Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.</p>
<p>Acórdão: 1201-001.161 Data de Publicação: 20/05/2015 Contribuinte: ROBERT BOSCH LIMITADA Relator(a): MARCELO CUBA NETTO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.</p>	<p>Acordam os membros do Colegiado em DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, sendo que: a) por unanimidade de votos, MANTIVERAM a inclusão dos valores de Frete, Seguro e Tributos sobre a Importação ao Método PRL; b) pelo voto de qualidade, AFASTARAM a alegada ilegalidade da IN SRF 243/2002 ao Regulamentar o PRL60.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 1301-001.781 Data de Publicação: 14/04/2015 Contribuinte: SIEMENS LTDA Relator(a): PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.</p>	<p>Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros deste colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e manter os juros Selic sobre a multa de ofício. Pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário com relação a matéria preço de transferência.</p>
<p>Acórdão: 1301-001.782 Data de Publicação: 14/04/2015 Contribuinte: FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA Relator(a): PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2008 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.</p>	<p>Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros deste colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.</p>
<p>Acórdão: 1102-001.100 Data de Publicação: 23/02/2015 Contribuinte: HUNTSMAN QUIMICA BRASIL LTDA. Relator(a): ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. VALOR AGREGADO. LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para considerar no cálculo do lançamento o valor que já havia sido considerado pela contribuinte como ajuste de preços de transferência em seu LALUR.</p>
<p>Acórdão: 1302-001.628 Data de Publicação: 13/02/2015 Contribuinte: DU PONT DO BRASIL S A Relator(a): ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA ART. 18, § 4º, DA LEI 9.430/96. DESTINATÁRIO. CONTRIBUINTE.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1302-001.584 Data de Publicação: 30/01/2015 Contribuinte: LABORATORIOS PFIZER LTDA Relator(a): ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF 243/02. PROPORCIONALIZAÇÃO. LEGALIDADE.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
Acórdão: 1302-001.585 Data de Publicação: 16/01/2015 Contribuinte: LABORATORIOS PFIZER LTDA Relator(a): ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF 243/02. PROPORCIONALIZAÇÃO. LEGALIDADE.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
Acórdão: 1302-001.588 Data de Publicação: 16/01/2015 Contribuinte: Merial Saúde Animal Ltda Relator(a): ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF 243/02. PROPORCIONALIZAÇÃO. LEGALIDADE.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
Acórdão: 1201-001.061 Data de Publicação: 05/01/2015 Contribuinte: DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA Relator(a): MARCELO CUBA NETTO	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PRATICADO. MÉTODO PRL-20. INCLUSÃO DO FRETE, SEGURO E TRIBUTOS SOBRE A IMPORTAÇÃO.	Acordam os membros do Colegiado em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 1402-001.808 Data de Publicação: 09/12/2014 Contribuinte: DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA Relator(a): FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a utilização do método PRL-20 para os itens de códigos 129277, 214570, 214625 e 214631, e considerar a repercussão desse resultado.</p>
<p>Acórdão: 1102-001.019 Data de Publicação: 09/09/2014 Contribuinte: PEPSICO DO BRASIL LTDA Relator(a): ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 IRPJ. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.</p>
<p>Acórdão: 1301-001.485 Data de Publicação: 06/11/2014 Contribuinte: MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA. Relator(a): VALMIR SANDRI</p>	<p>Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2005 NORMAS PROCESSUAIS - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Constatada omissão quando a ponto levantado no recurso, os embargos devem ser acolhidos para supri-la. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.</p>	<p>ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos acolher os embargos de Declaração para suprir a omissão e ratificar a decisão.</p>
<p>Acórdão: 9101-001.340 Data de Publicação: 01/10/2014 Contribuinte: KODAK BRASILEIRA COMERCIO DE PRODUTOS PARA IMAGEM E SERVICOS LTDA Relator(a): JORGE CELSO FREIRE DA SILVA</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1997 CUSTOS - DEDUTIBILIDADE - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, recurso conhecido em parte.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
<p>Acórdão: 1401-001.123 Data de Publicação: 05/08/2014 Contribuinte: TAKEDA PHARMA LTDA. Relator(a): ANTONIO BEZERRA NETO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1997, 1998 PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.</p>	<p>Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGARAM provimento ao RECURSO DE OFÍCIO.</p>
<p>Acórdão: 9101-001.212 Data de Publicação: 23/07/2014 Contribuinte: LABORATORIOS PFIZER LTDA Relator(a): Claudemir Rodrigues Malaquias</p>	<p>IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2000 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO PRL. VEDAÇÃO PREVISTA EM ATO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.</p>
<p>Acórdão: 1101-001.079 Data de Publicação: 22/07/2014 Contribuinte: ROBERT BOSCH LIMITADA Relator(a): BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O intimação prévia prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguintes. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, em: 1) REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; 2) REJEITAR a arguição de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, 3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos efeitos de fretes e seguros; e 4) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício.</p>
<p>Acórdão: 1101-001.080 Data de Publicação: 22/07/2014 Contribuinte: SABIC INNOVATIVE PLASTICS SOUTH AMERICA - INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA. Relator(a): BENEDICTO</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.</p>	<p>Acordam os membros do colegiado, em: 1) por voto de qualidade, REJEITAR a arguição de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.</p>

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1101-001.078 Data de Publicação: 21/07/2014 Contribuinte: CATERPILLAR BRASIL LTDA Relator(a): BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.	Acordam os membros do colegiado, em: 1), REJEITAR a preliminar de impossibilidade de se analisar a legalidade de ato normativo, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 2) REJEITAR a arguição de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002
Acórdão: 9101-001.691 Data de Publicação: 25/04/2014 Contribuinte: ABBOTT LABORATORIOS DO BRASIL LTDA Relator(a): JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1998, 1999 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.
Acórdão: 1201-00.372 Data de Publicação: 11/04/2014 Contribuinte: SEMP AMAZONAS S.A.	PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE. MÉTODO PRL 60. IN SRFB 243/2002. IN SRFB 32/2001. ART. 18, DA LEI 9.430/94, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.959/00	ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso voluntário.
Acórdão: 1301-001.262 Data de Publicação: 28/03/2014 Contribuinte: SIEMENS LTDA Relator(a): EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CÁLCULO DO PREÇO-PARÂMETRO. MÉTODO PRL60. PREVISÃO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1302-00.834 Data de Publicação: 20/01/2014 Contribuinte: INTERCEMENT BRASIL S.A. Relator(a): Wilson Fernandes Guimarães	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2006 Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS. DEDUTIBILIDADE. LIMITE	ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer os créditos tributários constituídos, reduzindo a multa de 150 para 75% e, por voto de qualidade, determinar a aplicação de juros de mora de 1% sobre multa de ofício.
Acórdão: 1402-001.467 Data de Publicação: 27/11/2013 Contribuinte: ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA. Relator(a): LEONARDO DE ANDRADE COUTO	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, da provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente aos ajustes efetuados pelo método PRL60, exceto em relação ao produto Lisinopril.
Acórdão: 1402-001.508 Data de Publicação: 18/11/2013 Contribuinte: VALEO SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA. Relator(a): LEONARDO DE ANDRADE COUTO	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Anocalendário: 2003 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.	Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.
Acórdão: 1402-001.403 Data de Publicação: 29/10/2013 Contribuinte: MICHELIN ESPIRITO SANTO COM. IMP. EXP. LTDA. Relator(a): CARLOS PELA	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. DESQUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1302-001.167 Data de Publicação: 24/10/2013 Contribuinte: YAZAKI DO BRASIL LTDA Relator(a): ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR	Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF 243/02. MÉTODO PRL. LEGALIDADE.	Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
Acórdão: 1302-001.162 Data de Publicação: 24/10/2013 Contribuinte: LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA Relator(a): ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF 243/02. MÉTODO PRL. LEGALIDADE.	Acordam os membros do colegiado: a) por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário nos pontos relativos aos créditos de IRPJ, CSLL e multa de ofício; e b) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.
Acórdão: 1302-001.164 Data de Publicação: 10/10/2013 Contribuinte: VOITH PAPER MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA Relator(a): EDUARDO DE ANDRADE	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/02. A IN SRF nº 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/00.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.
Acórdão: 1402-001.418 Data de Publicação: 29/08/2013 Contribuinte: ROBERT BOSCH LIMITADA Relator(a): Leonardo de Andrade Couto	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2004 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.

(continua)

Quadro 2 - Acórdãos do CARF versando sobre Preço de Transferência (e matérias correlacionadas) (continuação)

Dados do Acórdão	Ementa	Argumentação/Decisão
Acórdão: 1402-001.379 Data de Publicação: 20/08/2013 Contribuinte: ELEVADORES ATLAS SCHINDLER LTDA. Relator(a): CARLOS PELA	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do colegiado por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos negar provimento ao recurso.
Acórdão: 1101-000.864 Data de Publicação: 06/08/2013 Contribuinte: ELI LILLY DO BRASIL LTDA Relator(a): Edeli Pereira Bessa	NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.	Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para declarar a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e a improcedência do procedimento fiscal.
Acórdão: 1301-001.232 Data de Publicação: 27/06/2013 Contribuinte: MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA. Relator(a): VALMIR SANDRI	Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2007 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÃO - AJUSTES - Os ajustes de preço de transferência na importação devem levar em consideração a análise individual dos bens, serviços e direitos importados. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - PREÇO PRATICADO - INCLUSÃO DE FRETE E SEGURO.	Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário.
Acórdão: 1301-001.096 Data de Publicação: 14/06/2013 Contribuinte: 3M DO BRASIL LTDA Relator(a): CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243, DE 2002. LEGALIDADE.	Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, nos termos do voto proferido pelo Redator Designado.

Fonte: elaborado pela autora (2018).

4.1.1 Dos principais argumentos despendidos

Diante da tabulação supra, observa-se, que mesmo sendo utilizado como marco temporal o período dos últimos cinco anos, vez que 2013 representa o ano que passou a vigorar a “nova” lei de preços de transferência (Lei. nº. 12.715/12), tem-se que a maioria das decisões encontradas ainda versam sobre a antiga lei vigente. Dentre os temas mais abordados e discutidos em tal órgão estão: a (i)legalidade de IN SRF n.º 243/2002; questões atinentes ao método PRL60, e questões atinentes à inclusão do frete, seguro e tributos incidentes sobre o preço praticado.

No que toca à IN da Secretaria da Receita Federal (SRF) n.º 243/2002 (revogada pela IN da RFB Nº 1312/2012), consoante argumentações/decisões emanadas pelo CARF, frisa-se, dos últimos 5 (cinco) anos, não há que se falar em ilegalidade. Tal se deve, conforme massante argumentação, ao passo que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na IN SRF nº 243, de 2002, resulta em valores de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, de acordo com o Conselho, não existe qualquer violação ao princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República e art. 9º, I, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

No mesmo sentido, observa-se a argumentação do acórdão n.º 9101-002.938, segundo a qual descabe arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. A ênfase à metodologia é dada, ao passo que a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final.

Portanto, consoante a Relatora Daniele Souto Rodrigues Amadio, tal contexto viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, o que estaria em consonância com objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Com relação ao método PRL e à inclusão de fretes e seguro e tributos incidentes sobre a importação, a maioria das decisões são no sentido de que,

segundo o disposto no art. 18, § 6º da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (Livre a Bordo – FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Do acórdão n.º 1402-001.403 se depreende, como decorrência de expressa disposição legal (§ 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, antes do advento da Lei nº 12.715, de 2012) e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, que o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (Custo, seguro e frete – valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador).

Não obstante, se observa das decisões, que a inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Ainda, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Do acórdão n.º 1301-002.157 se verifica com relação ao preço parâmetro e o preço praticado, que para fins de comparação entre estes por parte do contribuinte, a teor do disposto no artigo 4º, §§ 4º e 5º, da IN SRF nº 243/2002 (vigente à época dos fatos), os valores do frete e do seguro poderiam ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, contanto que fossem considerados no preço praticado.

Tampouco, o acórdão n.º 1301-001.984, traz, que por força do que dispunha o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (antiga lei), integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. Ademais, a não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PRL impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado.

Doutra banda, cabe fazer menção aos acórdãos n.º 1402-002.760 e n.º 1101-000.864, que diferentemente da massante maioria das decisões emanadas pelo CARF, deram provimento ao recurso para reconhecer a ilegalidade da IN SRF/243/2002 e excluir os valores de frete e seguro na apuração do preço praticado e a improcedência do procedimento fiscal, respectivamente.

Com relação ao Método PIC, sublinham-se algumas decisões tabuladas a respeito, dentre elas, a do acórdão n.º 1402-001.403. O referido acórdão assevera, que não logrando a fiscalização comprovar que as transações utilizadas pela contribuinte na apuração dos preços de transferência segundo o método PIC foram realizadas entre pessoas vinculadas, descabe a desqualificação do referido método, devendo os correspondentes ajustes serem excluídos da tributação.

Faz-se, tampouco, menção ao acórdão n.º 1301-002.043, o qual esclarece que após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração.

Ainda, resta esclarecido, que o método PIC não pode ser utilizado como forma de se afastar a ocorrência da vantagem indevida, prevista no Tratado, uma vez que neste método (PIC) faz-se uma comparação entre o preço praticado entre duas pessoas vinculadas com o preço praticado em operações realizadas por outros importadores, com outras pessoas não vinculadas.

Complementa-se no sentido de que o art. 9º dos tratados modelo OCDE não permite comparações externas, restringindo a sua aplicação às hipóteses de "divergência interna" entre os preços praticados pelo mesmo importador nas suas relações com pessoas vinculadas e nas suas relações com terceiros não vinculados.

E com relação a pessoas não vinculadas, urge fazer referência ao acórdão n.º 9101-002.444, segundo o qual, o conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, deve ser construído em face de interpretação sistemática mediante análise dos arts. 18 e 23 da Lei nº 9.430/96 (antiga lei).

De tal sorte, a análise do preço do insumo objeto de controle do preço de transferência não deve restringir o princípio do *arm's length* apenas quanto a aspecto subjetivo mediante análise de vínculos societários, familiares ou comerciais entre as pessoas envolvidas.

Há que se apreciar outra dimensão, produtiva, e compreender que não há motivos, em situações normais de mercado, para que a pessoa responsável pela importação atribua ao insumo preço superior (preço praticado) do que aquele atribuído pela pessoa responsável pela sua transformação e posterior revenda (preço parâmetro). Deve-se verificar se um ciclo produtivo entre pessoas do mesmo grupo econômico se operacionaliza sob as mesmas circunstâncias daquelas entre pessoas independentes.

4.2 Comentários sobre a PRL 60 e IN 243/2002

Considerando que o método PRL e a IN n.º 243/2002 foram os assuntos mais abordados pelas decisões do CARF, serão tecidos alguns comentários práticos e doutrinários acerca dos temas, com o escopo de trazer maior profundidade e esclarecimento quanto à matéria.

Conforme Marchant (2013), desde a edição da Lei n.º 9.430/96, a aplicação do PRL trata-se da matéria mais controversa em termos de controle de preços de transferência. Tal se deve, consoante o autor, pois o modelo brasileiro adotou apenas os métodos conhecidos como “tradicionais” pelas *Guidelines* da OCDE, quais sejam, os métodos de comparação, de custo mais lucro e de preços de revenda menos lucro.

Assim, enfatiza que, em que pese o fato das pessoas jurídicas aparentemente contarem com três métodos para o controle de preços de transferência nas importações, na prática, contavam apenas com o método PRL, vez que é o único método que depende de informações e documentos disponíveis para todas pessoas jurídicas brasileiras.

Relata o autor, que a experiência comprova que a aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparáveis) se revelava restrita em virtude da falta de bancos de dados que permitisse a pesquisa de transações comparáveis. Já em relação ao métodos CPL, as empresas se deparavam, tampouco, na dificuldade de obtenção de dados e documentos no exterior.

No mesmo sentido Novais e Peixoto (2013), aduzem que uma parcela importante das indústrias brasileiras encontrou considerável dificuldade na aplicação dos métodos PIC e CPL. Quanto ao primeiro a dificuldade se deu pela falta de produtos comparáveis, não havendo banco de dados que permitiam uma aplicação extensiva do método. Quanto ao segundo, em razão da dificuldade e onerosidade de se obterem os dados e a documentação relativos ao custo de produção no exterior.

Não obstante, a incerteza quanto aos critérios a serem adotados por parte das autoridades fiscais no julgamento da adequação dos documentos estrangeiros comprobatórios do cumprimento do método CPL sempre fora um forte empecilho à escolha desse método. Dessa forma, o método PRL, à época com margem de lucro única de 20%, passou a ser a opção mais viável, frisam os autores.

E, complementam, que se não bastassem as dificuldades já enfrentadas por parte das indústrias brasileiras, a edição da IN 38/97 adicionou um obstáculo a mais aos já existentes: o art.4º, §1º acabou por vedar a utilização do método PRL20 quando o bem adquirido do exterior fosse empregado, pela primeira importadora, na produção de outro bem. Logo, diante de tal fato, grande parte das empresas se viu impossibilitada de aplicar qualquer dos métodos disponíveis para o controle de preços de transferência em importações.

Em face do cenário criado, Novais e Peixoto (2013) esclarecem que o Congresso Nacional, sob pena de inviabilizar a aplicação das regras de preços de transferência criadas promulgou a Lei n.º 9.959/2000 (resultante da conversão da Medida Provisória n.º 2013-4/99). A referida lei alterou a redação do art.18 da Lei 9.430, de sorte a criar o método PRL com margem de 60%. Após, outras Instruções Normativas trataram da matéria.

Entretanto, ressaltam os autores, que em novembro de 2002, com a edição da IN n.º 243, alterou-se significativamente a sistemática de apuração do PRL60. O fato deu ensejo, mais uma vez, a um cenário de contencioso entre o Fisco e Contribuintes, que viram na metodologia implementada uma afronta ao princípio da legalidade, além de impor (na maioria dos casos) aumento das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Bianco e Fajersztajn (2013) esclarecem que tal se deve em decorrência das metodologias de cálculo do art.18 da Lei 9.430/96 e art. 12 da IN SRF n.º 243/2002 serem completamente distintas. Nesta senda, relembram os autores os critérios de cálculo estabelecidos na Lei e IN, respectivamente.

O critério legal para o preço parâmetro consoante o art. 18, II da Lei 9.430/96, é simples e objetivo: toma-se o preço médio de revenda do bem e subtrai-se desse valor os descontos incondicionais concedidos, os impostos, as comissões e a margem de lucro. A apuração da margem de lucro é feita aplicando-se aquele percentual sobre o preço de revenda do bem produzido, diminuído dos descontos, impostos e comissões e, tampouco, do valor agregado no país.

Já o critério consubstanciado na IN SRF n.º 243/2002 é completamente diverso, vez que a Instrução estabelece que antes da aplicação da margem de lucro de 60%, o contribuinte deve apurar a proporção do custo do insumo importado em relação ao custo total do bem revendido, anotam Bianco e Fajersztajn (2013). Ainda,

chamam essa porção de “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”.

Ou seja, sintetizam os autores, que em termos mais precisos, a Instrução acaba por estabelecer que o preço parâmetro para fins de cálculo do PRL-60 deve ser calculado com base na apuração de dois valores, quais sejam: o da participação do bem importado no preço de venda do produto final; e o valor decorrente da aplicação do percentual de 60% a título de margem de lucro sobre a referida participação.

Com efeito, a sistemática introduzida pela IN em comento, ao estabelecer o cálculo proporcional (acima descrito), pretende expurgar o valor agregado no País para efeito de controle dos ajustes decorrentes do PRL-60. Entretanto, pela Lei, ao contrário, o valor agregado é um dos itens/fatores que compõe o cálculo do preço-parâmetro para fins desse método.

Dessa forma, consoante Marsilli Júnior e Longo (2013), salta os olhos de qualquer intérprete, que as disposições da IN SRF n.º 243/2002, não guardam relação direta com aquelas estabelecidas com a Lei 9.430/96. Por conseguinte, tal decorreria da desconsideração da ponderação do valor agregado no País como um componente de cálculo do PRL, valorizando-se uma certa proporcionalização.

Tampouco, acrescentam que a IN deixa de fazer comparação de preços de venda líquidos com a aplicação de margem de lucro presumida para, na verdade, comparar parte do preço de venda. Para os autores, resta indubitável que a IN, à época, criou conceitos novos, desprendendo-se da lei e, conseqüentemente, padecendo de ilegalidade.

No mesmo sentido Novais e Peixoto (2013) verificam que a IN n.º 243 divergiu da metodologia estabelecida pela Lei n.º 9.430. Sublinham os autores, que as Instruções no tocante ao seu âmbito de eficácia, que tratam-se de normas internas da Administração, sem força de lei e, por conseguinte, sem o condão de criarem direitos ou restrições aos contribuintes.

Fazendo menção ao artigos 5º, II e 150 da Constituição Federal e ao artigo 97 do CTN, enfatizam a preocupação do Poder Constituinte em atribuir somente à lei (em sentido estrito) a instituição de tributo ou aumento deste em decorrência da alteração da base de cálculo ou da alíquota. Assim, expõem a violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, ao passo que a IN em comento impõe ajustes ao lucro por meio de adições à base de cálculo.

Marchant (2013), com base nas duas legislações apontadas, afirma que o método PRL-60, segundo a Lei n.º 9430/96 possui um claro efeito de induzir a indústria para que produza no Brasil. Tal se deve, vez que quanto maior o custo importado, maior a margem de retorno sobre o custo total. E, ainda, quanto maior o valor agregado no País, menor a margem de lucro requerida.

Não obstante, ressalta o autor, que do ponto de vista de política fiscal, o efeito indutor não é de se estranhar, ao passo que, historicamente, o Legislador vem concedendo incentivos à instalação e produção industrial no Brasil. Ou seja, tratava-se de uma norma tributária com efeito indutor, com o escopo de que multinacionais concentrassem sua produção no Brasil.

Todavia, a IN n.º 243, ao estabelecer a sistemática de cálculo da PRL, utilizando-se da técnica da proporcionalização, consoante o autor, se mostra inviável na imensa maioria dos casos, uma vez que exigirá ajustes significativos ou preços de venda que acabarão por se desviar daqueles padrões encontrados no mercado.

Não bastasse, frisa Marchant (2013), que o fato da referida instrução desconsiderar o valor agregado no cálculo, acaba por resultar no abandono do efeito indutor do PRL-60 constante na Lei n.º 9.430/96. Tal se deve, pois o método consubstanciado na IN trata da mesma forma e exige as mesmas margens de uma empresa que agrega 1% de custos nacionais e de outra que pode vir a agregar até 99% de custos nacionais.

Por conseguinte, Marsilli Júnior e Longo (2013), aduzem que a IN SRF n.º 243/2002, quando buscou o limite de dedução com base no percentual dos insumos importados proporcionais no preço líquido de venda, fez com que quanto maior a agregação no País, menor o preço-parâmetro e maior a tributação incidente. E essa situação, por óbvio, acaba por desestimular o importador quanto à produção nacional, sendo que tal estaria em contrariedade com o espírito da norma legal (Lei n.º 9430/96).

Pereira (2013) faz menção ao efeito circular, o qual também estaria entre as críticas opostas à sistemática do PRL-60 prevista na IN. Nesse sentido, argumenta que a aplicação da IN n.º 243/2002 leva a ajustes sucessivos nos casos em que as partes vinculadas adotam o preço-parâmetro da operação antecedente como novo custo do bem importado, de sorte a caracterizar um efeito circular.

Para Novais e Peixoto (2013), tampouco, a metodologia de cálculo da IN n.º 243 afronta não somente a regra constante no art.18 da Lei 9.430, mas os próprios

elementos finalísticos subjacentes à sua criação e existência, ao passo que submete não apenas o produto importado de empresa vinculada, mas todo o custo de produção a uma margem fixa; e afronta a finalidade primária dos preços de transferência ao desestimular a produção em território nacional.

Bianco e Fajersztajn (2013), aduzem que as regras de preço de transferência foram introduzidas no ordenamento pátrio com a finalidade de controlar a manipulação de preços em operações realizadas entre pessoas ligadas, com o fito de evitar o superfaturamento nas importações, bem como o subfaturamento nas importações.

Todavia, observam os autores, que o critério de cálculo adotado na IN está eivado de erro sistêmico, ao passo que pode acabar por incentivar o superfaturamento nas operações de importação, de sorte a conceder maior liberdade para alocação de resultado entre pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico.

Tal pode ocorrer, pois ainda que o ajuste do PRL-60 se revele maior na hipótese de superfaturamento, o critério de cálculo consignado na IN n.º 243/2002, acabou por permitir que a pessoa jurídica brasileira transferisse para o exterior, frisa-se, mediante manipulação de preços, montante superior ao que seria passível de ser remetido na forma de dividendos.

Na mesma linha, Marchant (2013) complementa o claro desvio do escopo das regras de preço de transferência nas importações, vez que em virtude da técnica da proporcionalização, restava exigido lucratividade mínima sobre produtos não sujeitos ao controle, como matérias-primas adquiridas no mercado interno e de terceiros, bem como mão de obra e etc.

Diante de tais fatos, com o escopo de reparar esse ambiente de litigiosidade fiscal criado, restou editada a Lei n.º 12.715/2012 (conversão da Medida Provisória n.º 563), a qual passou a vigorar a partir de janeiro de 2013. Entretanto, apesar da mudança, a polêmica permanece com relação aos anos-calendários sob vigência da IN n.º 243 (2002 a 2012), o que se denota claramente do quadro de decisões do CARF supra elaborado.

Conforme colocam Marsilli Júnior e Longo (2013), nos processos junto ao CARF, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sempre defendeu a legalidade da IN SRF n.º 243/2002, afirmando não se tratar de inovação à lei e sim uma interpretação mais adequada das disposições legais.

Os argumentos, para tanto, conforme os autores se resumem em: as regras de controle de transferência, vez que são antielisivas, não permitiriam margens variáveis pela agregação nacional; a SRF n.º 243/2002 é benéfica aos contribuintes, ao passo que, mesmo em uma interpretação literal da lei poder-se-ia chegar em uma fórmula de cálculo diferente da usualmente utilizada pelos contribuintes, e nesta o valor agregado poderia ser um redutor em separado. Tal não afetaria os contribuintes e segundo a PGFN poderia ser ainda mais penoso ao contribuinte.

Para Marsilli Júnior e Longo (2013), esse argumentos só corroboram a inovação, e conseqüente ilegalidade da IN em questão, o que se daria em total afronta ao princípio da legalidade e da tipicidade tributária. Não obstante, para eles, resta indubitável a criação de conceitos novos, em clara oposição aos arts. 5º, II e ao artigo 150 da Constituição Federal.

Observam os autores que o CARF teve, no ano de 2012 oportunidades de apreciar alguns recursos contra lançamento de ofício (como o acórdão n.º 1201-00658), mas sua posição não se mostrou uníssona, de sorte que foram emanadas decisões em sentidos diversos e até contraditórios. Após diversas sustentações orais e entrega de memoriais a conselheiros julgadores, as incongruências teriam começado a vir à tona, ressaltam os autores.

Ainda, quanto ao posicionamento do CARF nos casos envolvendo o método PRL-60, ajustes e suposta ilegalidade da IN n.º 243/2002, pode ser verificado do massante quadro de decisões elaborado, que este entende pela legalidade das IN.

Ou seja, não obstante toda argumentação aduzida por parte dos contribuintes e doutrinadores, apenas esparsas decisões foram prolatadas no sentido de caracterização de uma “ilegalidade” da normativa, à exemplo dos acórdãos n.º 1402-002.760 e n.º 1101-000.864, que deram provimento ao recurso para reconhecer a ilegalidade da IN SRF/243/2002, mas no sentido de excluir os valores de frete e seguro na apuração do preço praticado.

4.3 Das decisões do CSRF e STJ

A discussão acerca da legalidade da IN n.º 243/2002 gerou tanta controvérsia e insatisfação por parte dos contribuintes, que em sede de Recurso Especial, restou à CSRF se pronunciar sobre a matéria. Tal se verificou no Acórdão nº 9101-002.175, julgado em 19/01/2016.

Conforme Gomensoro e Consentino (2016), a 1ª Turma da CSRF reconheceu, por meio do acórdão retro citado, a legalidade da IN SRF nº 243/02, a qual interpretou, no artigo 12, o PRL com margem de lucro do 60% (PRL-60) para determinação do preço médio de produtos e serviços referentes a transações realizadas entre pessoas jurídicas e físicas brasileiras e estrangeiras relacionadas.

Aduzem os Advogados, que o contribuinte alegou que a IN SRF nº 243/02 trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60, quando da criação de variáveis na composição da fórmula que a lei não previu. Tal concorreu para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Complementam Gomensoro e Consentino (2016), que ao analisar o caso, a maioria dos Conselheiros da CSRF entendeu que “a interpretação gramatical do art. 18 da Lei 9.430/96 pode resultar em diferentes formulas de cálculo do PRL 60”. Por essa razão, a sistemática de cálculo definida pela IN SRF nº 243/02 teria apenas explicitado e concretizado o objetivo da Lei, sem qualquer ampliação do texto legal.

Com efeito, para a Câmara descabe a arguição de ilegalidade da IN, cuja metodologia buscava proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, aduzem, que a margem de lucro é calculada sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Por fim, os renomados Advogados anteriormente mencionados sublinham, que a decisão é bastante expressiva, não apenas por ter sido prolatada pela CSRF, mas, tampouco, por ter contado com apenas um voto favorável à tese do contribuinte (quanto à ilegalidade da IN nº 243/02). Todavia, diante da instabilidade do CARF, não afirmam que este entendimento prevalecerá nos próximos julgados.

No âmbito do STJ não são encontrados muitos casos versando sobre a matéria. Com o termo “PRL 60” ou “IN 243/2002” é possível encontrar o Agravo em Recurso Especial n.º 511.736 – SP e o AgInt em Recurso Especial referente a mesma ação. Tampouco, encontra-se o Pedido de Tutela Provisória n.º 143 - SP (2016/0327412-4). Com os demais termos de busca “preço de transferência”, “arm’s length” ou “transfer pricing”, ressalta-se que nada fora encontrado (até 12/03/2018).

Com relação ao Agravo em Recurso Especial encontrado (n.º 511.736 – SP), tem-se que em sua origem, a agravante impetrou mandado de segurança com o objetivo de ter assegurado o direito de calcular e recolher o IRPJ e a CSLL com fundamento no art. 18, II, da Lei 9.430/9 e na IN/SRF 32/2001, afastando-se, de tal sorte, da sistemática imposta pela IN/SRF 243/2002.

Requeru, subsidiariamente, o afastamento da aplicação da IN SRF nº 243/02 durante o exercício de 2002 para fins de cálculo do IRPJ e durante noventa dias, contados de sua publicação no Diário Oficial, para fins de cálculo da CSLL. A sentença julgou procedente o pedido, reconhecendo à impetrante o direito de efetuar os cálculos para a apuração do IRPJ e da CSLL, segundo a sistemática prevista da Lei 9.430/1996 e na IN/SRF 32/2001, afastando-se a aplicação do art. 12, § 11, da IN/SRF 243/2002.

Dentre os argumentos despendidos pelo ilustre Advogado e doutrinador da parte ora Recorrente, Luis Eduardo Schoueri, está a ofensa aos artigos 18 da Lei 9.430/1996, com a redação atribuída pela Lei 9.959/2000 e arts. 97, II, 104 e 146 do CTN. Afirmou que a IN 243/2002 instituiu sistemática de cálculo do PRL60 diversa da prevista na Lei 9.430/1996, resultando na majoração de tributo, o que somente é admitido em nosso ordenamento jurídico por meio de edição de lei em sentido estrito.

Ou seja, segundo o Advogado da parte Contribuinte, a sistemática prevista na IN/SRF 32/2001 estabelecia que fosse considerado 60% do valor do preço de venda menos o valor agregado, enquanto que o critério imposto pela IN/SRF 243/2002, que não teria fundamento legal, exigiria somente 60% do preço do produto referente à participação dos bens importados.

Ou seja, a argumentação dependida pelo doutrinador e Advogado está em consonância com aquelas expostas anteriormente quando da análise das decisões do CARF. Ainda, a sentença julgou procedente o pedido, reconhecendo à impetrante o direito de efetuar os cálculos para a apuração do IRPJ e da CSLL segundo a sistemática prevista da Lei 9.430/1996 e na IN/SRF 32/2001, afastando-se a aplicação do art. 12, § 11, da IN/SRF 243/2002.

Não obstante, o Tribunal de origem reformou a sentença, denegando a segurança. O STJ rejeitou a alegada violação dos artigos 165, 458 e 535 do Código de Processo Civil (CPC) de 1973, porquanto seria pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que não viola tais dispositivos o acórdão que adota fundamentação

suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme teria ocorrido no acórdão em exame.

Quanto ao mérito, restou asseverado que o deslinde da controvérsia exigiria, necessariamente, a análise das disposições da IN 243/2002, o que não seria admitido na via especial, uma vez que referido ato não se enquadraria no conceito de Lei Federal. Por conseguinte negou provimento ao Agravo em 27 de março de 2017.

Não satisfeita, a parte Recorrente interpôs Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial, reiterando as razões do apelo especial alusivas à nulidade do acórdão *a quo* decorrente da violação aos artigos 165, 458 e 535 do CPC/1973. Ademais, afirmou que o julgamento do apelo especial não questiona a interpretação da IN 243/2002, a qual é incontroversa entre as partes e o Tribunal de origem, mas apenas a interpretação dada pelo acórdão recorrido à lei federal (artigo 18, II, da Lei 9.430/1996), análise que é permitida na via especial.

Com efeito, diante dos argumentos trazidos, o Ministro Benedito Gonçalves exerceu juízo de retratação, de sorte a tornar sem efeito a decisão, voltando os autos conclusos para nova análise da demanda. Observa-se que esta decisão ocorreu em 12 de junho de 2017 e os autos se encontram conclusos desde agosto de 2017.

O outro caso encontrado no âmbito do STJ, qual seja, o pedido de Tutela Provisória n.º 143 - SP (2016/0327412-4), trata-se de pedido feito por parte de TI Brasil Indústria e Comércio Ltda., nos termos dos arts. 300 e 1.029, § 5º, do CPC/15, para atribuição de efeito suspensivo ao Recurso Especial interposto e inadmitido contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3).

A ação inicial se tratava de *writ* versando sobre as Leis 9.430/1996 e 9.959/2000, alterações introduzidas pela IN n.º 243/2002 à sistemática de cálculo do preço parâmetro aplicável ao método PRL 60% e conseqüente recolhimento de CSLL e IRPJ. O pedido liminar contido no *writ* foi deferido.

Na referida ocasião, o MM. Juízo de primeiro grau entendeu que a alteração, pela IN/SRF n.º 234/02, na metodologia de cálculo para fins de preços de transferência prevista na Lei n.º 9.430/96, resultou no incremento da arrecadação através da inclusão da necessidade de ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que seria vedado aos atos infralegais.

Não obstante, tal decisão foi posteriormente cassada quando da prolação de sentença, sob a alegação de que a combatida IN/SRF nº 243/02 teria interpretado corretamente o comando da Lei nº 9.430/96 em que o método PRL60 encontrava-se previsto, na medida em que a IN que a precedeu ("IN/SRF nº 32/01"), teria desconsiderado a determinação legal de incidência do percentual de 60% sobre o valor encontrado através da diminuição dos valores relacionados nas alíneas a, b e c e do valor agregado no país do preço de revenda do bem.

Não satisfeita e certa da patente ilegalidade das alterações introduzidas pela IN/SRF nº 243/02 a Requerente, após interpor Recurso de Apelação, ajuizou Medida Cautelar perante o TRF3 (processo n.0014268-25.2009.4.03.0000), oportunidade em que lhe foi restabelecida a liminar. Todavia, quando da apreciação do Recurso de Apelação interposto pela empresa, o TRF3 manteve a sentença desfavorável, restabelecendo-se, de tal sorte, a exigibilidade dos créditos tributários em análise.

Nesse contexto, cabe fazer menção a algumas considerações pontuais emanadas pelo TRF3 quando da apreciação da Apelação em comento. Consoante o referido Tribunal, a IN 243/2002 foi editada para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país.

Segundo o Órgão, a adoção do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações contraídas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001.

Por conseguinte, observa o Tribunal, que o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trata de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna.

Entretanto, essa eficácia não se verifica no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas incorporados em um processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços e agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda (que devem ser apuradas

para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal).

Nesse íterim, alegam que a IN 243/2002, ao tratar nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com a respectiva exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, não teria inovado, nem violado o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei 9.959/2000).

Ainda, prossegue o Tribunal no sentido de que, que para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro (previsto na Lei 9.430/1996), é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, dessa forma, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei. Assim, não teria que se falar em qualquer tipo de violação ao princípio da legalidade.

Não satisfeita com a decisão exarada, interpôs a autora/recorrente, embargos declaratórios, mas manteve-se inalterada a situação de improcedência do pleito da empresa. Dessa forma, foram interpostos Recursos Especial e Extraordinário, os quais foram inadmitidos pela Vice- Presidência daquela Corte, ensejando na interposição de Agravos de despachos denegatórios.

Paralelamente a esta demanda, o CARF julgou de maneira desfavorável à empresa o processo administrativo n. 16643.000022/2009-91, o que acarreta na inscrição dos débitos em dívida ativa da União e posterior ajuizamento de Execução Fiscal. O débito em questão obsta a renovação automática da Certidão de Regularidade Fiscal da empresa.

No que toca ao pedido de Tutela Provisória, o Superior Tribunal decidiu que não demonstrado que a potencial negativa de emissão de certidão de regularidade fiscal configuraria situação de excessivo ônus à Recorrente, e indeferiu o pedido de concessão de tutela provisória.

A título complementar, no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), encontrou-se Agravo de Instrumento (AG 5041125-49.2016.4.04.0000) versando sobre a liberação de mercadorias, caução e suspeitas de fraude. A decisão, por parte da Segunda Turma e tendo como Relatora Cláudia Maria Dadico se deu no sentido de que as normas relativas ao preço de transferência têm por objetivo evitar que empresas brasileiras façam remessas de lucro para fora do país para recolher menos tributos.

No caso específico, relata que a adoção do critério do preço de transferência para o arbitramento do valor da caução a ser prestada revelou-se impróprio, seja em face da peculiaridade de tal regramento, seja porque não foram apontados indícios suficientes de subvalorização de preços. Como consequência, restou mantido o valor aduaneiro indicado pela agravante para fins de fixação do valor da caução. A respectiva decisão foi em 14/12/2016.

Por fim, o que se verifica após a análise das decisões encontradas, é que mesmo após a edição da Lei n.º 12.715/2012 (conversão da Medida Provisória n.º 563), com o escopo de reparar o ambiente de litigiosidade fiscal criado pela IN n.º 243/2002 e o método PRL-60, permanecem os casos sob vigência da referida IN (2002 a 2012) nas pautas de decisões nas esferas administrativas (principalmente) e judiciais.

Ou seja, em que pese a Lei n.º 12.715/2012 tenha alterado a redação do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, com o escopo de sanar as divergências e conflitos atinentes à IN supra referida e para estabelecer percentuais específicos de margem de lucro para diferentes setores da economia, nocivos aspectos práticos e econômicos remanescem para muitos Contribuintes.

Ao que tudo parece, a IN n.º 243/2002 deve, de fato, ser considerada ilegal, pois tratou de conteúdo de lei (9.430) de forma diversa, de sorte a promover aumento de tributo sem embasamento legal. Ainda, consoante Marchant (2013), a citada Instrução resultava em claro desvio do escopo das regras de preço de transferência nas importações, ao passo que em razão da técnica de proporcionalização exigia lucratividade mínima sobre produtos não sujeitos ao controle (como matérias primas adquiridas no mercado interno).

Não bastasse, o PRL-60 conforme a lei n.º 9.430 possuía claro efeito indutor para que empresas multinacionais concentrassem sua respectiva produção no Brasil. Todavia, consoante Marchant (2013), a mencionada sistemática se revelou ineficaz no controle de preços de transferência para empresas que têm alto valor agregado. Ademais, assevera que a sistemática da IN n.º 243 possui distorções relevantes, ao passo que trata da mesma forma empresas que agregam pouco e muito valor no Brasil

Com efeito, aludem Bianco e Fajersztajn (2013), que o critério adotado pela Instrução em comento, está eivado de erro sistêmico, vez que pode acabar por incentivar o superfaturamento em empresas de importação.

Por fim o que se verifica é que o tema remanesce em grande escala nas pautas dos Tribunais. Não bastasse, tem-se que as perspectivas quanto ao tema não são as mais positivas possíveis, ao passo que consoante Rocha (2013), o “novo” modelo de margens predeterminadas estabelecido para o PRL não deve atender a finalidade consignada na respectiva Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 563/2012 (convertida na Lei n.º 12.715/12) quanto à redução de litígios envolvendo preços de transferência.

4.4 Aspectos relevantes à implementação do princípio *arm's length* e demais alternativas existentes

Consoante Malesky (2015), o tema dos preços de transferência tornou-se um tema sensível e acirrado nos últimos anos em organizações líderes internacionais, como a OCDE e o governo do Reino Unido, que abriu investigações especiais sobre a atividade (livre tradução).

Prossegue o autor (livre tradução), aduzindo que debates ferozes surgiram entre empresas e estados em todo o mundo, ao passo que os governos se preocupam em proteger sua base tributária para fornecerem serviços públicos a seus cidadãos, e as empresas temem que políticas fiscais altas e imprevisíveis prejudiquem suas perspectivas de negócios e o bem-estar econômico (MALESKY, 2015). Ainda, complementa no sentido de que:

Non-governmental organizations who have been looking closely at the phenomena have begun to raise concerns about the impact of these activities on developing country finances. While there is a hysterical tone to these types of reports, it is clear that the combination of transfer pricing and tax havens has put developing countries into quite a dilemma, even if the figures are substantially overstated. Better measures of transfer pricing are necessary to understand how exactly the activity is affecting our understanding of international interactions (MALESKY, 2015, p. 669).

Outrossim, crítica incisiva é feita pelo autor, no sentido de que a localização da produção nunca muda, apenas o local onde os lucros são reportados. Assim, os países em desenvolvimento ainda enfrentam as mesmas externalidades causadas pelo acolhimento de multinacionais, mas receberão cada vez menos receita para compensar o impacto ambiental e regulatório devido a uma competição insuperável com os paraísos fiscais (livre tradução).

Padhi e Bal (2015), professores do *Institute of Management Bhubanswar*, asseveram (livre tradução), que o labirinto dos preços de transferência, com seus becos sem saída, tem sido um desafio insuperável para os países desenvolvidos e em desenvolvimento. Complementam com a crítica de que mesmo os melhores cérebros neste campo não foram capazes de desvendar os meandros e codificar um mecanismo totalmente transparente.

Essas preocupações, emanadas pelos autores, concernentes ao *transfer pricing* em países em desenvolvimento (e também desenvolvidos) não passa despercebida nas Instituições Internacionais mais influentes com relação ao tema, restando inserida nas pautas da OCDE e, também, no âmbito da ONU.

Portfólio elaborado por diversos profissionais *experts* em *transfer pricing* de cada país (LEWIS et al., 2013), disponível na Universidade da Califórnia, em Berkeley, traz à tona regras e práticas de países selecionados. Nesse ínterim, o referido portfólio traz todas as regras brasileiras concernentes aos preços de transferência e explicações práticas sobre sua forma de utilização/aplicação.

Alguns trechos de extrema relevância do referido portfólio, inclusive abordando a visão da OCDE sobre a legislação brasileira, merecem ser sublinhados. Nesse sentido, pertinente crítica é feita em relação à forma de adoção (ou não adoção) do Brasil em relação ao ALP.

Consoante termos do portfólio (livre tradução), Lewis et al. (2013) esclarece que o referido princípio funciona de sorte a orientar tanto as autoridades fiscais como os contribuintes. Aduz que a lei brasileira não contém uma definição clara sobre o princípio internacional, apenas dispõe que este estaria em consonância com princípios tributários constitucionais brasileiros, como o da capacidade contributiva e da igualdade.

Não obstante, esclarece, à luz das orientações da OCDE sobre o tema, que pode-se dizer que os princípios da antiga Lei nº. 9.430/96, com exceção do Método de Importação PIC e do Método de Exportação PVEx, apenas se assemelham vagamente ao ALP. Portanto, não obstante a afirmação do governo ao promulgar a Lei nº. 9.430/96 no sentido de que a legislação de preços de transferência estaria em estrita conformidade com as diretrizes e princípios da OCDE, tal não se verificou.

Lewis et al. (2013) sublinha (livre tradução), que deve-se ressaltar que o ALP, em si, não fornece ao contribuinte uma orientação clara para os preços de transferência e que o exercício pode ser muito subjetivo e incerto. Para que o

princípio seja implementado, ele precisa de ferramentas de suporte, como aquelas das regras dos EUA e da OCDE.

Tais ferramentas baseiam-se na premissa de que é sempre necessário comparar condições da transação entre partes relacionadas (a operação controlada) a operações iguais ou, na medida do possível, operações comparáveis entre partes independentes. Entretanto, ressalta o autor (livre tradução), que embora nem todos os ALPs são criados iguais, a abordagem do Brasil desvia significativamente do que seria um ALP baseado na OCDE.

Observa Lewis et al. (2013), que o próprio “BIAC” questionou à época da publicação da Lei nº. 9.430/96, a declaração na apresentação de motivos, vez que a respectiva legislação estaria longe de ser compatível com os conceitos internacionais da OCDE para a determinação e aplicação do ALP. Observa o autor, que embora os comentários da OCDE se referiam à antiga legislação, eles ainda são válidos e se aplicam às mudanças trazidas com a posterior alteração legislativa.

Para o Comitê, as regras de preços de transferência se consubstanciam numa tentativa das autoridades brasileiras no sentido de estabelecerem preços mínimos de exportação e preços máximos de importação, conforme determinado no mercado brasileiro e com altas margens brasileiras fixas, sendo que o melhor método, na prática, é o método que dá o maior resultado tributável no Brasil.

Ainda, enfatizam, que do ponto de vista internacional tais margens fixas, conceitualmente, não são aceitáveis e a realidade econômica não é levada em conta, como, por exemplo, mercados diferentes, funções e riscos diferentes e preços individuais. Além disso, existe grande probabilidade de que tais regras levem à dupla tributação (livre tradução).

Não obstante as pertinentes colocações do “BIAC” no Relatório das Nações Unidas proveniente da oitava sessão da Comissão de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, também se denotam, mais especificamente do capítulo 10, documento atinente ao Brasil, as conclusões e preocupações da Organização (representada pela comissão) quanto à legislação de preços de transferência brasileira (UNITED NATIONS, 2013).

A referida Comissão frisou (livre tradução) a essencialidade das regras de preços de transferência para os países, a fim de proteger sua base tributária, eliminar a dupla tributação e melhorar o comércio transfronteiriço. Para os países em desenvolvimento, sua importância está associada ao fato de criar um clima de

certeza e um ambiente favorável aos negócios/comércio e, ao mesmo tempo, garantindo que a administração tributária não perca receitas fiscais críticas.

De suma relevância é ponto que a Comissão aborda sobre os desafios específicos que muitos países em desenvolvimento (ou recentemente industrializados como no caso do Brasil) enfrentam ao lidar com problemas de preços de transferência em virtude da “falta de comparáveis”. A questão de “comparáveis” é, justamente, o fator-chave/principal fundamento para inserção ou não do ALP.

Tal se deve, ao passo que a comparabilidade adequada é, muitas vezes, difícil de ser conseguida na prática, e esse fator pode vir a enfraquecer a validade, em si, do princípio em questão. Esclarece a Comissão, que os métodos tradicionais de preços de transferência dependem diretamente de comparáveis, as quais, especialmente em alguns países em desenvolvimento, são difíceis de serem obtidas.

Conforme se depreende do Manual em comento, a respectiva dificuldade na obtenção de comparáveis pode advir de fatores como:

- a) nos países em desenvolvimento, a tendência é de haver menos atores organizados em qualquer setor quando da comparação com países desenvolvidos;
- b) nos países em desenvolvimento (ou recentemente industrializados), a informação comparável pode estar incompleta e sob uma forma de difícil análise em virtude da falta de recursos ou porque os processos não estão disponíveis. Informações sobre empresas independentes podem não existir. As bases de dados utilizadas na análise de preços de transferência não sofrem ajustes intensivos de informação e, geralmente, são de dispendioso acesso;
- c) podem existir muitos “pioneiros” de novos setores e áreas, até então, inexploradas. Em tais casos, se verifica uma inevitável falta de comparáveis (UNITED NATIONS, 2013).

Portanto, conforme se depreende de termos do capítulo “10” do Manual (livre tradução), críticos quanto ao tema asseveram que encontrar a respectiva comparável é como encontrar “uma agulha no palheiro”, se revelando no maior problema prático atualmente.

Os métodos de preços de transferência são complexos e demorados, de sorte a exigir os recursos humanos mais qualificados e valiosos nas empresas

multinacionais e administrações tributárias. Os relatórios de preços geralmente são executados em centenas de páginas com muitos especialistas jurídicos e contábeis empregados, sendo que esse tipo de complexidade e exigência de conhecimento coloca uma pressão considerável tanto nas autoridades fiscais e nos contribuintes, especialmente nos países em desenvolvimento, onde os recursos tendem a ser escassos.

Nesta senda, para implementação do ALP em países como o Brasil, restaria necessário a criação de uma considerável base de dados com comparáveis, implementações no âmbito de informática/tecnologia, bem como o desenvolvimento do conjunto de capacidades e habilidades dos profissionais que atuarão nesta seara, frisa-se, o que se torna complexo e custoso.

O Manual em comento tenta auxiliar em seu capítulo 5º com exemplos de análises comparáveis para conseqüente implementação do ALS (UNITED NATIONS, 2013). Entretanto, observa Malesky (2015), que o próprio ato de monitorar o cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas multinacionais é oneroso.

Ou seja, ressalta (livre tradução), que as auditorias podem ajudar a introduzir uma maior transparência e confiança nesta questão, mas são, muitas vezes, bastante custosas para as autoridades fiscais dos países em desenvolvimento (ou recentemente industrializados) (MALESKY, 2015).

Dessa forma, aduz Malesky (2015), que a situação é insustentável para muitos países com limitação de recursos, o que leva a duas previsões de economia política: a primeira é uma previsão clássica sobre instituições internacionais para resolver problemas globais de ações coletivas, e a segunda baseia-se na política doméstica.

Por conseguinte, para o autor (livre tradução), o tema (preços de transferência) exigirá o surgimento de uma instituição internacional, um acordo global que proteja a corrida para o fundo, padronizando o tratamento das multinacionais, pelo menos, nos países em desenvolvimento.

Para o renomado Avi-Yonah (2010), em estudo realizado pela *University of Michigan Law School*, no coração do sistema ALS, está a suposição de que cada empresa afiliada dentro do grupo transaciona com os outros membros do grupo da mesma forma que faria se os membros não estivessem relacionados. Entretanto,

essa central suposição desafia a realidade, e avalia, que não é de surpreender que um sistema de preços não pode produzir resultados sensatos (livre tradução).

Alerta, tampouco, que as empresas multinacionais surgem, em grande parte, devido às vantagens organizacionais. E, de fato, uma lógica muito semelhante estava por trás do uso de FA (*formulary apportionment*) para os governos estaduais dos EUA. Dessa forma, em uma economia integrada, não faria sentido atribuir lucros e despesas a jurisdições individuais usando entidades separadas para contabilidade.

Bea Chiang e Brian Del Gaudio (2013), no *American Journal of Business Research*, tampouco abordam a complexidade na implementação do ALS. Com muita propriedade, aduzem (livre tradução), que as diferenças na tributação entre os países dão às multinacionais um incentivo para alterarem seus preços de transferência, de sorte que a maioria dos governos exige que as empresas usem um padrão "*arm's length*".

However, arm's length standard leaves ample room for firms to manipulate transfer prices because arm's-length prices are often difficult and complicated to establish for many intermediate goods and services. The standard has become complex and costly as evidenced by numerous disputes between multinationals and tax authorities. The constant ongoing disputes lead to a consideration of the formulary apportionment approach (CHIANG; DEL GAUDIO, 2013, p. 50).

Nesta senda, para os autores (livre tradução), o "*formulary apportionment approach*" poderia ser uma alternativa potencial para os problemas associados ao padrão de preços de transferência, especialmente na redução de incentivos para mudar a atividade econômica ou o lucro para países com impostos baixos. Entretanto, ressaltam que um estudo mais aprofundado sobre o tema pende de realização.

Schoueri (2013), explanando sobre esse mesmo ponto, alega, que reconhecer as falhas do ALS não significa, de imediato, aceitar seu abandono em face de iniciativas como o supra mencionado *formulary approach*. Para autor, se o próprio ALS não alcança o efetivo lucro de uma empresa, tampouco fórmulas como a sugerida no contexto norte-americano o alcançarão.

Esclarece o autor, que o FA busca a divisão do lucro global de um grupo entre as unidades que o compõem. O que se almeja, idealmente, é que a soma dos valores alocados a cada uma não ultrapasse o mencionado lucro global. Entretanto, no Brasil, não são observados quando da aplicação das fórmulas o lucro global e,

sequer resta investigado o que pode ter sobrado de lucro para as partes relacionadas, fixando-se, tão somente, no resultado da unidade brasileira.

E está é, para Schoueri (2013), a principal crítica à sistemática brasileira, vez que quando da desconsideração do que se passa com as empresas associadas, esta acaba por impor a tributação, no País, de lucros que serão igualmente oferecidos à tributação no exterior. Diante de tal contexto configura-se, a nada almejada, hipótese de bitributação de rendas.

Para Avi-Yonah (2010), os problemas do FA apontados pelo defensores do ALS podem ser classificados como os seguintes: método inerentemente arbitrário; passível de produzir dupla tributação; o FA exige uma uniformidade impossível de alcançar da base tributária; o FA viola tratados fiscais.

Diante de tal contexto (conflito entre defensores do ALS e do FA), o que o autor sugere (livre tradução) não é a substituição propriamente dita de um ou de outro método, mas sim, que os dois lados comecem a conversar um com o outro. Aduz, que com os EUA e a União Européia, ambos se movendo na direção da FA, um terreno comum pode ser encontrado com a OCDE, e o uso de fórmulas pode torna-se aceitável no contexto do ALS.

Não obstante a alternativa retro sugerida pelo autor, outra alternativa que vem sendo recomendada por organizações internacionais (a exemplo da ONU), em virtude das dificuldades na obtenção de comparáveis para implementação e consolidação do ALP, se consubstancia na adoção de “*Safe Harbours*”. Para Schoueri (2013), a expressão *safe harbour* é utilizada para designar um padrão objetivo ou medida, como um intervalo, porcentagem ou mesmo um valor absoluto.

Por conseguinte, este padrão objetivo ou medida, pode ser utilizado pelo contribuinte como uma suposta alternativa em relação à uma regra baseada em fatores subjetivos, ou, também, quando da existência de fatos ou circunstâncias incertas. Esclarece o citado autor, que no contexto dos preços de transferência, as exigências alternativas de um *safe harbour* podem ir desde uma exoneração total da obrigação de atender as normas nacionais, até a obrigação de atender diversos deveres instrumentais.

Os referidos deveres instrumentais podem ser, por exemplo, a exigência para que o contribuinte estabeleça seus preços de transferência de forma mais simplificada ou, de fornecer informações específicas. Esclarece Schoueri (2013), que dessa forma, o *safe harbour* pode ter o efeito de excluir determinadas transações do

âmbito de aplicação das regras de preços transferência, ou, ainda, permitir a aplicação de regras simplificadas.

Ou seja, conforme se depreende dos próprios termos do Relatório das Nações Unidas, tais regras podem se consubstanciar numa prerrogativa/alternativa quando o contribuinte se depara com regras complexas e onerosas. Ademais, o relatório frisa, que as regras de *safe harbour* podem se revelar numa opção atraente para os países em desenvolvimento (UNITED NATIONS, 2013).

Isso se deve, ao passo que as mencionadas regras podem fornecer previsibilidade e facilidade de administração do regime de preços de transferência por meio de um método simplificado de estabelecimento de lucro tributável. Os defensores desse tipo de regra reconhecem a vantagem dos baixos custos de conformidade e segurança para os contribuintes, bem como a simplicidade administrativa para as autoridades fiscais (livre tradução).

Não obstante, o relatório complementa no sentido de que, como todo método, possui também suas desvantagens. Fazendo menção às diretrizes da OCDE, é relatada a possibilidade de alto risco de dupla tributação, dificuldades com o procedimento de acordo mútuo e questões de igualdade e uniformidade. Nessa senda, as diretrizes da OCDE recomendariam flexibilidade administrativa para lidar com casos de pequeno porte.

No caso do Brasil, é possível verificar, por meio do *Brazil Transfer Pricing Country Profile* elaborado pela OCDE, que a legislação pátria prevê a aplicação de *safe harbour rules* no caso de transações envolvendo exportações, exceto naquelas que envolvam *commodities*. A respectiva previsão legal se encontra nos arts.19 e 19-A, § 4º da lei 9.430/96 (OECD, 2017).

Doutra banda, além da alternativa do *safe harbour* retro sugerida por doutrinadores e constante no Manual da ONU, também é feita menção no respectivo relatório ao *Advance pricing arrangements (APAs – Arranjos de Preços Antecipados)*. Conforme termos do relatório das Nações Unidas (*chapter 3*), os APAs foram introduzidos em muitos países, para confirmar, antecipadamente, o acordo entre os contribuintes e as autoridades fiscais sobre determinados conjuntos de critérios (métodos de Precificação de Transferência, comparáveis e ajustes apropriados, premissas críticas sobre eventos futuros, etc.) (UNITED NATIONS, 2013).

Do relatório também se depreende, que as diretrizes de Preços de Transferência da OCDE endossam fortemente o APA como um complemento aos mecanismos tradicionais administrativos, judiciais e de tratados para a resolução de problemas de Preços de Transferência. Uma das principais vantagens da adoção de um sistema APA é que as multinacionais estabelecem inevitavelmente uma política de preços global consistente em suas transações entre empresas.

Nesse contexto os países em desenvolvimento, ou até mesmo países como o Brasil acabam por ter uma boa oportunidade de obter acesso à documentação existente, que é relevante para suas operações locais. Além disso, uma segunda vantagem é que se um APA tiver sido acordado entre outros países em relação à transações semelhantes, eles têm uma boa chance de se referir a esse APA existente como uma transação comparável.

Todavia, em que pese a sugestão feita no manual em comento, observa-se também do *Brazil Transfer Pricing Country Profile* elaborado pela OCDE (e atualizado até outubro de 2017), que o Brasil não o tem como mecanismo disponível em sua jurisdição. Tal é abarcado no item n.º 23 quando da resposta ao questionamento quanto as formas de resolução de disputas (sobre *transfer pricing*) adotadas pelo país.

Aliás, sobre esse mesmo ponto disserta Schoueri (2013), no sentido de que um dos próximos passos da legislação brasileira atinente ao tema, é, justamente, uma atitude das autoridades brasileiras em prol da cooperação internacional, de sorte a firmar acordos envolvendo o contribuinte e o outro Estado interessado (APAs). Observa que tal postura por parte das autoridades competentes pode vir a complementar as margens predeterminadas nos casos de bitributação.

Por fim, complementa o autor que a “a solução” adotada pelo Brasil quanto aos preços de transferência é, de fato, uma alternativa razoável para países menos desenvolvidos, tendo em vista a análise funcional necessária antes da fixação das margens de lucro. Entretanto, espera o autor que os percentuais hoje fixados em lei venham a se multiplicar, de sorte a refletirem a complexidade da economia nacional.

Dessa forma, para o autor, em que pese a posição do cenário internacional com relação a adoção do ALP, surgem situações que impõem sua relativização, principalmente, em decorrência da complexidade dos cálculos, motivo pelo qual a própria ONU aceitaria métodos alternativos.

4.4.1 Da implementação do princípio *arm's length* no Brasil: síntese conclusiva

Após esta análise pormenorizada com relação aos aspectos/dificuldades atinentes à implementação do princípio *arm's length* e demais alternativas existentes constata-se, que quando da adoção por parte do Brasil de margens predeterminadas, esta se consubstanciava na alternativa mais viável, à época, dadas as dificuldades anteriormente relatadas, como a falta de equipes e profissionais especializadas, banco de dados suficientes e programas de informática apropriados, os quais se consubstanciam, justamente, no fator-chave para inserção do padrão.

Ou seja, é possível verificar que ocorre, no Brasil, uma mitigação do padrão mencionado e historicamente constituído no âmbito internacional em favor da praticabilidade. Assevera-se, inclusive, que a utilização de normas predeterminadas pode vir a ser uma alternativa viável, principalmente, para países em desenvolvimento, vez que possui certas vantagens e, ainda, por tratar-se de um sistema de baixo custo para empresas e para a administração tributária.

Não obstante, restou verificado que o princípio *arm's length* possui suas fragilidades e a comparabilidade adequada é, muitas vezes, difícil de ser alcançada na prática, sendo que tal fato pode vir a enfraquecer a validade, em si, do princípio em questão. E é nesse contexto, que a própria ONU admite a adoção de métodos alternativos, como o relatado *formulary apportionment*, a adoção de *safe harbour* e do *advance pricing arrangements*.

Nesta senda, o que se verifica de forma clara, é que se trata de uma matéria extremamente complexa e, em que pesem os supostos esforços por parte das organizações internacionais e respectivos países em encontrar padrões mais “apropriados” ao longo dos anos, com cálculos menos complexos, com base em banco de dados e mais transparentes, tais alternativas têm revelado possuírem fragilidades e dificuldades de implementação ou aplicação.

Com efeito, há de se ter em mente, na mesma linha do explanado por Schoueri (2013), que reconhecer as falhas de um padrão não implica, necessariamente, no seu abandono, mas sim em sua ponderação com outros valores. E tal, acredita-se, de modo particular, que deve ser aplicado em relação ao princípio *arm's length* (no Brasil).

Dessarte, não obstante as fragilidades e as dificuldades demonstradas em relação ao referido princípio, salienta-se, que se trata do principal padrão internacional atinente ao tema, restando consolidado, à medida que orientada sua aplicação, ao longo de décadas, pelas principais instituições internacionais, bem como por parte das legislações domésticas de muitos países.

E, somado a tal fato, sopesa-se que as margens predeterminadas adotadas pelo Brasil, internacionalmente, não são bem aceitas, pois conforme anteriormente relatado, com sua adoção não são observados fatores como mercados diferentes, funções, riscos diferentes e preços individuais, sem falar na grande probabilidade de que tais regras levem à dupla tributação.

Nesse contexto tem-se que tais margens, associadas à exigência de documentação excessiva acabam por engessar a atividade empresarial e aumentam a complexidade do ambiente de negócios. E, ao contrário, a adoção de princípios legislativos comuns vai ao encontro de uma harmonização quanto à matéria, de sorte a criar condições competitivas e atração de investimentos e negócios.

Aliás, justamente tratando-se sobre a ideia de harmonizando tributária no Mercosul – a qual pode ser utilizada analogicamente com relação ao ALP – Schoueri (2000) aduz quanto à importância de princípios legislativos comuns, vez que estes acabam por reduzir as contradições em matérias tributárias e neutralizam as divergências existentes.

Para o doutrinador, a harmonização traz em si sistemas parecidos, comparáveis. Portanto, a ideia de harmonização estaria diretamente associada à comparabilidade. Ou seja, nos casos em que existe harmonização tributária, o investidor consegue encontrar elementos suficientes (passíveis de comparação) para tomar a decisão de alocar seus recursos.

Portanto, o que se verifica – e que pode ser aplicado diretamente ao fato do Brasil possivelmente adotar o ALP - é que o medo do investidor estrangeiro tende a se afastar quando este confia na existência de princípios comuns e já consolidados no panorama internacional.

Sublinha-se, ainda, que este fato vai totalmente ao encontro de um “ambiente” favorável e próspero de negócios, de modo que a implementação do *princípio arm's length* à legislação brasileira, possivelmente, se consubstanciaria na melhor estratégia no sentido de contribuir positivamente para um ambiente pátrio próspero e favorável aos negócios transfronteiriços.

Ocorre que, desde as alterações mais relevantes acerca do tema, leia-se, Lei n.º 12.715/2012 e IN RFB n.º 1312/2012 (com posteriores alterações), não se denotam pertinentes avanços com relação ao tema no Brasil. No âmbito de contenciosos nas esferas administrativas e judiciais observa-se (com base nas decisões tabuladas), que estas versam, preponderantemente, sobre as divergências da IN 243/2002 e o método PRL-60.

Tal se deve, pois como se observou da tabulação decorrente, praticamente todos os “conflitos” versam acerca da IN 243/2002 e do método PRL-60. Ou seja, mesmo após a edição da Lei n.º 12.715/2012 (conversão da Medida Provisória n.º 563), com o escopo de reparar esse ambiente de litigiosidade fiscal criado, permanece o assunto no âmbito dos respectivos tribunais, com relação ao anos-calendários sob vigência da IN n.º 243 (2002 a 2012).

Diante desse contexto observa-se, inclusive, que o “resultado” da tabulação elaborada com base nas decisões encontradas acerca do tema, até se revelou um tanto frustrante, ao passo que, justamente, todas elas praticamente versaram sobre o mesmo ponto (supracitado). Ou seja, não fora encontrada “a variedade” de decisões que se pretendia e nem o grau de profundidade de tratamento da matéria que se esperava por parte dos respectivos órgãos.

Com efeito, foi possível verificar, que praticamente todos casos versam sobre o métodos PRL pois este acabou por ser o mais utilizado, haja vista a dificuldade de aplicação dos demais métodos nas importações. Ou seja, em que pese o fato das pessoas jurídicas aparentemente contarem com três métodos para o controle de preços de transferência nas importações, na prática, conforme período pesquisado, contavam apenas com o método PRL, vez que se tratava do método com informações e documentos disponíveis para todas pessoas jurídicas brasileiras.

Ainda, o que se observa é que, no âmbito doutrinário/acadêmico (em nível nacional), poucos autores têm, efetivamente, se debruçado sobre o tema com maior profundidade, o que pode se dar, inclusive, pela complexidade deste. Por conseguinte, tem-se que é latente necessidade de estudos mais elaborados tratando da matéria, com o consequente “aprimoramento” e evolução legislativa.

Tal se evidencia, vez que a legislação tem o condão de estimular ou inibir a realização de operações internacionais e conseqüente fluxo de comércio (importações e exportações). Conseqüentemente, para os investidores que realizam operações no âmbito de empresas vinculadas, a legislação do país com o qual

realizam a operação acaba por impactar diretamente na concretização da possível operação, ou não.

Nesse ínterim, frisa-se, mais uma vez, os dizeres de Schoueri (2017), no sentido de que entre um ambiente com regras tributárias justas ou certas, os investidores internacionais não hesitam ao optar pela segunda opção. Afinal, se a tributação for alta, poderão ajustar seus negócios; entretanto, a incerteza leva à distorções concorrenciais, ao passo que cada um recolhe seus tributos da forma como entende, com possíveis desajustes nos preços e de sorte a incrementar o risco de autuações.

Ademais, sustenta o autor, que a legislação brasileira de preços de transferência é conhecida por sua complexidade e por se diferenciar expressivamente da legislação dos demais países, sobretudo, das *guidelines* da OCDE. Na prática, alega que as multinacionais costumam ter dificuldades para adequar suas políticas *intercompany* ao modelo brasileiro e, como consequência, enfrentam um grande desafio para impedir que o ônus decorrente desta legislação não onere, excessivamente, suas atividades no Brasil.

Com efeito, realizar uma operação com empresas vinculadas de um país, que siga os padrões internacionais ou *guidelines* da OCDE no que atine aos preços de transferência, sem sombra de dúvidas, acaba por trazer mais segurança (de fato e jurídica) aos “investidores” e à operação propriamente dita.

Por isso, com o presente trabalho, chega-se a conclusão de que há que se cogitar sim, como melhor estratégia, num futuro próximo, a implementação (legislativa e prática) do respectivo padrão à legislação pátria. De tal sorte, é de extrema pertinência que os legisladores brasileiros passem a cogitar, com mais veemência, quanto a tal possibilidade e os aspectos/fatores necessários para tanto.

Observa-se que a implementação aqui referida apenas deve-se dar com relação a bens tangíveis, ao passo que os estudos já realizados com relação à implementação deste para mensuração de preço parâmetro de intangíveis – melhor explanado no item 2.4 – já demonstraram a necessidade de se prover uma melhor definição, identificação e valoração dos intangíveis para os propósitos dos preços de transferência.

Tal se deve, dado o caráter especial dos ativos intangíveis, vez que existe uma dificuldade na identificação de comparáveis externos, o que dificulta, por sua vez, a aplicação do ALP. Assim, existindo inclusive Projeto de Revisão sobre o

controle de preços de transferência aplicado aos bens imateriais por parte da OCDE (ainda em 2012), as considerações aqui feitas apenas se aplicariam a bens tangíveis.

Com efeito, para a implementação do ALS, de pertinente relevância se mostram as orientações emanadas no Manual Prático das Nações Unidas (capítulo 5), vez que são sugeridas instruções para a criação de comparáveis, teórico pressuposto para implementação do padrão (UNITED NATIONS, 2013).

Essa análise de comparabilidade (sugerida no manual) é de fundamental relevância, ao passo que proporciona a obtenção de um entendimento correto das características economicamente significativas à operação, bem como das respectivas funções das partes na transação controlada. Entretanto, essa parte do processo pode ser complicada, em particular, em países que têm acesso limitado a informações sobre possíveis comparáveis.

E é nesse ponto que o Brasil também encontraria dificuldades para implementação do ALS. Com efeito, o mencionado manual sugere soluções para tais casos. Nesta senda, indicado para o Brasil se revela a coleta de informações sobre comparáveis internas, ou seja: transações entre o contribuinte ou sua empresa associada e um terceiro.

No caso de existirem, também se revela interessante a coleta de informações públicas sobre terceiros (até mesmo concorrentes), que possam estar envolvidos em transações não controladas comparáveis à transação controlada do contribuinte, ou, ainda, resta possível o uso de bancos de dados de outros países. Fator importante da análise de comparabilidade é a confiabilidade nos dados obtidos. Nesse contexto, o Manual Prático das Nações Unidas sugere uma análise funcional detalhada levando em consideração uma ampla variedade de fontes de dados.

Com efeito, seja para implementação do respectivo princípio (o que se acredita ser a melhor estratégia), seja para possível utilização dos métodos brasileiros existentes para importação, imperiosa se demonstra a necessidade de criação de bancos de dados.

Para tanto, evidente a necessidade de incentivo por parte do governo, instituições de ensino e autoridades fiscais à realização de pesquisas mais aprofundadas acerca da matéria, a qual, aliada ao auxílio de programas tecnológicos especializados se consubstancia em fator-chave para a criação de uma considerável

base de dados de comparáveis, frisa-se, o que também está em plena consonância para uma conseqüente melhor disciplina da matéria no território nacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme se depreende do trabalho elaborado, o incremento das relações comerciais internacionais e o grande aumento do fluxo de capitais entre países acabou por trazer à tona realidades nas quais as empresas estenderam as suas atividades para além das divisas de seus países de origem.

Dessa forma, à medida que a tributação de bens e de capitais se desenvolve com maior grau de complexidade (justamente pelo fato de ter mais de uma jurisdição envolvida em dados casos), a harmonização tributária entre os países e nos próprios países se torna mais difícil de ser alcançada.

Não obstante, observou-se, que alguns planejamentos tributários utilizados por empresas multinacionais, à exemplo da Apple, têm causado certo desconforto por parte da opinião pública, por considerarem que estas empresas estariam se esquivando da sua “parcela justa” (*fair share*) no custeamento do Estado.

Dentre tais técnicas, vislumbrou-se (consoante Manual da ONU elaborado em 2013), que de uma perspectiva financeira, os preços de transferência muito provavelmente são as questões fiscais transfronteiriças mais importantes hodiernamente (motivo pelo qual fora despertado o interesse na realização do trabalho elaborado).

Nesta senda verificou-se, que foi a partir de 1930 que se têm notícias mais seguras e sólidas do tema sob uma perspectiva tributária. Entretanto, foi apenas a partir dos anos sessenta, que a questão passou a figurar de forma mais imponente na agenda das discussões sobre o cenário da tributação internacional.

Dentre os grandes marcos acerca do tema, encontrou-se o Código Tributário Americano (*Internal Revenue Code*), que em 1962 já tinha por escopo um controle mais ativo dos preços de transferência, de sorte a prever uma fórmula de alocação de renda tributável entre empresas coligadas, bem como os trabalhos realizados pela ONU na década de 70, por meio do seu Comitê de Assuntos Fiscais, que resultaram no festejado Relatório sobre Preços de Transferência e Empresas Multinacionais.

Ademais, constatou-se que a OCDE, já a partir de 1948, com sua criação, abriu caminhos para uma nova era de cooperação, e chegou, desde o início, à conclusões semelhantes à ONU, no sentido de primazia do princípio dos preços sem inferência (*arm's length price*) quando do cálculo dos preços de transferência. Ainda,

observou-se apoio das referidas organizações em relação à elaboração de critérios mais específicos na avaliação dos preços de transferência entre empresas coligadas, em consonância com a legislação americana acerca do tema.

Com efeito, é possível concluir que a OCDE é a organização que mais se debruça sobre o tema desde então, com a elaboração de inúmeros relatórios posteriores e a criação das respectivas diretrizes (*guidelines*), as quais sofrem atualizações periódicas e foram amplamente seguidas em regulamentos domésticos de preços de transferência.

Ainda, foi possível constatar a continuidade da atuação e preocupação da OCDE por meio da recente criação do BEPS, bem como a conseqüente preocupação com a forma de utilização dos preços de transferência, ao passo que das 15 (quinze) ações implementadas pelo respectivo plano, 4 (quatro) versam sobre o tema (ou assuntos correlatos).

O que ficou claro, e é colocado inclusive expressamente por meio do BEPS, é a pertinência (e necessidade) de coerência em nível internacional quanto à tributação de renda das pessoas jurídicas. E, nesse ínterim, no que toca à coerência da legislação internacional atinente a preços de transferência, tem-se que esta, justamente pelo grande impacto relatado e importância, é muito almejada pelos países e partes envolvidas em tais operações.

Constatou-se, ainda, a existência de certa similaridade nas legislações Europeias e Norte-Americanas, a qual se deu (muito provavelmente) em virtude do intenso histórico de intercâmbio comercial entre os países correspondentes. Todavia, essa similaridade não se vislumbrou com relação às normas brasileiras, cujo interesse sobre o tema só foi despertado em autoridades fiscais, de forma mais veemente, no início da década de 90 (noventa), com a subsequente criação da Lei nº 9.430/96.

Tal distanciamento se verificou, pois mesmo que tenha constado na exposição de motivos da Lei 9.430/96, que esta estaria em consonância com as regras adotadas pelos países integrantes da OCDE, não houve adoção, por parte do Brasil, por exemplo, ao consagrado princípio *arm's length*. Observa-se a utilização também não se deu com as posteriores alterações da Lei 12.715/2012 (e IN n.º 1312/2012).

Ou seja, confirmou-se, por meio do estudo, a ocorrência de um afastamento do teste da comparabilidade (adoção do princípio *arm's length*), o que decorreu da

opção do legislador brasileiro pela predeterminação das margens brutas em valores percentuais fixos ao invés da utilização de margens que formam a amostra de transações não controladas em circunstâncias comparáveis, as quais acabam por compor um intervalo de preços *arm's length*, que será cotejado com o preço praticado na transação controlada.

Com efeito, o que se absorveu com base no assunto explorado é que ocorre, no Brasil, uma mitigação do padrão mencionado e historicamente constituído no âmbito internacional em favor da suposta praticabilidade. Entretanto, com o aprofundamento do estudo e das lições do Manual Prático elaborado pela ONU, corroborou-se que tal se deu em virtude da falta de comparáveis nos bancos de dados brasileiros, as quais são, justamente, o fator-chave para inserção ou não do ALP.

Portanto, ao contrário do considerado (particularmente) previamente à realização do trabalho, a utilização de margens predeterminadas, àquele momento (quando da edição das mencionadas leis sobre preços de transferência), não se consubstanciou em algo tão absurdo, mesmo considerando o afastamento aos padrões internacionais, ao passo que o Brasil não possuía pesquisas de preços feitas por autoridades ou adquiridas por bancos públicos de dados, de modo que os preços pudessem ser passíveis de comparação.

Examinou-se, inclusive, que a utilização de normas predeterminadas pode vir a ser uma alternativa viável, principalmente, para países em desenvolvimento, vez que se trata de um sistema de baixo custo para empresas e administração tributária, tem ênfase na praticidade e permite uma simples implementação pelas autoridades fiscais para auditoria dos contribuintes.

Ademais, com base no aprofundamento e efeitos decorrentes da utilização do princípio *arm's length*, restou verificado que o referido princípio também possui algumas fragilidades (as quais eram desconhecidas), sem falar que a comparabilidade adequada é muitas vezes difícil de ser conseguida na prática (demandando cálculos complexos) e esse fator pode vir a enfraquecer a validade, em si, do princípio em questão.

Afinal, empresas multinacionais negociam de modo diverso de empresas independentes, inclusive com relação à alocação de riscos. Dessarte, ao contrário da (particular) ideia inicial adotada, deve-se olhar com ressalvas ao princípio. Foi nesse contexto, inclusive, que surgiram alternativas por parte da ONU, como o

relatado *formulary apportionment*, a adoção de *safe harbour* e do *advance pricing arrangements*.

Entretanto, não obstante as fragilidades existentes, há de se ter em mente, que se trata do principal padrão internacional atinente ao tema e que restou consolidado ao longo de muitos anos pelas principais instituições internacionais e legislações domésticas de muitos países. Ainda, há de salientar que as supostas alternativas sugeridas também possuem suas falhas, fragilidades.

E, no tocante às margens predeterminadas adotadas pelo Brasil, tem-se que estas, internacionalmente, não são bem aceitas, pois com sua adoção não são observados fatores como mercados diferentes, funções e riscos diferentes e preços individuais, sem falar na grande probabilidade de que tais regras levem à dupla tributação.

Ou seja, mesmo diante do reconhecimento de falhas do padrão *arm's length*, este ainda parece ser a melhor alternativa/estratégia, à médio e longo prazo, para o Brasil. Observa-se, apenas para bens tangíveis. Ou seja, mesmo após a análise de inúmeros aspectos envolvendo o padrão e adoção dos métodos de cálculo brasileiros, acredita-se que o alinhamento do “modelo brasileiro” com as diretrizes da OCDE (e o referido princípio) traria mais confiança por parte dos investidores/empresas estrangeiras no mercado brasileiro, de sorte a proporcionar um ambiente mais favorável aos negócios e desenvolvimento.

Na mesma linha, conforme exposto no trabalho, a adoção de princípios legislativos comuns vai ao encontro de uma harmonização quanto à matéria, que não deixa de ser um meio necessário para criação de condições competitivas e atração de investimentos e negócios.

Por conseguinte, a ideia de harmonização, que, no caso, estaria associada à adoção de um princípio internacional vinculado à comparabilidade, proporcionaria ao investidor a oportunidade de encontrar elementos suficientes para tomada de decisões no sentido de alocar seus recursos sem medos e surpresas.

Portanto, em consonância com a hipótese inicial apresentada na introdução do trabalho, tem-se que a ideia de harmonização com base em princípios legislativos comuns e a consequente adoção de um princípio consolidado no panorama internacional (*arm's length*), certamente vai ao encontro de um ambiente favorável e estimulador de negócios e se consubstanciaria numa melhor disciplina da matéria.

Doutra banda, conforme demonstrado ao longo do estudo realizado, para a implementação do ALP em países como o Brasil, restaria necessário a criação de uma considerável base de dados com comparáveis, implementações no âmbito de informática/tecnologia, bem como o desenvolvimento do conjunto de capacidades e habilidades dos profissionais.

A respectiva implementação enfrenta, por óbvio, inúmeros desafios no cenário pátrio, principalmente pelo fato de que, com base na escassa e superficial doutrina encontrada acerca da matéria no Brasil (salvo poucos e renomados estudiosos citados ao longo do trabalho) constatou-se, que poucos doutrinadores e autoridades fiscais têm, efetivamente, se debruçado sobre o tema.

Com efeito, desde as alterações mais relevantes acerca do tema, leia-se, Lei n.º 12.715/2012 e IN RFB n.º 1312/2012 (com posteriores alterações), não se denotam pertinentes avanços com relação ao tema.

Aliás, frisa-se, que da pesquisa/tabulação de decisões realizada no presente trabalho no âmbito administrativo e judicial (CARF, CSRF e STJ) com o escopo de se verificar como a matéria é abordada (assuntos correlatos, discussões existentes e profundidade destas) nos respectivos órgãos, pouco se pode concluir, como um todo, acerca da matéria (preços de transferência) no Brasil.

Tal se deve, pois como se observou da tabulação decorrente, praticamente todos os “conflitos” versam acerca da IN 243/2002 e do método PRL-60. Diante desse contexto constatou-se, inclusive, que o “resultado” da tabulação elaborada com base nas decisões encontradas acerca do tema se revelou um tanto frustrante, ao passo que, justamente, todas elas praticamente versavam sobre o mesmo ponto.

Ou seja, mesmo após a edição da Lei n.º 12.715/2012 (conversão da Medida Provisória n.º 563), com o escopo de reparar esse ambiente de litigiosidade fiscal criado, permanece o assunto no âmbito dos respectivos tribunais com relação aos anos-calendários sob vigência da IN n.º 243 (2002 a 2012).

De pertinência frisar, que com base nos comentários tecidos acerca do tema, observou-se, que o método PRL acabou por ser o mais utilizado, haja vista a dificuldade de aplicação dos demais métodos nas importações. Ou seja, em que pese o fato das pessoas jurídicas aparentemente contarem com três métodos para o controle de preços de transferência nas importações, na prática, contavam apenas com o método PRL, vez que se tratava do método com informações e documentos disponíveis para todas pessoas jurídicas brasileiras.

Nesse ínterim, a utilização do método PIC (Preços Independentes Comparáveis) se revelava restrita em virtude da falta de bancos de dados que permitisse a pesquisa de transações comparáveis. Já em relação ao métodos CPL, as empresas se deparavam, tampouco, com dificuldade de obtenção de dados e documentos no exterior.

Nesta senda, mais uma vez, no mesmo sentido das dificuldades apontadas para implementação do princípio *arm's length*, depara-se com a falta de bancos de dados que permitam a pesquisa de transações comparáveis. Com efeito, seja para implementação do respectivo princípio, seja para possível utilização dos métodos brasileiros existentes para importação, imperiosa se demonstra a necessidade de criação de bancos de dados.

Por todo exposto, resta evidente que o tema é demasiadamente complexo, motivo pelo qual, acredita-se que poucos autores “se arriscam” a se aprofundarem sobre o tema. Entretanto, conforme demonstrado, a necessidade de incentivo por parte do governo, instituições de ensino e autoridades fiscais à realização de pesquisas mais aprofundadas acerca da matéria com a finalidade de desenvolvimento do conjunto de capacidades e habilidades profissionais e recursos humanos qualificados acerca do tema, é evidente.

Assim, este incentivo, aliado ao auxílio de programas tecnológicos especializados se consubstancia em fator-chave para a criação de uma considerável base de dados de comparáveis, de modo a tornar possível a implementação do princípio *arm's length*, a qual acredita-se ser a melhor estratégia com o escopo de proporcionar um ambiente mais acessível e favorável à fluidez dos negócios transfronteiriços.

Observa-se, que a pretensão do presente trabalho, conforme exposto à introdução, não se consubstanciou em exaurir a matéria, ou todos os pontos abordados mas, de alguma forma, enriquecer a gramática jurídica atinente à matéria, de modo a suscitar e questionar a forma como é tratada a matéria (preços de transferência) em nível nacional com base no panorama encontrado (doutrinariamente e por meio da tabulação de decisões) e, conseqüentemente, oferecer ferramental que ajude os estudiosos, os profissionais, e os pesquisadores em Direito a enfrentar os dilemas normativos e interpretativos, bem como a repensar o papel do Poder Judiciário (e Legislativo), no caso, com a finalidade de contribuir para um ambiente favorável aos negócios transfronteiriços.

Por fim, cabe fazer menção aos dizeres de Bruno Salama (2008), que, discutindo o papel da academia jurídica no estudo da relação entre Direito e desenvolvimento, trouxe exemplo de José Rodrigo Rodriguez sob a reflexão de que não se trata do papel intelectual, de juristas e economistas buscar fórmulas mágicas capazes de resolver os problemas de forma simples e barata, a menos que estejamos, de fato, na posse de uma poção mágica. Mas, é preciso ter em mente, que tão importante quanto a rejeição de fórmulas mágicas é a rejeição do imobilismo intelectual, da mesmice e da falta de imaginação.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. O sigilo fiscal e os acordos internacionais para o combate a evasão, a elisão e a sonegação fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5, p. 761-778.

ABRANTES, Emmanuel G. Preços de transferência sobre operações com intangíveis: igualdade, capacidade contributiva e os limites do Arm's Length. In: GOMES, Edgar S. (Coord). **Estudos de tributação internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 495-522.

AMERICAN CHAMBER OF COMMERCE (AMCHAM). **AMCHAM Brasil**. [2018]. Disponível em: <<https://www.amcham.com.br/>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

ARROMBA, Pedro A. H. **A problemática fiscal dos preços de transferência nas empresas multinacionais**. 2011. 100 f. Dissertação (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/15724/1/Relat%C3%B3rio%20de%20Est%C3%A1gio%20-%20Vers%C3%A3o%20Final.pdf>>. Acesso em: 06 ago. 2017.

AVI-YONAH, Reuven. Between formulary apportionment and the OECD guidelines: a proposal for reconciliation. **World Tax Journal**, Ann Arbor, v. 2, n. 1, p. 3-18, 2010. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2179&context=articles>>. Acesso em: 8 abr. 2018.

BERTOLUCCI, Aldo V. Preços de transferência: aspectos fiscais. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 23, p. 23-38, 2000. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92512000000100002>. Acesso em: 08 ago. 2017.

BIANCO, João F.; FAJERSZTAJN, Bruno. Preços de transferência: o método PRL-60 - ilegalidade ilógica. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 144-162.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 06 jun. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Jurisprudência/Acórdãos**. [2018]. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Preço de transferência**. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2010/capituloix-irpjcsloperacoesinternacionais2009.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Jurisprudência do STJ**. [2018]. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 16 out. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4). **Pesquisa de jurisprudência**. [2018]. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>>. Acesso em: 16 out. 2018.

CALIENDO, Paulo. Tributação de controladas e coligadas no exterior e tratados internacionais. In: Cristiano Carvalho. (Org.). **Direito tributário atual**. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2015. p. 271-297.

CAPONE, Rodrigo S.; VALADÃO, Marcos A. P. planejamento tributário internacional: Double Irish Arrangement. **Publica Direito**, [2014]. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08>>. Acesso em: 4 ago. 2017.

CAUWENBERG, P. Internacional transfer price. [S.l.]: Intersentia, 1998.

CHAPINOTI, Maurício B. Preços de transferência e valoração aduaneira. In: FLEISCHMANN, Antonio C. **Controvérsias tributárias no comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 259-272.

CHIANG, Bea; DEL GAUDIO, Brian. Transfer Pricing and arm's length standard. **American Journal of Business Research**, New York, v. 6, n. 1, p. 49-50, 2013.

CORWIN, Manal S. Sense and sensibility: the policy and politics of BEPS. **Tax Notes**, New York, v. 144, n. 5, 2014.

FERNANDES, Edison C. Convergência contábil como demonstração das transações *Arm's Length*. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 52-66.

FERNANDES, José A. New tax rules. BEPS: note this acronym. **The Business and Industry Advisory Committee to the OECD**, 2014. Disponível em: <http://biac.org/wp-content/uploads/2014/05/130826-New_tax_rules_BEPS_note_this_acronym.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2018.

GOMENSORO, Alessandra; CONSENTINO, Ricardo de O. Preços de transferência: CSRF decide pela legalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/02. **Lexology**, 22 mar. 2016. Disponível em: <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=527cb69f-9343-4c8d-859f-57532e430c36>>. Acesso em: 26 fev. 2018.

GOMES, Marcus L. Relatório do projeto de pesquisa coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). In: SHOUEIRI, Luís E. **A tributação internacional na era Pós-BEPS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 1-28.

GREGÓRIO, Ricardo M. **Arm's Length e praticabilidade nos preços de transferência**. 2010. 44 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

_____. Restrições da comparabilidade, margens predeterminadas e liberdade da escolha de métodos. In: SHOUEIRI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 329-348.

IGNÁCIO, Laura; POMBO, Bárbara. Lei altera regras de preço de transferência. **Enciclopédia Aduaneira**, 26 set. 2012. Disponível em: <<http://enciclopediaaduaneira.com.br/valor-economico-preco-de-transferencia/>>. Acesso em: 26 fev. 2018.

LEWIS, David et al. Transfer pricing: rules and practice in selected countries (A-B). **Bloomberg BNA**, [2013].

MALESKY, Edmund J. Transfer pricing and global poverty. **International Studies Review**, Oxford, v. 17, n. 4, p. 669-677, 2015. Disponível em: <<https://academic.oup.com/isr/article-abstract/17/4/669/1818883?redirectedFrom=fulltext/>>. Acesso em: 2 abr. 2018.

MARCHANT, Diego. Uma visão Analítica do PRL 60: a delimitação dos problemas da IN n.º 243 e da Lei 9.430. In: SHOUEIRI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 29-51.

MARQUES DA SILVA, Reinaldo. O controle de preços de transferência aplicado aos ativos intangíveis. **Revista de Doutrina e Jurisprudência**, Brasília, DF, v. 107, n. 1, p. 121-140, 2015.

MARSILLI JUNIOR, Osmar; LONGO, José H. Métodos de preços comparados e suas variações: O PRL-60 e a INSRF n.º 243/2002 no Carf. In: SHOUEIRI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 189-207.

MENDONÇA, Maria L. C. A.; ARAÚJO, Guilherme D. A. S. O Planejamento tributário internacional e a estratégia da apple acerca dos preços de transferência: plano inteligente ou evasão perfeita?. In: FEITOSA, Raymundo Juliano; SOUZA, Roney José L. R.; ELJASKEVICIUTE, Addy Mazz. **Direito tributário e financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2016. p. 118-133. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/910506b2/e0t8aw62/24rHE6TJd5TuyAqT.pdf>>. Acesso em: 8 ago. 2017.

MIRSHAWKA, Valéria Z. **Preços de transferência: diferentes visões**. 2012. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22042013-093407/pt-br.php>>. Acesso em: 08 jan. 2018.

MOREIRA, André M. Planejamento tributário internacional e preços de transferência – o regime da Lei n.º 9.430/961. **Sacha Calmon e Mizael Derzi Consultores**, 2010. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Pre%C3%A7os-de-Transferencia-o-regime-da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

MOREIRA, Francisco L. O projeto de combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a política tributária internacional brasileira. In: ROCHA, André S. (Coord). **Direito tributário internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 75-92.

NOVAIS, Raquel; PEIXOTO, Daniel M. PRL 60%: confronto entre a Lei n.º 9.430/1996 e a Instrução Normativa n.º 243/2002. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 296-327.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Brazil Transfer Pricing Country Profile**. Oct. 2017. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-brazil.pdf>>. Acesso em: 08 jun. 2018.

_____. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. **OECD**, 10 July 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

PADHI, Subhakant; BAL, Ranjan Kumar. Transfer pricing regulations and litigation: a critical appraisal based on tribunal judgements. **XIMB Journal of Management**, Vilakshan, v. 12, n. 1, p. 57-78, 2015.

PAGLIUSO, Gustavo. Preços de transferência: entenda os métodos de controle nas importações de serviços intragrupo. **Estudos Aduaneiros**, 7 mar. 2017. Disponível em: <<https://estudosaduaneros.com/precos-de-transferencia/>>. Acesso em: 02 ago. 2017.

PEREIRA, Moisés de S. C. Análise das críticas à metodologia do PRL 60 prevista na IN n.º243/2002. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 264-282.

PESTANA, Davide Flávio Silva. **Os preços de transferência aplicáveis às operações intragrupo**. 2016. 134 f. Dissertação (Mestrado em Gestão) - Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2016. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/32405/1/Relat%C3%B3rio%20Final.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2018.

PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização**: ensaio crítico sobre preços de transferência. São Paulo: Renovar, 2001.

ROCHA, Sérgio A. Preços de transferência e tipologia jurídica: as novas margens de lucro presumidas do PRL. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 371-385.

RODRIGUES, Rubem M. S. Preços de Transferência: globalização e livre concorrência. **Portal Jurídico Investidura**, Florianópolis, 19 jan. 2009. Disponível em: <<http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/obras/monografias/2537-precos-de-transferencia-globalizacao-e-livre-concorrencia>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

ROSSETO, Vicente. Preços de transferência: comentários à Lei nº. 9.430/96. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 17, p. 1-10, 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511998000100006>. Acesso em: 05 ago. 2017.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é “direito e economia”? : uma introdução à epistemologia da disciplina para o estudante, o profissional e o pesquisador em direito. **Artigos Direito GV Working Papers**, Rio de Janeiro, n. 3, mar. 2008.

SANTOS, João V. G. Juros e preços de transferência: a necessária reforma da legislação reformada. In: SCHOUERI, Luís E. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 163-188.

SCHÄFER, Joice Denise. **Preço de transferência em empresas brasileiras**: um enfoque contingencial. 2016. 131 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/78550368.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2018.

SCHOUERI, Luís E. Harmonização tributária no Mercosul. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 171-178, 2000. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/7200/4875>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

_____. O princípio Arm's Length em um panorama internacional. In: _____. (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. p. 208-227.

_____. O projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: _____. **A tributação internacional na era Pós-BEPS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 29-54.

_____. Transação e preço de transferência. **Valor Econômico**, 07 mar. 2017. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/4889762/transacao-e-preco-de-transferencia>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

SHANGINA, Darya V. **Os preços de transferência de ativos intangíveis como instrumento de gestão fiscal**. 2015. 79 f. Dissertação (Mestrado em Economia e Administração de Empresas) – Faculdade de Economia, Universidade do Porto, Porto, 2015. Disponível em:
<https://sigarra.up.pt/fep/pt/pub_geral.show_file?pi_gdoc_id=148112>. Acesso em: 05 ago. 2017.

SILVA, Lourivaldo L. **Manual de preço de transferência**. 2. ed. São Paulo: IOB, Sage, 2014. Disponível em:
<<http://www.iob.com.br/newsletterimages/iobstore/sumarios/2014/set/LIV21215.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2017.

TAUIL, Ivan; CANECA, Roberta; FERRARO, Carolina. Conversão em Lei da Medida Provisória 563/2012 e alterações nas regras vigentes de Preço de Transferência. **Tauil e Chequer Advogados**, 05 out. 2012. Disponível em:
<<https://www.tauilchequer.com.br/law-no-1271512-conversion-of-provisional-measure-no-5632012-into-law-and-changes-in-the-rules-of-transfer-pricing-10-05-2012/>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

UCKMAR, Victor et al. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. **Transfer pricing**. New York; Geneva: United Nations, 1999. (UNCTAD Series on issues in international investment agreements). Disponível em:
<<http://unctad.org/en/Docs/psiteiid11v1.en.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

UNITED NATIONS. **Practical manual on transfer pricing for developing countries**. New York: United Nations, 2013. Disponível em:
<<https://taxgh.s3.amazonaws.com/publications/934f9742-5342-451f-a8d9-081687a64d81.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

VASCONCELLOS, Roberto F. A evolução da legislação aplicável às operações financeiras. In: ROCHA, André S. (Coord). **Direito tributário internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 803-846.

VICENTE, Marcelo A. **Controle fiscal dos preços de transferência**. 2007. 278 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em:
<<https://tede.pucsp.br/handle/handle/7616>>. Acesso em: 06 fev. 2018.

WIKIPÉDIA. **Formulary apportionment**. [2018]. Disponível em:
<https://en.wikipedia.org/wiki/Formulary_apportionment>. Acesso em: 7 jun. 2018.