

série **GVlaw**

Eurico Marcos Diniz de Santi

Vanessa Rahal Canado

Coordenadores

DIREITO TRIBUTÁRIO
Tributação do Setor Industrial

Aline Nunes dos Santos

Ana Paula Schincariol Lui Barreto

André Luiz dos Santos Pereira

Angélica T. P. Santos Torres

Bruno Baruel Rocha

Carolina Lauris Massad Pincelli

Daniel Lacasa Maya

Daniel Monteiro Peixoto

Francisco Secaf Alves Silveira

Gabriel Lacerda Troianelli

Giácomo Paro

Gustavo Martini de Matos

João Francisco Bianco

José Antonio Minatel

José Eduardo Tellini Toledo

José Roberto Vieira

Júlio M. de Oliveira

Luís Eduardo Schoueri

Luís Rogério Godinho Farinelli

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli

Robson Maia Lins

Vanessa Rahal Canado

2013

 **Editora
Saraiva**

 **FUNDAÇÃO
GETULIO VARGAS**


DIREITO GV
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

12.4 A Medida Provisória n. 2.158-35 e o Código Tributário Nacional.....	450
12.5 A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588	454
12.6 O art. 74 da Medida Provisória n. 2.158 e os acordos de bitributação.....	454
12.7 Considerações finais.....	460
<i>Referências</i>	461
13 ASPECTOS GERAIS DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PARA AS INDÚSTRIAS	
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
13.1 Introdução.....	469
13.2 Conceito de preços de transferência.....	470
13.3 Os preços de transferência no Brasil	474
13.4 Desafios dos preços de transferência no Brasil.....	479
13.5 Considerações finais.....	482
<i>Referências</i>	483
14 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL – PRINCIPAIS ASPECTOS	
<i>Giácomo Paro</i>	
14.1 Introdução.....	487
14.2 Conceito e legislação aplicável	488
14.3 Rito e estrutura	492
14.4 Princípios	507
14.5 Considerações finais.....	509
<i>Referências</i>	511

15 A CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Gabriel Lacerda Troianelli

15.1 Introdução.....	517
15.2 A decisão proferida pelo STF.....	518
15.3 A aplicação da decisão do STF às questões suscitadas ...	522
15.4 Considerações finais.....	527
<i>Referências</i>	528

16 CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL E PROCESSO JUDICIAL

Carolina Lauris Massad Pincelli

16.1 Introdução.....	533
16.2 Abrangência do art. 38 da Lei n. 6.830/80.....	538
16.3 Análise das hipóteses de extinção do processo judicial sem julgamento do mérito e de inexistência de decisão judicial com efeito suspensivo	541
16.4 Crítica à prática dos tribunais administrativos e proposta de solução do problema.....	545
16.5 Considerações finais.....	550
<i>Referências</i>	551

17 RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS: PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E DEVERES INSTRUMENTAIS – QUESTÕES RELEVANTES

Bruno Baruel Rocha

17.1 Introdução.....	557
----------------------	-----

13 ASPECTOS GERAIS DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PARA AS INDÚSTRIAS

Luís Eduardo Seligson

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo (FAPDUSP); Doutor em Direito pela
Universidade de São Paulo (USP); Mestre em Direito pela Universidade
de Marília; Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito
Tributário (IBDT), advogado e bancarista.

13.1 Introdução

Dentre as diversas questões oriundas da globalização, merece atenção o tema dos preços de transferência.

O surgimento de mercados globais leva os grupos industriais a maximizar ganhos de escala, criando verdadeiros centros especializados na produção de partes, componentes e peças que serão integrados aos mais diversos produtos. Dificilmente se encontrará um produto cujo certificado de origem ("made in Brazil") corresponda a bem cujos componentes são nacionais. No mais das vezes, ter-se-á, no máximo, montagem decorrente de produtos de diferentes proveniências; de outro lado, fabricantes de componentes exportam seus produtos para montadoras nos mais variegados destinos. Se esse fenômeno se dá entre partes independentes, com muito maior vigor se verifica igual fragmentação entre empresas de um mesmo grupo econômico. Não causa surpresa, daí, a afirmação de que o comércio internacional hodierno é marcado por compras e vendas entre empresas pertencentes a um mesmo aglomerado.

Em tal cenário, torna-se fundamental o controle dos preços de transferência de bens, serviços e direitos entre as empresas pertencentes a um mesmo grupo. Se esse assunto pode ter importância já de um ponto de vista gerencial (para que se determinem quais as unidades mais eficientes do conglomerado) e aduaneiro, a questão assume cores relevantíssimas quando se tem em conta que altos custos de bens importados ou baixos preços nas exportações podem afetar negativamente o lucro, base de cálculo do imposto. Tratando-

—se de transações entre partes ligadas, não é difícil antever o risco de manipulação artificial de preços, de modo que passem a ser lucrativas aquelas unidades localizadas em jurisdições de baixa pressão fiscal (seja porque não tributam a renda, seja porque, mesmo a tributando, a situação da empresa, como um todo, leva a uma tributação otimizada), em detrimento dos demais fiscos envolvidos.

Daí que, seguindo uma tendência verificada em âmbito internacional, a Lei n. 9.430, de 1996, introduziu, no Brasil, a disciplina dos preços de transferência.

Em tal contexto, o presente trabalho busca apresentar, de maneira breve, a matéria dos preços de transferência. Para tanto, após se apresentar o conceito de preços de transferência, serão analisadas as principais características desse instituto na legislação brasileira. Assim, ao se ater a aspectos gerais, este estudo não tem a pretensão de se aprofundar em questões polêmicas acerca da regulamentação da matéria no Brasil, tampouco de discutir a constitucionalidade ou a legalidade das normas que tratam do assunto.

470

13.2 Conceito de preços de transferência

Por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. São, assim, os preços praticados entre empresas de um mesmo grupo econômico ou que possuem controle comum. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles desviar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.

Transações entre partes vinculadas diferenciam-se das relações entre partes independentes pela inexistência do mercado atuando na fixação dos preços praticados. Em se tratando de operações entre empresas de um mesmo grupo, suas transações se pautam por preços e condições que não se verificam, necessariamente, numa transação entre partes independentes.

De fato, em um mercado competitivo, partes independentes relacionam-se comercialmente de tal forma que cada qual busca trazer para si as maiores vantagens possíveis, surgindo dessa tensão em cada transação o que se denominada “preço de mercado”, que nada mais é do que o parâmetro para distribuir a riqueza entre as partes.

Quando as transações se dão fora do “preço de mercado”, o lucro contábil deixa de ser um parâmetro confiável para que se apure a riqueza gerada pela pessoa jurídica. Uma vez que tal lucro é o resultado aritmético das transações efetuadas, ele apenas servirá de medida da renda se os negócios se celebrarem ente partes independentes. Assim, a ideia de que o lucro contábil serviria como base para apurar a renda ganha uma condicionante: tal lucro deve refletir preços de mercado.

O que fazer, então, quando as transações se efetuaram entre partes ligadas? Como o lucro contábil apenas servirá como medida da renda da pessoa jurídica se os preços de tais transações forem os de mercado, surge a ideia de substituírem-se os valores das transações concretas pelos preços de mercado, e chegar-se-á a um lucro, diverso do contábil, que melhor refletirá a renda da pessoa jurídica.

471

É justamente esse o objetivo da legislação de preços de transferência: substituir os preços das transações entre partes ligadas pelos preços de mercado, de modo a aferir com maior exatidão a riqueza gerada pela empresa (ROGERS-GLABUSH, 2009, p. 449). Em outros termos, pode-se dizer que enquanto a moeda utilizada nas transações comerciais realizadas entre partes ligadas está expressa na unidade que chamaremos aqui de “reais de grupo”, empresas independentes têm seus resultados expressos em “reais de mercado”.

Nesse sentido, o papel da legislação de preços de transferência é apenas o de “converter” preços expressos em “reais de grupo” para “reais de mercado”, possibilitando, daí, que se possam efetivamente comparar contribuintes que transacionam com partes independentes e aqueles que o fazem com partes vinculadas. Em outros termos, busca-se verificar a eventual existência de diferença entre o preço praticado entre partes vinculadas e aquele que teria vigorado se não

existisse qualquer vínculo entre as sociedades envolvidas, i.e., o preço que seria normalmente praticado no mercado.

Ao buscar demonstração financeira baseada em “reais de mercado”, a legislação apenas cumpre seu papel de apurar, de modo mais acurado, o efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte. Daí a constitucionalidade de tal medida, dada sua conformidade com a noção de renda.

Ademais, se a demonstração financeira baseada em “reais de mercado” permite melhor comparação entre contribuintes, que todas as empresas, sejam aquelas que transacionam com partes ligadas, sejam as que negociam com terceiros independentes, todas têm suas demonstrações expressas em “reais de mercado”. Atende-se, daí, o princípio da igualdade, ao tornar comparáveis todos os contribuintes.

A determinação do preço de mercado é tarefa que, na doutrina internacional, se consolidou em torno do princípio *arm's length* (SCHOUERI, 2006, p. 22-43). Em síntese, por este princípio, busca-se o preço que partes independentes fixariam em transações celebradas em condições em tudo similares às da transação concreta, exceto pela circunstância de esta ter sido celebrada entre partes relacionadas. Entende-se, assim, que o preço *arm's length* deve observar as seguintes características (MAISTO, 1992, p. 19-75):

- **Análise transacional:** o preço *arm's length* deve ser estabelecido a partir de uma transação identificada;
- **Comparação (ou similaridade):** a transação identificada deve ser comparada com outra transação, similar ou idêntica, hipotética ou real, com características idênticas ou similares;
- **Contrato de direito privado:** o preço *arm's length* deve levar em conta quaisquer obrigações legais assumidas pelas partes contratantes e, portanto, os efeitos jurídicos da transação não podem (em princípio) ser desconsiderados;
- **Características de mercado aberto:** o preço *arm's length* deve basear-se em condições de mercado, refletindo, assim, práticas comerciais normais. Consequentemente, o preço *arm's length* somente pode ser estabelecido com base em informações que sejam disponíveis ou acessíveis ao contribuinte no momento em que ocorre a transação;

- **Características subjetivas:** o preço *arm's length* deve levar em conta as circunstâncias particulares que caracterizam a transação;
- **Análise funcional:** a determinação do preço *arm's length* deve levar em conta as funções desempenhadas pelas empresas associadas. A análise funcional é importante para estabelecer se uma transação entre partes independentes é efetivamente comparável.

Em suma, vê-se que, idealmente, o preço *arm's length* é o próprio preço da transação, desconsiderando-se a influência decorrente do vínculo entre as partes. É, pois, o que se entende como preço de mercado.

Uma vez entendido o conteúdo do princípio, cumpre indagar qual a forma como se determina o preço de mercado.

A resposta imediata é que o preço de mercado é encontrado tomando-se como parâmetro a maneira como terceiros independentes costumam agir em situação equivalente. Trata-se de prática que se extrai do próprio mercado.

Assim, surgiram os chamados “métodos tradicionais” de preços de transferência, desenvolvidos no âmbito da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Partindo dos costumes do mercado, considerou-se que muitos empresários fixam seus preços conforme aquele praticado pela concorrência; ou a partir de seus próprios custos, acrescidos de uma margem de lucro razoável; ou, finalmente, com base em seu preço de venda, deduzido de uma margem de lucro razoável. Nos estudos desenvolvidos na OCDE, tais práticas de mercado geraram, respectivamente, os métodos dos preços independentes comparados, do custo mais lucro e do preço de revenda menos lucro.¹

¹Veja, neste sentido, o *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, publicação oficial da OCDE originalmente aprovada pelo Conselho da Organização em 1995 e reeditada nos anos seguintes para a inclusão de alterações relativas a intangíveis, resolução de disputas, entre outros. Em sua última edição, datada de 2010, os *Guidelines*, além de terem seus três primeiros capítulos revisados, ganharam um novo capítulo (IX), sobre aspectos de preços de transferência na reestruturação societária.

Evidencia-se, deste modo, que a aplicação dos métodos acima arrolados é a forma que se encontrou para, substituindo-se preços praticados entre partes ligadas pelos "preços de mercado", aferir-se o montante da renda sujeita à tributação em determinado país.

Esta conclusão revela, ademais, que os métodos apresentados apenas se justificam enquanto servirem para a determinação do preço de mercado. Ao mesmo tempo, caso o contribuinte consiga demonstrar que a aplicação dos métodos não levou ao preço de mercado, teria ele o direito de afastar aquela aplicação, ou de corrigi-la, de modo a assegurar que apenas a renda efetivamente auferida seja tributada.

13.3 Os preços de transferência no Brasil

As regras para o controle dos preços de transferência no Brasil, instituídas em 1996 pela Lei n. 9.430, foram inspiradas na prática internacional, consolidada pela OCDE. Tal influência pode ser constatada na manifestação do próprio Ministro da Fazenda na exposição de motivos que acompanhou o projeto de lei que veio a se tornar a Lei n. 9.430/96:

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

Inspirada na prática internacional, a lei brasileira que introduziu no ordenamento nacional as regras de preços de transferência

estabelece como parâmetro objetivo dos preços praticados entre partes vinculadas o vigorante no mercado entre partes independentes, i.e., o preço *arm's length*. Tal preço de mercado deve ser obtido mediante a aplicação de métodos específicos, previstos na legislação interna.

De modo geral, esses métodos partem de três elementos distintos para encontrar o preço *arm's length*:

- Preços independentes: resultado obtido por meio da comparação com preços de mercado, praticados entre partes independentes;
- Custo: resultado obtido por meio do custo de produção (ou de aquisição) acrescido de uma determinada margem de lucro;
- Preço de revenda: resultado obtido por meio do preço efetivo de revenda diminuído de uma determinada margem de lucro.

Assim sendo, o legislador nacional previu os seguintes métodos, estabelecidos a partir dos critérios acima mencionados:

Critério	Métodos para Importações	Métodos para Exportações
preços independentes	PIC – Preços Independentes Comparados	PVEx – Preço de Venda nas Exportações
Custo	CPL – Custo de Produção mais Lucro	CAP – Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro
preço de revenda	PRL – Preço de Revenda menos Lucro	PVA – Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro
		PVV – Preço de Venda por Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro

Os métodos **Preços Independentes Comparados – PIC**² (importações) e **Preço de Venda nas Exportações – PVEx**³ (exportações) são definidos como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro (PIC e PVEx) ou de outros países (opção válida apenas para o PIC), em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes. Na comparação dos preços praticados por pessoas vinculadas com aqueles realizados entre empresas independentes, os valores de bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma que minimize os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, da natureza física e de conteúdo.

O método do **Preço de Revenda menos Lucro – PRL**⁴ (importações) compõe-se pela média aritmética dos preços de revenda de bens (assim considerados os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados), serviços ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de 20% (vinte por cento) ou de até 60% (sessenta por cento). A margem de 20% (vinte por cento) se aplica quando os bens importados não são submetidos à produção de outros bens, mas destinados à mera revenda; já a margem de até 60% (sessenta por cento) é aplicável nas hipóteses em que os bens importados sejam submetidos à produção. No caso das exportações, a legislação brasileira dividiu o método da revenda em dois: o primeiro, que considera o preço praticado no mercado atacadista do país de destino, qual seja, o **Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino**,

² Art. 18, I, da Lei n. 9.430/96.

³ Art. 19, § 3º, I, da Lei n. 9.430/96.

⁴ Art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Diminuído de Lucro – PVA,⁵ cuja margem de lucro legalmente prevista é de 15% (quinze por cento); e outro que toma por base o preço do mercado varejista do referido país, que se trata do **Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVV**,⁶ no qual o percentual de ganho é de 30% (trinta por cento). Ambos os métodos se calculam diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no país de destino.

O método do **Custo de Produção mais Lucro (CPL)**⁷ é definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescido de impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. A margem de lucro deverá ser aplicada sobre os custos apurados antes da incidência de impostos e taxas incidentes, no país de origem, sobre o valor de bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil. Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo: (i) o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de bem, serviço ou direito; (ii) o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção; (iii) o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem; (iv) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão de bens, serviços ou direitos aplicados na produção; (v) os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem de bem, serviço ou

⁵ Art. 19, § 3º, II, da Lei n. 9.430/96.

⁶ Art. 19, § 3º, III, da Lei n. 9.430/96.

⁷ Art. 18, III, da Lei n. 9.430/96.

direito. Nas exportações, o método do **Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP⁸** leva em consideração os custos de aquisição ou de produção dos bens e serviços exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro, fixada em 15% (quinze por cento), sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Deve-se alertar que a sistemática brasileira de preços de transferência, conquanto inspirada na prática internacional, apresenta diversas peculiaridades, em parte oriundas do próprio texto legal, em parte decorrentes de errônea interpretação da lei pelas autoridades brasileiras. Enquanto no último caso as ilegalidades vêm sendo enfrentadas pelos contribuintes, que, de regra, têm obtido êxito em sua legítima pretensão de não se sujeitar a interpretações que contrariem o exigido pela lei, algumas das peculiaridades do próprio texto legal devem ser apontadas, já que, nesse último caso, apenas um questionamento diante do Poder Judiciário poderia permitir seu descumprimento.

478

Dentre as peculiaridades decorrentes do próprio texto legal, merece destaque a característica das margens predeterminadas.

Com efeito, na prática consolidada no âmbito dos países-membros da OCDE, os métodos do custo e do preço de venda, conquanto partindo de dados internos da própria transação, agregam margens de lucro obtidas a partir de uma análise comparativa, voltada ao mercado. Nesses termos, após acurada análise funcional, conclui-se qual a margem de lucro a ser adequadamente adicionada ao custo ou subtraída do preço de venda para se chegar a um preço a ser comparado com a transação controlada.

Já a lei brasileira de preços de transferência dispensou, de plano, a busca daquelas margens: no lugar de uma análise detalhada, optou o legislador por fixar, ele mesmo, as margens a serem consi-

⁸ Art. 19, § 3º, IV, da Lei n. 9.430/96.

deradas na aplicação de tais métodos. Se tal opção traz a seu favor a praticidade, é imediato que possivelmente as margens não serão adequadas, em diversos casos, dado o sem-número de variáveis que influem na formação de uma margem adequada.

É certo que o legislador contemplou a hipótese de o próprio contribuinte, diretamente, ou uma associação que represente seu setor, questionar a margem de lucro legal, pleiteando sua substituição. Até o momento, entretanto, não se tem notícia de que algum contribuinte tenha tido sucesso em tal pleito. Daí por que convém, nesta análise, tomar as margens fixadas pela lei como dados a serem considerados na decisão acerca dos preços de transferência.

Por outro lado, vale esclarecer que a aplicação do método na análise específica para cada bem, serviço ou direito é de livre escolha do contribuinte e deve ser aceita pelas autoridades fiscais desde que cumpridos os preceitos da legislação.

Uma vez estabelecido o preço limite para a transação entre as empresas ligadas, além do qual presume o legislador que está havendo redução indevida de lucro tributável no Brasil, a quantia excedente deve ser tributada como se fosse parcela do lucro auferido no país, compondo, dessa forma, as bases de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Dessa forma, no caso de bens, serviços e direitos importados ou adquiridos do exterior, parcela do custo ou despesa pode ser considerada indedutível, ou, então, se a análise de preços de transferência recair sobre bens, serviços ou direitos exportados ou vendidos ao exterior, parcela de receitas ou rendimentos pode ser acrescida à base tributável.

479

13.4 Desafios dos preços de transferência no Brasil

Passados quinze anos desde a introdução da legislação acerca dos preços de transferência, são diversos os desafios a serem enfren-

tados no Brasil. Nesse ponto, dois deles merecem destaque: as margens predeterminadas e os chamados *secret comparables*.

O problema das margens predeterminadas já foi referido acima. A fixação de margens de lucro para os métodos de preços de transferência certamente é medida que tem a seu favor uma grande praticidade e facilidade de aplicação. Não seria viável ou praticável que, para cada produto de cada empresa, fosse discutida uma margem específica a ser aplicada.

Por outro lado, não se pode deixar de notar que a utilização de tais margens pode conduzir a preços que não refletem os de mercado. Com efeito, pelo fato de as margens serem idênticas para todos os setores da economia, evidencia-se que não há compromisso com a realidade.

Margens predeterminadas, em si, são uma sistemática que pode ser adequada. Entretanto, elas não passam de uma forma indireta para se apurar o lucro da pessoa jurídica. É comum que, em nome da praticabilidade, se recorra a sistemáticas indiretas para obtenção de informações quando se revela extremamente custosa a forma direta. Entretanto, o método indireto deve aproximar-se o máximo possível da realidade de cada setor da economia.

No caso brasileiro, a adoção de margens predeterminadas fixas deve ser questionada. Como visto acima, a Lei n. 9.430/96 já previa, em sua redação original, a possibilidade de o Ministro da Fazenda alterar suas margens. Importa que se adote tal providência com urgência.

Havendo margens por setor, é possível que os resultados apurados (indiretamente) no Brasil não sejam distantes daqueles que se obtenham (diretamente) no exterior. Essa meta deve ser buscada com especial afincio, já que se o Brasil adota preços de transferência diversos da prática internacional, quem é punido é o contribuinte que, tendo que atender a ambos os fiscos, acaba por sofrer dupla tributação econômica. Esta, posto que possível, não há de ser desejada pelo

legislador que – como é o caso do Brasil – deseja atrair investimentos a seu território.

A ideia de margens por setor, que ainda não foi posta em prática na matéria de preços de transferência, não seria estranha ao ordenamento brasileiro. Com efeito, já se tornaram corriqueiras as pesquisas promovidas por associações de classes na apuração de margens de lucro para efeito de substituição tributária. Se tal expediente é possível no âmbito do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), não há razão para deixar de empregar, com igual rigor, a pesquisa de preços e margens setoriais para efeito de preços de transferência.

Há, também, a questão dos *secret comparables*. Como já se disse, o preço *arm's length* é aquele que seria fixado em práticas comerciais normais, entre partes independentes. Em transações entre partes independentes, um critério muito relevante para a fixação do preço de um produto ou serviço consiste na observação do comportamento dos concorrentes. Assim, os preços praticados pelos concorrentes influenciarão a fixação de preços das transações entre partes independentes, na medida em que forem por elas conhecidos. Os preços praticados por concorrentes que não forem de conhecimento público, por razões óbvias, não terão qualquer influência sobre o comportamento das partes independentes.

Não obstante, as autoridades fiscais, ao aplicar o método PIC, que parte da comparação entre preços praticados por partes independentes, frequentemente utilizam preços que não são de conhecimento público, mas obtidos por meio de bancos de dados sigilosos aos quais os contribuintes não têm acesso.

Dados confidenciais sobre determinadas transações não influenciam as tomadas de decisões em um mercado aberto; logo, os preços apurados pelas autoridades fiscais com base em dados sigilosos não correspondem às condições de um mercado aberto e, como consequência, não são compatíveis com o princípio *arm's length*.

13.5 Considerações finais

A regulamentação dos preços de transferência no Brasil ainda é assunto recente, de modo que muitos de seus desdobramentos ainda são desconhecidos dos contribuintes e dos profissionais que militam na área tributária.

De uma parte, a legislação brasileira apresenta uma série de particularidades que a diferenciam da prática internacional em matéria de preços de transferência. É certo que tal circunstância não é de todo condenada, já que não se pode exigir de uma economia em desenvolvimento instrumentos de fiscalização equiparáveis aos países desenvolvidos. Daí que a concessão a instrumentos baseados na praticabilidade se explicam. Em verdade, casos intrincados, que até hoje não foram pacificados internacionalmente, poderiam ser melhor resolvidos se soluções de compromisso, como as margens predeterminadas negociadas, fossem adotadas em outras jurisdições. Um exemplo é o caso de intangíveis, cuja avaliação para fins de aplicação das regras de preços de transferência revela-se tarefa especialmente complexa (BRAUNER, 2009, p. 267).

Por outro lado, não se pode deixar de notar que o fato de o Brasil distanciar-se de outros países traz graves problemas à nossa economia. Não se trata de saber se a legislação nacional é melhor ou pior que as estrangeiras; o fato é que se diversos países adotam um mesmo parâmetro para o tema dos preços de transferência – no caso, os parâmetros *arm's length*, tais como descritos pela OCDE – o desvio brasileiro implica a necessidade de empresas multinacionais, ao atuarem no Brasil, contarem com a possibilidade de bitributação econômica, já que os ajustes feitos no País não serão necessariamente reconhecidos em outras jurisdições.

No momento em que o Brasil se vê inserido em um cenário globalizado, com sua economia ocupando posição de destaque, importa a revisão da legislação interna – inclusive tributária – que re-presente obstáculo a seu desenvolvimento. No caso da legislação de

preços de transferência, importa que o legislador brasileiro adote medidas concretas para convergir à prática internacional.

Não significa essa conclusão que se deva simplesmente deixar de lado a experiência das margens predeterminadas. Ao contrário, como se disse acima, elas podem ser extremamente úteis, desde que setoriais.

O que se prega, ao contrário, é que o Brasil, no lugar de simplesmente adotar medidas legais divergentes da prática internacional – desprezando, portanto, seus reflexos internacionais –, opte por se fazer ouvir, nos foros internacionais, trazendo sua experiência e suas expectativas.

Noutras palavras, mais útil que uma legislação destoante é buscar influenciar a própria prática da OCDE. Claro que tal expediente implica compromissos, mas o resultado será, com certeza, um passo importante para a inserção da economia brasileira no atual cenário de competição internacional.

REFERÊNCIAS

- BRAUNER, Yariv. O valor segundo o espectador: a avaliação de intangíveis para fins de preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Tributos e preços de transferência**, v. 3, São Paulo: Dialética, 2002.
- BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm>. Acesso em: 5 abr. 2011.
- MAISTO, Guglielmo. *General Report*. In: *International Fiscal Association, Transfer pricing in the absence of comparable market prices. Cahiers de Droit Fiscal International*, v. LXXCIIa, Deventer, Kluwer, 1992.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.

ROGERS-GLABUSH, Julie. *International Tax Glossary*. 6. ed. Amsterdam: *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2009.

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

14 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL PRINCIPAIS ASPECTOS

Giacomo Pato

Monitor do Curso de Especialização em Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP); LLM em Direito Tributário pelo INSPER; advogado da área tributária do escritório Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados em São Paulo.