

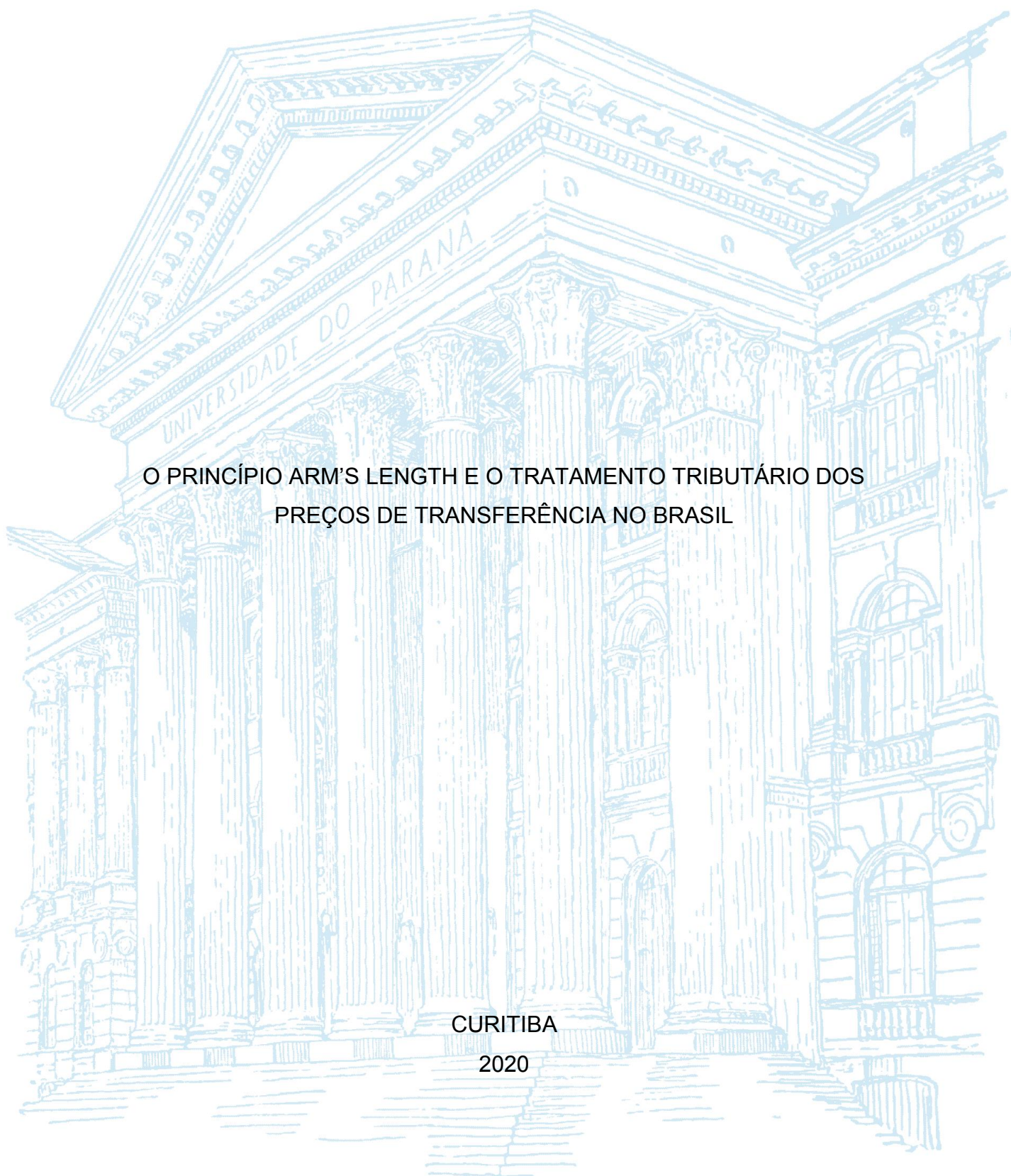
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ALEKSANDRO JENSEN CARDOSO

O PRINCÍPIO ARM'S LENGTH E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

CURITIBA

2020



ALEKSANDRO JENSEN CARDOSO

O PRINCÍPIO ARM'S LENGTH E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

ALEKSANDRO JENSEN CARDOSO

O PRINCÍPIO ARM'S LENGTH E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____

Departamento _____

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____

Departamento _____

Curitiba, _____ de _____ de 2020.

RESUMO

Os preços de transferência se referem ao conjunto de regras fiscais que analisam as operações internacionais realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas visando à verificação de preços justos e conseqüentemente uma tributação adequada pelo imposto de renda. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) indica a observância do princípio *arm's length* como forma de atender as regras de preços de transferência. Diante da solicitação do Brasil de entrar na OCDE, o presente trabalho busca analisar o princípio *arm's length* e como ele é tratado na legislação fiscal brasileira. Para tanto, é realizada uma pesquisa documental com foco em legislação fiscal e jurisprudência, as quais demonstram que o princípio não existe expressamente em lei doméstica, contudo há uma forte tendência do uso do princípio nas interpretações feitas em decisões administrativas. Do ponto de vista da OCDE, os resultados atingidos pelas regras locais e nos precedentes administrativos podem não atender ao princípio, assim necessitando que o Brasil adote imediatamente ou gradativamente um alinhamento total ao padrão internacional. Uma análise comparativa dos sistemas de preços de transferência demonstra que o Brasil possui métodos inspirados pelos métodos OCDE, mas que não são equivalentes, logo não é possível assegurar o cumprimento do princípio *arm's length*. Sendo assim, o alinhamento das regras locais às diretrizes OCDE necessita de uma afirmação em lei doméstica do uso do princípio *arm's length*.

Palavras-chave: Princípio *arm's length*. Preços de transferência. OCDE. Imposto de renda.

ABSTRACT

Transfer prices refer to the set of tax rules that analyze international transactions carried out between related legal entities, thereby seeking to verify fair prices and, consequently, a fair taxation. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) indicates the observance of the arm's length principle as the method to comply with transfer pricing rules. Due to Brazil's request to join the OECD, this paper seeks to analyze the arm's length principle and how it is treated in Brazilian tax legislation. To this end, documental research is carried out with a focus on tax legislation and jurisprudence, which demonstrated that the principle does not expressly exist in domestic law, however there is a strong tendency to use the principle in interpretations made in administrative decisions. From the point of view of the OECD, the results achieved by the local rules and in the administrative precedents may not comply with the principle, thus requiring Brazil to adopt immediately or gradually a total alignment with the international standard. A comparative analysis of transfer pricing systems shows that Brazil has methods inspired by OECD methods, but they are not equivalent and it is not possible to ensure the compliance with the arm's length principle. The alignment of local rules to the OECD guidelines, therefore, requires a restatement in domestic law of the arm's length principle.

Key-words: Arm's length principle. Transfer pricing. OECD. Income tax.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - COMPARATIVO DOS MÉTODOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	32
---	----

LISTA DE SIGLAS

CAP	- Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Cosit	- Coordenação-Geral de Tributação
CPL	- Método do Custo de Produção mais Lucro
CPM	- <i>Comparable Profit Method</i>
CUP	- <i>Comparable Uncontrolled Price</i>
OECD	- <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OCDE	- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCI	- Método do Preço sob Cotação na Importação
Pecex	- Método do Preço sob Cotação na Exportação
PIC	- Método dos Preços Independentes Comparados
PRL	- Método do Preço de Venda menos Lucro
PSM	- <i>Profit Split Method</i>
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>
TNPM	- <i>Transactional Net Profit Method</i>
TP	- <i>Transfer pricing</i>
TRF	- Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2	OBJETIVOS	11
1.3	JUSTIFICATIVA.....	11
2	REFERÊNCIAL TEÓRICO	13
2.1	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	13
2.2	ARM'S LENGTH NO MODELO OCDE.....	15
2.2.1	Princípio do Arm's Length.....	15
2.2.2	Metodologia de Preços de Transferência da OCDE.....	16
2.3	PERSPECTIVA BRASILEIRA	18
2.3.1	Preços de Transferência.....	18
2.3.2	Metodologia de Preços de Transferência no Brasil	20
3	METODOLOGIA.....	22
3.1	TIPO DE PESQUISA	22
3.2	PROCEDIMENTOS ADOTADOS	22
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	24
4.1	ANÁLISE DO PRINCÍPIO ARM'S LENGTH	24
4.2	VISÃO OCDE DAS REGRAS BRASILEIRAS	29
4.3	COMPARATIVO DE METODOLOGIAS	31
5	CONCLUSÕES	33
	REFERÊNCIAS.....	34

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O imposto sobre a renda é uma das principais fontes de arrecadação dos governos, impactando o planejamento financeiro e orçamentário ao redor do mundo. Diante dessa relevância, a apuração correta do imposto é fundamental para o contribuinte e para o órgão fiscalizador, o que pode acarretar em diversas normas técnicas, assim gerando complexidade na sua interpretação e aplicação.

Uma dessas áreas técnicas do imposto com suas próprias regras e particularidades é o conceito de preços de transferência, ou *transfer pricing* como é conhecido internacionalmente em inglês. As regras de preços de transferência estabelecem os critérios de como as pessoas jurídicas dentro do mesmo grupo econômico devem operar entre elas internacionalmente. A depender das regras aplicadas, a lucratividade das entidades pode ser ajustada com o intuito de diminuir a carga tributária sobre todo o grupo.

A aplicação das regras de preços de transferência busca identificar preços adequados entre as empresas ligadas, assim proporcionando uma lucratividade justa e uma arrecadação tributária pelos governos coerente com a operação. No entanto, existe margem para discussão sobre a adequação das regras e os impactos delas, fazendo com que os governos enfrentem dificuldade em definir um procedimento justo de determinação dos preços de transferência.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ou *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) em inglês, é uma organização internacional que propôs regras de preços de transferência baseadas no princípio do *arm's length* para uso pelos seus membros. O Brasil é apenas um parceiro da OCDE, mas tem manifestado seu interesse em ser um membro da organização.

Diante deste contexto, surge a necessidade de analisar o princípio *arm's length* aplicado pela OCDE e o tratamento tributário dos preços de transferência no Brasil, visando à compatibilidade ou não do princípio às regras locais.

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho é analisar o princípio do *arm's length* e o tratamento tributário dos preços de transferência no Brasil. Este objetivo pode ser detalhado pelos seguintes objetivos específicos:

- Analisar o uso do princípio *arm's length* no Brasil na legislação local e jurisprudência administrativa;
- Descrever a situação brasileira no que tange à adequação das regras fiscais ao modelo OCDE do *arm's length*;
- Identificar e comparar os métodos de preços de transferência do Brasil e OCDE.

Tais objetivos possibilitam uma análise do princípio contextualizada pela ótica brasileira com o intuito de investigar a adequação das regras locais já existentes ao padrão internacional.

1.3 JUSTIFICATIVA

De acordo com o Ministério de Relações Exteriores (2020), o Brasil iniciou sua cooperação com a OCDE em 1990. Hoje o País é considerado um parceiro chave e tem gradativamente aumentando sua participação na organização. Em 2017, o Brasil solicitou a participação como membro da OCDE mediante adesão aos Códigos de Liberalização de Movimento de Capital e de Operações Correntes Intangíveis da OCDE.

Para Jesus (2019), além de aspectos políticos fora do alcance desta análise, a decisão da OCDE de aceitar ou não a entrada do Brasil depende também do comitê de assuntos fiscais do órgão, o qual discute a adequação das regras brasileiras de preços de transferência ao modelo OCDE.

A importância das regras de preços de transferência e a adequação delas são discutidas por Santos (2018), mas ele também destaca outras controvérsias e considerações relativas ao pedido de entrada. Assim, tem-se que as regras de preços de transferência são importantes na aceitação do Brasil na OCDE, contudo não necessariamente elas são o fator decisivo.

Como o Brasil possui uma visão de preços de transferência muito específica e detalhada expressamente em lei, é possível fazer uma comparação das regras locais com o modelo OCDE a fim de averiguar a semelhança ou diferença das regras. Esta análise permitirá concluir sobre o uso do princípio *arm's length* nos preços de transferência e se as regras diferem significativamente da visão OCDE a ponto de justificar este aspecto fiscal ser considerado uma barreira no pedido de entrada do Brasil.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A quinta seção do capítulo I, Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, é denominada “Preços de Transferência”, mas apesar de ser a principal lei sobre as regras fiscais deste assunto, ela não define o termo.

Para Schoueri (2013, p. 11), preços de transferência se referem ao “valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada”. Tal definição é muito próxima à descrição da Instrução Normativa RFB nº 1312 de 28 de dezembro de 2012, a qual regulamenta os preços de transferência:

Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas.

A referida instrução normativa e Schoueri fazem menção às operações entre empresas relacionadas ou vinculadas sendo sujeitas às regras de preços de transferência. O conceito de empresa vinculada para fins de preços de transferência é amplo e exaustivamente descrito pelo artigo 23 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996¹. Entre as possibilidades de verificação da

¹ Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

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

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

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

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

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

condição de pessoa vinculada e também com o intuito de simplificar a abrangência das regras para cumprir o objetivo da presente análise, pode-se considerar a aplicação dos preços de transferência às entidades pertencentes ao mesmo grupo econômico com administração direta ou indiretamente em comum.

A distinção da aplicabilidade das regras de preços de transferência apenas para empresas relacionadas é importante por existir um controle pela administração das entidades sobre os preços praticados, diferentemente das operações entre empresas não vinculadas que operam conforme as forças econômicas do mercado. Neste sentido, a OCDE (2017, p. 25-34) traz o conceito de operações controladas, ou aquelas entre empresas associadas, e operações não controladas, ou aquelas entre empresas independentes. Assim, as regras de preços de transferência buscam verificar se as operações controladas estão adequadas mediante comparação com as operações não controladas.

Na legislação brasileira, as regras de preços de transferência são fundamentais para a apuração do imposto de renda. De acordo com o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, o imposto sobre a renda possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

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

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

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

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

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Conforme Higuchi (2017, p. 146), os impactos dos preços de transferência no imposto de renda foram regulamentados pela Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, a qual visa à diminuição do superfaturamento das importações e o subfaturamento nas exportações com empresas ligadas, sendo que o primeiro cenário aumenta os custos, o segundo diminui as receitas e ambos impactam negativamente a determinação do lucro e o correspondente imposto de renda.

2.2 ARM'S LENGTH NO MODELO OCDE

2.2.1 Princípio do Arm's Length

As regras de preços de transferência na ótica da OCDE possuem origem no artigo 9 da “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, ou a Convenção Modelo da OCDE (2017, traduzido):

Quando: 1) uma empresa de um Estado Contratante participa direta ou indiretamente na administração, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou, 2) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente na administração ou no controle do capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em qualquer dos casos, condições sejam estabelecidas ou impostas entre as duas empresas em suas relações comerciais ou financeiras que difiram daquelas que seriam estabelecidas entre empresas independentes, então quaisquer lucros que, exceto por essas razões, teriam sido havidos por uma das empresas, mas em razão dessas mesmas condições, não tenham sido havidos, poderão ser incluídos nos lucros daquela empresa e assim, sujeitos a tributação.

O “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, ou o Guia OCDE de Preços de Transferência (2017, p. 33-38) descreve o princípio do *arm's length* como o padrão internacional pelos países membros da organização. O conceito básico do princípio está na aplicação do referido artigo 9 da Convenção, pois ao buscar as condições comerciais que existiriam entre empresas independentes em situações

comparáveis, o princípio trata as empresas do mesmo grupo econômico como fossem entidades separadas, permitindo que os reflexos financeiros sejam comparáveis aos resultantes pelas forças naturais de mercado.

Moreira (2002, p. 8-16) traduz o princípio literalmente como “à distância de um braço” no sentido de o preço praticado não estar sujeito à interferência de fatores estranhos ao mercado. Gregório (2010, p. 2) descreve o princípio do *arm’s length* como “os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento nem subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes”.

Para Wittendorff (2010, p. 6), o *arm’s length* visa à verificação de preços praticados entre empresas vinculadas como compatíveis a um parâmetro, sendo este os preços nas operações entre partes independentes. Assim, segundo ao autor, procura-se equidade e neutralidade na tributação pelas autoridades fiscais.

No Brasil, o princípio de *arm’s length* é referenciado preponderantemente pelo nome em inglês, contudo o relator Desembargador Federal Antonio Cedenho se referiu ao princípio em sua decisão como o “princípio da neutralidade ou do preço sem interferência ou, ainda, princípio dos preços independentes comparados” (TRF-3, 2016). Bassoto (2019, 2.10) também utiliza a nomenclatura de princípio da neutralidade e assim o descreve:

O Princípio da Neutralidade, portanto, consiste em tratar os membros de um grupo econômico multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único.

A OCDE (2017, p. 43) considera o *arm’s length* fundamental, reitera seu apoio pelo uso do princípio e expressamente rejeita metodologias fundamentadas de outra forma. Sendo assim, fica evidenciada a essencialidade do princípio nas metodologias e normas de preços de transferência para a OCDE.

2.2.2 Metodologia de Preços de Transferência da OCDE

O guia de preços de transferência da OCDE (2017, p. 51) descreve a necessidade de primeiramente realizar uma análise funcional das entidades que busca identificar as principais atividades econômicas, responsabilidades, ativos usados ou contribuídos e riscos assumidos. Assim, o perfil funcional da entidade auxilia na análise de comparabilidade de transações controladas com transações não controladas.

Os métodos para a comparação de preços e verificação do *arm's length* são os denominados tradicionais para importação e exportação, ou os métodos transacionais baseados nos lucros, devendo o método mais adequado ao caso concreto ser selecionado. O referido guia (2017, p. 101-146) explica detalhadamente a aplicação e uso de cada método, sendo eles resumidos na sequência e traduzidos por Bassoto (2019, 2.1-2.14).

Métodos tradicionais:

- *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) – Método do preço sem interferência comparável: preços baseados nos preços praticados por produtos comparáveis em condições de negociação semelhantes aos de transações entre partes não relacionadas.
- *Resale Price Method* (RPM) – Método do preço de revenda: preços de revenda devem ter uma margem adequada para o revendedor considerando os gastos, riscos e funções desempenhadas.
- *Cost Plus Method* (CPM) – Método do lucro mais custo: preços se baseiam no custo mais uma margem visando uma lucratividade adequada conforme condições de mercado e funções desempenhadas.

Métodos transacionais:

- *Transactional Net Profit Method* (TNPM) – Método do lucro líquido por transação: comparação da lucratividade com uma base adequada (como custo, vendas ou ativos) com base na análise funcional.
- *Profit Split Method* (PSM) – Método dos lucros desdobrados: visa eliminar efeitos ou condições em transações controladas

mediante divisão de lucros entre entidades independentes comparáveis.

Ainda, o guia (2017, p. 99) permite metodologias não descritas por ele, referenciando-as como “outros métodos”. Tais métodos podem ser usados para identificar preços compatíveis com o princípio *arm's length* quando são mais adequados que os métodos tradicionais ou transacionais, devendo os “outros métodos” serem descritos detalhadamente e o seu uso ao invés dos demais métodos justificado.

Cada país membro da OCDE deve regulamentar o uso das regras de preços de transferência tendo em vista que a OCDE emite somente um guia. Sendo assim, mesmo dentro da organização podem existir variações na aplicação das regras.

A empresa global de auditoria e consultoria EY (2018) publicou um guia global de preços de transferência que contempla um resumo das principais regras por país. No caso dos Estados Unidos (2018, p. 566-570), por exemplo, o país é membro da OCDE, contudo as diretrizes da organização não podem ser usadas como suporte para as transações, mas somente a legislação local (que é semelhante às referidas diretrizes). Já Israel (2018, p. 272-276), também membro da organização, requer adequações locais nos cálculos no que tange às comparações pelo método CUP.

O guia da EY também resume as regras de preços de transferência de países que não são membros da OCDE, mas que possuem regras baseadas nas diretrizes da organização. Este, por exemplo, é o caso da Rússia (2018, p. 460-465), a qual usa os conceitos estabelecidos pela OCDE, mas com tratamento preferencial em relação aos métodos em oposição à diretriz da OCDE de usar o método mais adequado para o caso concreto.

2.3 PERSPECTIVA BRASILEIRA

2.3.1 Preços de Transferência

O “Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2019” (RFB, 2019) contempla as perguntas e respostas elaboradas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) com o intuito de auxiliar o contribuinte pessoa jurídica com

temas tributários. Destaca-se a primeira pergunta do capítulo XIX relativo a operações internacionais, a qual define o conceito de preço de transferência:

001 Qual o significado do termo “preço de transferência”?

O termo “preço de transferência” tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em país ou dependência com tributação favorecida ou goze de regime fiscal privilegiado.

Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço negociado entre partes independentes, em condições semelhantes - preço com base no princípio *arm's length*.

Para a Receita Federal do Brasil (RFB), os preços de transferência são caracterizados pelo princípio *arm's length*. É peculiar, portanto, que a principal norma relativa ao assunto, a Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, não faz menção ao princípio *arm's length* no seu texto. Adicionalmente, destaca Auler (2018) que a exposição de motivos da referida norma afirma que as regras estão de acordo com a OCDE, mesmo não mencionando o princípio *arm's length* (CHAPINOTI, 2010).

Os preços de transferência no Brasil, portanto, visam combater a discrepância entre o preço efetivamente utilizado e o preço justo da operação (ASSUNÇÃO, 2013). Para Bassoto (2019, 3.4), a legislação brasileira adota indiretamente o princípio *arm's length*, pois a adoção não é feita explicitamente.

Sendo assim, cabe um alerta de que o direito tributário brasileiro possui como pilar fundamental o princípio da legalidade², o qual, para Schoueri (2015),

² Conforme Schoueri (2015), o princípio da legalidade baseia-se artigo 5, inciso II, assim como no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, transcritos na sequência:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

é uma garantia contra abusos pelo governo mediante requerimento de lei para instituir ou majorar tributos. A não existência do princípio *arm's length* na legislação tributária brasileira pode, então, acarretar questionamentos sobre sua verdadeira aplicabilidade.

2.3.2 Metodologia de Preços de Transferência no Brasil

A Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 descreve nos artigos 18-24-B as regras aplicáveis aos preços de transferência. A regulamentação desta lei por norma administrativa é dada pela Instrução Normativa RFB nº 1312 de 28 de dezembro de 2012. Desde suas publicações, as normas foram alteradas e atualizadas, sendo as atualizações mais recentes feitas pela Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012 e pela Instrução Normativa RFB nº 1870 de 29 de janeiro de 2019, respectivamente.

No primeiro artigo da Instrução Normativa RFB nº 1312 de 28 de dezembro de 2012, é destacado que a dedutibilidade dos custos de bens, serviços e direitos importados e as receitas derivadas de exportações entre empresas vinculadas é analisada conforme as regras dispostas na norma. Sendo assim, os métodos de preços de transferência visam comparar o preço praticado com um preço parâmetro a fim de identificar quantitativamente os valores permissíveis do ponto de vista do imposto de renda. Os métodos usados para essa análise são apresentados resumidamente na sequencia.

Métodos na importação:

- Método dos Preços Independentes Comparados (PIC): preços são comparados com os preços de bens ou serviços semelhantes entre empresas não vinculadas em condições semelhantes.
- Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL): preços são comparados com o preço líquido de venda contemplando margens de lucro fixas previstas pelas normas conforme o setor de atuação.
- Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL): preços são comparados com o custo de aquisição mais uma margem fixa de lucro.

- Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI): preços de commodities são comparados com os preços em bolsas de mercadorias e futuros.

Métodos na exportação:

- Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx): preços são comparados com os preços de exportação a terceiros ou por outras exportadoras independentes em condições semelhantes.
- Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA): preços são comparados com os preços no mercado atacadista mais uma margem de lucro fixa.
- Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV): preços são comparados com os preços no mercado varejista mais uma margem de lucro fixa.
- Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP): preços são comparados com o custo de aquisição ou produção mais uma margem de lucro fixa.
- Método do Preço sob Cotação na Exportação (Pecex): preços de commodities são comparados com os preços em bolsas de mercadorias e futuros.

Conforme Bassoto (2019, 3.5), o contribuinte pode escolher o método mais vantajoso, abrindo o caminho, portanto, para planejamentos financeiros visando à redução da carga tributária.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia da pesquisa é baseada nos objetivos propostos, sendo ela qualitativa, pois visa analisar conceitos fiscais e legais e não os possíveis reflexos quantitativos desses.

Sendo assim, é adotada uma estratégia de pesquisa preponderantemente documental. Para Gil (1996), este tipo de pesquisa utiliza materiais que não receberam um tratamento analítico, o qual é o caso no uso das fontes primárias, sendo elas leis, normas e jurisprudência.

A pesquisa também utiliza fontes secundárias, como livros e artigos, as quais interpretam as normas aplicáveis. Sites de busca acadêmica são utilizados extensivamente a fim de averiguar interpretações por especialistas do assunto.

3.2 PROCEDIMENTOS ADOTADOS

A abordagem do tema inicia-se por uma pesquisa documental sobre os conceitos e principais aspectos fiscais e legais de preços de transferência pela ótica OCDE e brasileira. Por ser uma organização internacional, as normas e publicações sobre a OCDE e suas regras são preponderantemente em inglês, logo a pesquisa utiliza documentos escritos em português e inglês.

A análise jurisprudencial brasileira foca no âmbito administrativo tributário, utilizando então Soluções de Consultas e acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pois os precedentes na esfera jurídica abordam o tema nos mesmos termos da esfera administrativa ou de forma tangente.

O guia de preços de transferência OCDE foi publicado originalmente em 1995, sendo a última atualização feita em 2017, já a principal legislação brasileira sobre preços de transferência é a Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Sendo assim, o período compreendido pela pesquisa é a partir de 1996,

mas com enfoque nos últimos dez anos, tendo em vista o pedido feito pelo Brasil para entrar na OCDE em 2017.

Elaborada a pesquisa documental e jurisprudencial, os dados serão analisados e comparados a fim de atender os objetivos da pesquisa e explorar o assunto.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DO PRINCÍPIO ARM'S LENGTH

O princípio *arm's length*, conforme descrito pela OCDE, não consta expressamente em lei brasileira, contudo a pesquisa jurisprudencial revelou uma forte tendência do uso do princípio pelas Soluções de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação³ e nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁴.

A Solução de Consulta Cosit n° 6 de 23 de novembro de 2001 afirma em sua ementa que não há contradição entre as disposições da Lei n° 9.430 de 27 de dezembro de 1996 e o princípio *arm's length* em matéria relativa aos acordos de bitributação entre o Brasil e outros países. O Processo n° 16561.720036/2013-11, Acórdão n° 1201-001.614 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 23 de março de 2017 também aplica esse entendimento no seu acórdão:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. COMPATIBILIDADE. A Lei n° 9.430/1996, que introduziu o controle de preços de transferência no Brasil, é compatível com os acordos internacionais para evitar a bitributação firmados pelo País, em matéria relativa ao princípio *arm's length*.

Em relação às operações denominadas “*back to back*” (semelhantes às operações de importação e exportação), a Solução de Consulta Cosit n° 9 de 1 de novembro de 2012 afirma no seu relatório que a legislação brasileira de preços de transferência é utilizada para verificar o cumprimento do princípio de *arm's length*:

17. Para fins de balizar as transações internacionais efetivadas com pessoas vinculadas, de forma a verificar se tais operações diferem das condições normais de mercado, segundo o

³ Conforme a Receita Federal do Brasil (2018), a Solução de Consulta é um instrumento que permite o contribuinte esclarecer dúvidas tributárias relativas à interpretação de legislação tributária pela RFB.

⁴ Conforme o Anexo I da Portaria MF n° 343 de 9 de junho de 2015, o CARF tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância relativa à aplicação de legislação tributária pela RFB.

princípio "*arm's length*", a legislação brasileira de preços de transferência prevê regras estabelecidas nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (p. 4-5).

A aplicação do princípio *arm's length* é compartilhada pelo relator Roberto Caparroz de Almeida, o qual teve o mesmo entendimento no Processo nº 10314.725050/2014-27, Acórdão nº 1201-001.456 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária de 6 de julho de 2016⁵ e também no Processo nº 16643.720041/2011-51, Acórdão nº 1201-001.872 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 19 de setembro de 2017, em matéria relativa a ágio entre partes relacionadas:

Tudo isso implica dizer que as operações entre partes relacionadas devem ser testadas sob o princípio do *arm's length*, de tal sorte que os preços e as demais condições da aquisição sejam compatíveis com aqueles que seriam normalmente utilizados no mercado, a partir de princípios econômicos como a livre concorrência e a livre manifestação da vontade. (p. 31)

Como é o caso dessas decisões, a aplicabilidade do *arm's length* é constatada recorrentemente em outros casos envolvendo ágio. O Processo nº 10903.720016/2015-15, Acórdão nº 1302-002.632 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária de 14 de março de 2018 diz no acórdão expressamente a necessidade da observância do princípio do *arm's length*⁶, já o Processo nº 10882.723180/2014-81, Acórdão nº 1402-002.692 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária de 26 de julho de 2017 diz "fica exigido o critério *arm's length*, que há muito está presente em inúmeras normas do sistema jurídico nacional"⁷ (p. 34).

⁵ Acórdão, sendo este mesmo texto replicado no segundo processo do referido relator: ÁGIO CONSTITUÍDO ENTRE PARTES RELACIONADAS, SEM FUNDAMENTO ECONÔMICO. GLOSA. As operações entre partes relacionadas devem ser testadas sob o princípio do *arm's length*, de tal sorte que os preços e as demais condições da aquisição sejam compatíveis com aqueles que seriam normalmente utilizados no mercado, a partir de princípios econômicos como a livre concorrência e a livre manifestação da vontade. A ausência de fundamento econômico na operação enseja a glosa dos valores artificialmente constituídos.

⁶ Acórdão: ÁGIO. OPERAÇÕES DENTRO DE GRUPO ECONÔMICO. É inoponível ao Fisco o ágio criado dentro de um mesmo grupo econômico sem a observância do princípio do "*arm's length*".

⁷ Essa mesma frase é utilizada em outro caso, Processo nº 16327.720843/2016-59, Acórdão nº 1402-003.706 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária de 23 de janeiro de 2019 (p. 53), o qual requer o princípio no caso de um planejamento tributário e resultando em omissão de receitas.

No caso de operações de empréstimo, o Processo nº 16327.720843/2016-59, Acórdão nº 1402-003.706 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária de 23 de janeiro de 2019 aplica o princípio. No acórdão, o relator diz “o desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão *arm’s length*, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP” (p. 13).

Para operações de importação, o Processo nº 10283.720367/2012-10, Acórdão nº 1301-002.093 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 9 de agosto de 2016 afirma a aplicabilidade também do *arm’s length* e diz que o método PRL reflete o princípio⁸.

No voto vencedor da Conselheira Eva Maria Los, ela reconhece que o análogo do *arm’s length*, o princípio da igualdade, existe na Constituição e, portanto, o *arm’s length* pode ser aplicado no Brasil.

O princípio *arm’s length* é adotado expressamente por muitos países; o Brasil também adotou o referido princípio, já que sua Constituição alberga o princípio da igualdade, e este é que dá o fundamento ao *arm’s length*. (Processo nº 10120.731585/2012-42, Acórdão nº 1201-001.466 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 9 de agosto de 2016, p. 64).

A jurisprudência citada possui o entendimento que o princípio *arm’s length* existe no Brasil e deve ser aplicado às operações entre pessoas jurídicas vinculadas. Como já mencionado, esse entendimento é peculiar em decorrência do princípio não existir de forma literal e expressa em lei no Brasil.

Neste sentido, o Processo nº 16327.001712/2004-35, Acórdão nº 1301-003.035 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Sessão de 16 de maio de 2018 afirma que a Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012, a qual altera a legislação de preços de transferência dada pela Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, “interpreta a norma anterior, traduzindo o espírito do *arm’s length*” (p. 13).

⁸ Acórdão: PRL - APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO COM BASE EM VENDAS PRATICADAS COM PESSOA LIGADA. A expressão “não vinculados” no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Nesse sentido, ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País). Trata-se de norma de apoio, e não de norma base de preços de transferência. O contrário torna sem sentido a regra de ajuste, distorcendo-a completamente, além de colidir com o princípio *arm’s length* concretizado através desse método. Aplicação do método PRL efetuada pelo autuante que resulta derruída.

Este entendimento reconhece que a legislação fiscal não compreende o princípio *arm's length*, mas que ela tenta simular seus efeitos. Assim, o Conselheiro Marcos Shiguelo Takata afirma no Processo nº 16327.001712/2004-35, Acórdão nº 1301-003.035 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 16 de maio de 2018:

Não há dúvida de que as regras de preços de transferência introduzidas no País a partir da Lei 9.430/96 se inspiram e são governadas pelo princípio *arm's length*. É dizer, as regras de transfer pricing instituídas pela Lei 9.430/96 dão ou procuram dar concretude ao princípio *arm's length*, para evitar que a pessoa domiciliada no País transfira indiretamente lucros para outra pessoa a ela “ligada” (pessoa vinculada) em país de baixa carga fiscal, para lá serem tributados os lucros, e não no Brasil. A *mens legis* (intenção da lei) se expressa na concreção do princípio *arm's length*, assim como a *mens legislatoris* (intenção do legislador), evidenciada na Exposição de Motivos da Lei 9.430/96. A aplicação do princípio *arm's length* é a razão das regras de preços de transferência da Lei 9.430/96. (p. 36-37).

Através do Processo nº 16327.003782/2003-47, Acórdão nº 1103-00.608 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária de 17 de janeiro de 2012, o CARF já se posicionou no sentido das regras locais não equivalerem ao *arm's length*, mas que as regras da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 visam combater os mesmos problemas.

Reconheço que os ajustes previstos na lei doméstica, em geral, não permitem alcançar com perfeição o *arm's length price*, mas não vejo incompatibilidade entre aquela e os tratados celebrados pelo Brasil. (p. 10).

Outros entendimentos, ainda, preferem referenciar o direito tributário internacional e citar diretamente os trabalhos da OCDE ao invés de se basear expressamente na legislação local para fins de substanciar o uso do princípio, como é o caso das Soluções de Consulta Cosit nº 528, de 18 de dezembro de 2017⁹, e nº 146, de 17 de abril de 2019¹⁰, assim como o Processo nº 19515.002902/2004-41, Acórdão nº 1401-001.544 –

⁹ Os métodos CPM e CUP do guia de transfer pricing da OCDE são indicados ao contribuinte (p. 19).

¹⁰ O uso de contrato de acordo de compartilhamento de custo, descrito pelo guia de transfer pricing da OCDE, é referenciado para cumprimento do princípio *arm's length*. (p. 6-8)

4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 4 de fevereiro de 2016, tendo este o seguinte acórdão:

DDL. PRESSUPOSTO DE APLICAÇÃO. Todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucro têm como consequência a tributação do correspondente item de receita ou a não dedutibilidade do correspondente item de custo ou despesa. Destarte, não faz sentido aplicar essas regras quando o correspondente item foi, respectivamente, tributado ou não deduzido. Trata-se de regras específicas antielisivas voltadas a impedir que partes relacionadas manipulem o valor transacionado em suas operações de modo a obter uma redução na tributação sobre a renda. É a aplicação do princípio *arm's length*, consagrado na doutrina do direito tributário internacional, às operações internas.

As referidas soluções de consulta e acórdãos do CARF aceitam e utilizam o princípio *arm's length*, mas fundamentadas de formas distintas, seja pelo entendimento do enquadramento do princípio nas regras locais de preços de transferência, por interpretação não literal da legislação ou por aplicação de conceitos internacionais.

Em contraste à maioria da jurisprudência brasileira e todos os precedentes apresentados até o momento, a Solução de Consulta Cosit nº 17, de 12 de dezembro de 2018, possui uma visão contrária:

43. Não é cabível efetuar eventuais comparações com a legislação de preços de transferência de outros países com o intuito de se determinar o conteúdo da norma em discussão. De fato, ainda que em outras jurisdições a técnica de aplicação da legislação de preços de transferência consista em se determinar uma faixa de preços ou margens de lucratividade de transações realizadas entre terceiros independentes (*arm's length range*) para efeitos de comparação com o preço ou margem praticada pelo contribuinte, a legislação brasileira possui direcionamento próprio, tendo a literalidade do art. 51 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, delimitado objetivamente que o cálculo da diferença de 5% seja efetuado em relação ao preço praticado. (p. 9).

Assim, a referida solução de consulta não aceita o *arm's length*, pois entende que a legislação brasileira deve ser aplicada na sua literalidade. De forma oposta a jurisprudência anterior, independente da semelhança do

princípio *arm's length* às regras locais, apenas as regras previstas em lei ou instrução normativa devem ser aplicadas.

4.2 VISÃO OCDE DAS REGRAS BRASILEIRAS

Em fevereiro de 2018, a Receita Federal do Brasil iniciou um trabalho em conjunto com a OCDE a fim de analisar as regras de preços de transferência locais versus o padrão OCDE. Depois de 15 meses, foi publicado pela OCDE/RFB o relatório “*Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*”, ou “Preços de Transferência no Brasil: Convergência para o Padrão OCDE” (2019).

O relatório foi feito em decorrência da aproximação do Brasil à OCDE e da solicitação pelo governo para se tornar membro da organização (p. 16). Assim, em decorrência de limitações e divergências no sistema brasileiro comparado com o da OCDE, uma análise detalhada de preços de transferência tornou-se necessária. Em resumo, o relatório teve as seguintes conclusões (OCDE/RFB, 2019, p. 15-18):

- A metodologia brasileira prioriza a facilidade de atender os critérios fiscais pelo contribuinte e pelo órgão fiscalizador, contudo a operacionalização dos cálculos gera complexidade.
- Existem lacunas e divergências no sistema local que resultam em dupla tributação.
- As regras de preços de transferência não alocam uma base tributável adequada por jurisdição resultando em perdas na tributação pelo governo.
- O atual sistema favorece categorias ou segmentos de contribuintes, criando oportunidades para planejamento tributário.
- Segurança na metodologia de cálculo existe apenas do ponto de vista doméstico, mas não no internacional, pois incertezas, questionamentos e até dupla tributação podem ocorrer pelas autoridades fiscais de países alinhados ao padrão OCDE.

- Ausência de considerações especiais ou orientações para transações específicas.
- É necessário adequar a metodologia brasileira para ficar em linha com o padrão OCDE, mantendo uma visão moderna e simples do sistema, seja por um alinhamento total e imediato ou gradual.

O referido relatório analisou o sistema de preços de transferência como um todo, sendo o princípio *arm's length* um pilar para as análises. Na visão da OCDE, as práticas brasileiras apenas dizem estar em acordo com as regras dos membros da OCDE, mas não existe menção explícita nas normas locais ao princípio (OCDE/RFB, 2019, p. 49).

A intenção de usar ou se aproximar às regras da OCDE e, conseqüentemente ao princípio, é até reconhecido pelo relatório de análise de convergência, mas a ausência de reiteração do princípio é motivo de insegurança e dúvida sobre a sua real aplicabilidade.

Em linha com a pesquisa jurisprudencial, a OCDE/RFB afirma no relatório que as decisões administrativas utilizam o princípio, contudo a aplicação dele diverge do padrão OCDE consideravelmente em alguns casos, assim permanecendo a dúvida sobre a real efetividade do princípio no Brasil (2019, p. 50-52).

Um exemplo significativo de divergência de padrões é a utilização de margens fixas na verificação dos preços de transferência (OCDE/RFB, 2019, p. 52). Esse procedimento, aplicado nos métodos mais comuns de PRL¹¹ e CAP¹², utiliza margens previstas em lei, mas por não levar a situação específica da entidade e seu segmento de atuação em consideração, pode não resultar na observância do princípio *arm's length*.

O relatório OCDE/RFB conclui sua análise relativa ao princípio conforme segue (2019, p. 58, traduzido):

150. Enquanto o Brasil reafirma o princípio *arm's length* em seus tratados fiscais bilaterais, sua legislação interna não

¹¹ Conforme o art. 12 da Instrução Normativa RFB nº 1312 de 28 de dezembro de 2012, o preço de revenda dos produtos importados deve ter uma margem de 40%, 30% ou 20% dependendo do setor.

¹² Conforme o art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 1312 de 28 de dezembro de 2012, o preço de exportação deve ser igual ao custo mais 15%.

reafirma e é possível argumentar que ela não incorpora o princípio. Como mencionado anteriormente, o *arm's length* como consenso internacional sobre preços de transferência é justificado porque serve efetivamente o duplo objetivo de garantir a base tributável adequada em cada jurisdição e evitar a dupla tributação. Uma questão crítica é, portanto, se o sistema brasileiro de preços de transferência é realmente baseado no princípio *arm's length* ou meramente informado por ele. Se os resultados de análises de preços de transferência forem semelhantes entre o sistema brasileiro e o sistema da OCDE, o compromisso com o princípio expresso por sua reiteração em lei doméstica e no nível internacional constituiria apenas uma forma de confirmação. No entanto, se os resultados divergirem, as resoluções de disputas seriam claramente afetadas por essa ausência de compromisso com o princípio *arm's length* e comprometeria a resolução de casos de preços de transferência com base em uma abordagem comum para a aplicação do princípio *arm's length*.

A utilização do princípio *arm's length* no Brasil do ponto de vista da OCDE/RFB é duvidosa, pois a interpretação do princípio na jurisprudência não é baseada expressamente em lei doméstica, portanto existindo a possibilidade de resultados não em conformidade com o *arm's length*. Neste sentido, o relatório entende que o Brasil deve alinhar totalmente de forma imediata ou gradual ao padrão OCDE para suprir os pontos fracos do sistema de preços de transferência local (OCDE/RFB, 2019, p. 15).

4.3 COMPARATIVO DE METODOLOGIAS

As metodologias de preços de transferência servem para analisar as operações realizadas por pessoas jurídicas e verificar a observância do princípio *arm's length* do ponto de vista da OCDE. Já na visão brasileira, os métodos servem para verificar rentabilidades mínimas mediante comparação de preços efetivos com preços parâmetros, podendo, mas não necessariamente, também atender o princípio.

Com base no guia de preços de transferência da OCDE e uma análise das normas brasileiras, é possível fazer uma relação dos métodos de preços de transferência, conforme a TABELA 1. Destaca-se, contudo, que essa comparação é apenas para identificar metodologias similares, sem analisar detalhadamente o cálculo, e não equivalentes, pois conforme o relatório "*Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*"

(2019, p. 65-86) existem diversos pontos fracos e divergências no modelo brasileiro na visão da OCDE.

TABELA 1 – COMPARATIVO DOS MÉTODOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Visão OCDE	Visão Brasileira			
Importação ou Exportação	Importação		Exportação	
Produtos, Serviços e Commodities	Produtos e Serviços	Commodities	Produtos e Serviços	Commodities
CUP	PIC	PCI	PVEx	Pecex
RPM	PRL	Não Aplicável	PVA e PVV	Não Aplicável
CPM	CPL	Não Aplicável	CAP	Não Aplicável

FONTES: “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” (2017, p. 101-146), Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 e Instrução Normativa RFB nº 1312 de 28 de dezembro de 2012.

Como demonstrado, a OCDE não faz distinção nos métodos para operações de importação ou exportação, sendo essa segregação de metodologias de análises fundamentais para caracterizar o método mais adequado pelas regras brasileiras. Adicionalmente, as commodities possuem regras próprias no Brasil, mas são analisadas pela mesma ótica do método CUP pela OCDE.

Destaca-se que a OCDE também permite o uso dos métodos transacionais, o TNPM e o PSM, assim como o uso de “outros métodos” quando os tradicionais e transacionais não são adequados, contudo a legislação Brasileira é restritiva e não possui métodos comparáveis aos transacionais e não aceita outros métodos além dos estabelecidos pelas normas de preços de transferência (OECD/RFB, 2019, p. 65-83). Assim, conclui a EY (2018, p. 81, traduzido) que as regras brasileiras “desviam significativamente dos padrões internacionais, inclusive das diretrizes da OCDE”, destacando, ainda, o uso de margens fixas no Brasil.

Diante das divergências dos sistemas de regras de preços de transferência, não é possível afirmar que as regras locais resultam na observância do princípio *arm’s length* do ponto de vista da OCDE.

5 CONCLUSÕES

As regras de preços de transferência são importantes para assegurar uma tributação justa das entidades em relação às transações controladas, ou às operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico. A forma de verificar se a transação é justa ou não depende do ponto de vista do governo, sendo que o Brasil utiliza métodos descritos detalhadamente e restritivamente nas normas fiscais.

Para os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e também para os países que buscam seguir o padrão internacional, o princípio *arm's length* é utilizado. Tendo em vista o pedido do Brasil de entrar na OCDE, a compatibilidade das regras locais com o *arm's length* é um fator essencial na análise de entrada.

Como demonstrado, a jurisprudência administrativa utiliza significativamente o princípio nas decisões. A aplicabilidade do princípio por interpretação de legislação doméstica ou internacional é um ponto positivo, contudo os métodos brasileiros de preços de transferência que deveriam visar à verificação do princípio divergem do padrão OCDE. Assim, os resultados produzidos pelas regras locais podem, ou não, atender o princípio efetivamente.

Diante das dúvidas geradas pelas regras locais e a insegurança sobre a aplicabilidade do princípio *arm's length* na jurisprudência, do ponto de vista da OCDE/RFB (2019, p. 15), o Brasil deve se alinhar totalmente ao padrão internacional de forma imediata ou gradativamente e reiterar de forma expressa o princípio *arm's length*.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Leda Camila Pessoa de Mello Cartaxo. Preços de transferência: constitucionalidade das normas antielisivas. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 8, p. 274-292, 2013.

AULER, Gabriela. **Preços de transferência e o princípio arm's length**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018.

BASSOTO, Jubércio. **Preços de transferência: análise sistêmica, gerencial, fiscal e interpretação prática**. São Paulo. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 17 maio. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1312, de 28 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=39257>>. Acesso em: 17 maio. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, que dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98350>>. Acesso em: 17 maio. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 maio. 2020.

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: 17 maio. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012**. Altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm>. Acesso em: 17 maio. 2020.

BRASIL. **Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007>>. Acesso em: 25 maio. 2020.

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

EY. **Worldwide transfer pricing reference guide 2018-2019**. Disponível em: <https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2018-19>. Acesso em: 17 maio. 2020.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Jurisprudência/Acórdãos**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20 maio. 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

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.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. São Paulo. 2017

JESUS, Davi Santana de. **Brazil's challenge to becoming a member of the OECD**. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ftvgsmgsvwt/brazils-challenge-to-becoming-a-member-of-the-oecd>>. Acesso em: 17 maio. 2020.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. **O Brasil e a OCDE**. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15584-o-brasil-e-a-ocde>>. Acesso em: 17 maio. 2020.

MOREIRA, André Mendes. Planejamento tributário internacional e preços de transferência - o regime da lei nº 9.430/96. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 19, p. 8-16, 2002.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>>. Acesso em: 17 maio. 2020.

OECD. **Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations**. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>>. Acesso em: 17 maio. 2020

OECD/RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Transfer pricing in Brazil: towards convergence with the OECD standard**. Paris: OECD, 2019. Disponível em: <www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm>. Acesso em: 17 maio. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Consulta sobre interpretação da legislação tributária**. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria>>. Acesso em: 25 maio. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Perguntas e respostas pessoa jurídica 2019**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2019>>. Acesso em: 17 maio. 2020.

SANTOS, Chico. Brasil na OCDE: esperanças e controvérsias. **Revista Conjuntura Econômica**, v. 72, n. 4, p. 54-63, abr. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013.

TRF-3. **APELAÇÃO CÍVEL: AMS 00013680920104036100 SP 0001368-09.2010.4.03.6100**. Relator: Desembargador Federal Antonio Cedenho. DJ: 05/05/2016. JusBrasil, 2016. Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/340771640/apelacao-civel-ams-13680920104036100-sp-0001368-0920104036100/inteiro-teor-340771717?ref=serp>>. Acesso em: 17 maio. 2020.

WITTENDORFF, Jens. **Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law**. Netherlands: Kluwer Law International, 2010.