

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA:**  
*revisão, revogação e recusa dos acordos de precificação antecipada a partir da nova legislação*

CURITIBA

2024

IURI ALEXANDRE GURALH DA SILVEIRA

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA:**  
*revisão, revogação e recusa dos acordos de precificação antecipada a partir da nova legislação*

Artigo científico apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel de Direito no Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Betina Treiger Grupenmacher.

Coorientadora: M<sup>a</sup>. Anne Caroline Marciquevik.

CURITIBA

2024

## TERMO DE APROVAÇÃO

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA:  
revisão, revogação e recusa dos acordos de precificação antecipada a partir da nova legislação

IURI ALEXANDRE GURALH DA SILVEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial à obtenção de Bacharel em Direito no Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná pela seguinte banca examinadora:

BETINA TREIGER  
GRUPENMACHER:04978066816  
78066816

Assinado digitalmente por ANNE CAROLINE MARCIQUEVIK  
BETINA TREIGER  
GRUPENMACHER:04978066816  
Dados: 2024.12.20 17:28:44 -03'00'

---

BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
Orientadora

ANNE CAROLINE MARCIQUEVIK  
ALVES:00410741906

Assinado digitalmente por ANNE CAROLINE MARCIQUEVIK  
ALVES:00410741906  
ANIL C-BR, O=C=ICP-Brasil, OU=00679163000142, OU=Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, OU=RFB-e-CPF-A3, OU=(em branco), CN=ANNE CAROLINE MARCIQUEVIK ALVES:00410741906  
Local: Eu sou o autor deste documento  
Local: [illegible]  
Data: 2024.12.19 14:31:11 -03'00'  
Fonte: PDF-Reader Versão: 2024.2.3

---

ANNE CAROLINE MARCIQUEVIK  
Coorientadora

DocuSigned by:

*Barbara das Neves*

721936EB1E144C3

---

BÁRBARA DAS NEVES  
1ª Membro

ASSINADO DIGITALMENTE

**MATHEUS SCHWERTNER ZICCARELLI RODRIGUES**

A conformidade com a assinatura pode ser verificada em:  
<http://serpro.gov.br/assinador-digital>




---

MATHEUS ZICARELLI  
2º Membro

## RESUMO

A Lei n.º 14.596/2023 reestabeleceu o parâmetro para as regras nacionais de preços de transferência conforme os padrões internacionais propostos pela OCDE, comunidade da qual o Brasil pretende fazer parte. O país, que já possuía legislação na matéria desde a década de 90, introduziu uma série de mudanças com o claro objetivo de alinhamento, pois as premissas do sistema antigo eram muito divergentes daquelas praticadas por seus parceiros comerciais no ocidente. A nova lei também inaugurou temas que não eram tratados anteriormente, como serviços intragrupo, transações financeiras, métodos transacionais e os chamados acordos de precificação antecipada. Os APAs estão entre os instrumentos de boas práticas recomendadas pela Organização para administrações tributárias e contribuintes, no intuito de propor soluções alternativas às controvérsias que podem surgir na verificação da plena concorrência e na adequação da base de cálculo da tributação sobre a renda no plano global. Embora esses instrumentos visem promover segurança jurídica na aplicação das regras de preços de transferências, também podem estar sujeitos a controvérsias, em especial, nas hipóteses em que a lei permite sua revisão e revogação. A nova legislação pode reduzir litigiosidade e aumentar a cooperação entre contribuintes e o fisco, mas requer estruturação cuidadosa para evitar arbitrariedades.

**Palavras-chave:** Acordos de Precificação Antecipada. Preços de Transferência. Tributação Internacional. Erosão das Bases de Cálculo. Neutralidade Tributária. Métodos de Solução Alternativa de Controvérsias. Princípio da Segurança Jurídica. Confiança legítima.

## ABSTRACT

Law no. 14.596/2023 has established a new landmark for transfer pricing rules in Brazil, in accordance with the international standards accepted by OECD community, which the country officially intends to be a part of. Brazil already accounted for rules in this matter since the 90s, however, the premises of the previous system were vastly different from the practices of its main economic partners, especially OECD member countries. A series of changes were introduced to close the gap between these jurisdictions, following international standards such as outlining the controlled transaction and especially the comparability analysis. The new law also included several dispositions that were not dealt with in past legislation, such as provisions for intra-group services, financial operations, transactional methods and the so-called advance pricing agreements. The APAs are one of the main instruments recommended to taxpayers and tax administrations as alternative means to solve disputes that may arise in the application of the arm's length principle, in lieu of the appropriate evaluation of taxable bases worldwide. Though these agreements aim to provide certainty in the application of transfer pricing rules, there are grounds for controversy, especially considering the legal possibilities of review and cancellation of APAs. The new legislation carries the potential to reduce litigation and enhance cooperation among taxpayers and tax administrations, still requiring careful application to avoid overreach.

**Keywords:** Transfer Pricing Agreements. International Taxation. Base Erosion and Profit Shifting. Tax Neutrality. Arms' length principle. Administrative Approaches. Legal Certainty. Good Faith.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ALP - Arm's Length Principle.

APA - Acordos de Precificação Antecipada.

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting.

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

IN - Instrução Normativa.

MLT - Margem Líquida da Transação.

MDL - Método de Divisão do Lucro.

MCL - Método de Custo Mais Lucro.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

PIC - Preço Independente Comparável.

PRL - Preço de Revenda Menos Lucro.

RFB - Receita Federal do Brasil.

## *Sumário*

### **1. Introdução**

- 1.1 Contexto e importância das regras de preços de transferência.*
- 1.2 Perspectivas da nova legislação.*
- 1.3 Papel dos Acordos de Precificação Antecipada (APAs).*

### **2. Preços de Transferência**

- 2.1 Princípio Arm's Length (ALP)*
  - 2.1.1 Transações Controladas*
  - 2.1.2 Partes Relacionadas*
  - 2.1.3 Transações Comparáveis*
  - 2.1.4 Aplicação do ALP*
- 2.2 Delineamento da Transação Controlada*
- 2.3 Análise de Comparabilidade*
  - 2.3.1 Ajustes de Comparabilidade*
- 2.4 Seleção do Método Mais Adequado*
  - 2.4.1 Preço Independente Comparável (PIC)*
  - 2.4.2 Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*
  - 2.4.3 Custo mais Lucro (MCL)*
  - 2.4.4 Margem Líquida da Transação (MLT)*
  - 2.4.5 Divisão do Lucro (MDL)*
- 2.5 A Necessidade de Soluções Alternativas de Controvérsias*

### **3. Acordos de Precificação Antecipada (APAs)**

- 3.1 Questões Específicas sobre APAs nas Diretrizes da OCDE*
  - 3.1.1 Tipos de Acordos e Suas Consequências*
  - 3.1.2 Vantagens Esperadas dos Acordos*
  - 3.1.3 Possíveis Dificuldades dos Acordos*
- 3.2 Legislação e Normatização Brasileira dos APAs*
  - 3.2.1 Escopo*
  - 3.2.2 Períodos de Aplicação*
  - 3.2.3 Revisão e Revogação*
  - 3.2.4 Procedimento*
  - 3.2.5 Riscos Estratégicos*

#### **4. *Segurança Jurídica em Matéria Tributária***

*4.1 Sobreprincípio*

*4.2 Princípio-Garantia*

*4.3 Proteção da Confiança (Legítima)*

*4.4 Vedação de Atos Contraditórios (Nemo Potest Venire Contra Factum Proprium)*

#### **5. *Verificação da Segurança Jurídica nas Normas Relativas aos APAs***

*5.1 Revisão*

*5.2 Revogação com Efeitos Prospectivos*

*5.3 Revogação com Efeitos Retroativos (Cancelamento)*

*5.4 Recusa de Acordo*

#### **6. *Conclusão***

À minha família, que nunca deixou o meu lado.

Aos amigos, que me acompanharam desde o início.

Às mestres que me guiaram no fim dessa jornada.

E àqueles que estão sorrindo orgulhosos de onde não podemos mais vê-los.

## ***1. Introdução***

### *1.1 Contexto e Importância das Regras de Preços de Transferência*

O crescente impacto das transações internacionais entre empresas do mesmo grupo no cenário econômico globalizado intensifica a relevância das normas de preços de transferência como instrumento de proteção da neutralidade tributária. Em regra, essas transações são economicamente legítimas, mas podem trazer problemas ao permitirem arranjos artificiais de bases tributáveis e alocação de lucros para jurisdições de menor tributação.

Nas transações comerciais em geral, as condições de preços de bens e serviços estão atreladas às forças de livre mercado, em que cada parte da transação buscar otimizar sua lucratividade conforme as possibilidades disponíveis. Nas transações que ocorrem entre partes relacionadas a influência das forças de mercado é reduzida, de modo que os preços praticados dentro de uma mesma estrutura empresarial são amplamente ajustáveis conforme a conveniência das partes. Um dos principais sentidos em estruturar empresas em vários países diferentes é organizar todas as etapas do processo produtivo a partir de um mesmo eixo, maximizando ganhos logísticos, financeiros e fiscais.

O problema pode surgir quando partes relacionadas estabelecem preços entre si com o propósito de alocar seus lucros em jurisdições com menor tributação de renda, aliviando artificialmente a carga do grupo como um todo. A redistribuição artificial de riqueza fere a neutralidade tributária global por meio da utilização abusiva de brechas entre as legislações de cada país que não estiverem equipadas para enfrentar a situação.

### *1.2 Perspectivas da nova legislação*

As recentes alterações promovidas pela Lei n.º 14.596/2023 representam um marco nas regras sobre preços de transferência do sistema tributário brasileiro, sendo o reflexo de estudo elaborado pela Receita Federal do Brasil em parceria com a OCDE. O país é parte do enquadramento de diretrizes para evitar a erosão de bases tributáveis e já possuía legislação na matéria, mas os padrões seguidos não se adequavam às práticas internacionais, especialmente no que se refere à previsão legal de margens pré-determinadas de lucro. Além de modificar essa lógica, a nova legislação introduziu inovações significativas, como novos métodos, previsões para casos especiais e medidas alternativas para a solução de controvérsias. A regulamentação

da nova lei também deixou claro que as recomendações da OCDE são fonte para a interpretação e integração das normas de preços de transferência<sup>1</sup>.

### *1.3 Papel dos Acordos de Precificação Antecipada (APAs).*

Dentre as inovações, merecem nota os Acordos de Precificação Antecipada (APAs). Por meio desse tipo de instrumento, fisco e contribuinte podem fixar as condições aplicáveis no escopo das novas regras num ambiente cooperativo, sendo previstos pela maioria de países que possuem legislação na matéria<sup>2</sup>.

As medidas alternativas ao litígio ganham relevância ao verificarmos que até mesmo em jurisdições experientes, como é caso dos Estados Unidos, há controvérsias de grande monta em relação à precificação de transações econômicas. Atualmente uma discussão de quase \$3 bilhões de dólares é travada entre a Coca-Cola e o Serviço Fiscal estadunidense, que vem sendo decidida em favor do fisco. Estudos apontam que o precedente pode abrir um novo capítulo nas “guerras de preços de transferência”, incentivando, em contrapartida, a procura por mais acordos de precificação antecipada<sup>3</sup>. Embora promovam previsibilidade, os APAs podem ser revisados ou revogados em determinadas circunstâncias, reforçando a necessidade de observância específica da segurança jurídica para que possam alcançar seus fins almejados.

Este artigo busca analisar como a aplicação prática dos APAs deve observar o princípio da segurança jurídica, dentro das possibilidades oferecidas pela legislação de preços de transferência, promovendo estabilidade nas relações entre fisco e contribuintes.

## ***2. Preços de Transferência***

As regras de preços de transferência fazem fazer das estratégias desenvolvidas internacionalmente pela comunidade de países da OCDE que visa enfrentar a erosão de bases fiscais e a alocação abusiva de lucros, a partir da implementação dos Planos de Ação dos BEPS. Análises qualitativas apontam que esses mecanismos fornecem elementos chave para o

---

<sup>1</sup> IN RFB n.º 2.161/2023. Art. 1º §4º

<sup>2</sup> LOHSE, Theresa; RIEDEL, Nadine; SPENGEL, Christoph. *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – A Worldwide Overview*. Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, 2012. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>3</sup> CANTLEY, Beckett; DIETRICH, Geoffrey. Coca-Cola v. Commissioner: a major IRS win in the international transfer pricing wars. *Transactions: The Tennessee Journal of Business Law*, v. 25, p. 18, 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4682435>. Acesso em: 4 dez. 2024.

aumento da arrecadação e enfretamento de práticas abusivas<sup>4</sup>. Uma das dificuldades foi estabelecer proposições a partir de um parâmetro universal, dadas as diferenças de condições socioeconômicas e políticas dos países que figuram nas cadeias de comércio global.

Em linhas gerais, os países do norte global, buscam implementar medidas para alocação de riquezas aos detentores de titularidade de direitos e tecnologia no processo produtivo, estabelecendo a tributação com base no critério de residência. Em contrapartida, países em desenvolvimento visam estabelecer normas de tributação a partir das fontes de produção de riqueza, atraindo “direitos de tributar” para sua jurisdição. A proposta da Organização assumiu um quase consenso entre os países-membros por permitir, em tese, uma abordagem universal, adequando a aplicação das regras a cada situação concreta das transações internacionais, embora entenda-se que há alguma prevalência na posição dos países desenvolvidos<sup>5</sup>.

A própria OCDE destaca um ponto de atenção na aplicação das normas que visam coibir condutas abusivas. Simplesmente porque uma transação ocorre entre partes relacionadas, isso não significa que a estrutura empresarial faz negócios internos com a intenção de desviar seus lucros para países de tributação favorecida<sup>6</sup>. A ausência de influências externas e as regras de mercado, que normalmente determinam as condições entre partes independentes, por si só, já dificulta a fixação de preços nas transações controladas. Esse aspecto reforça a importância das regras de preços de transferência, na busca pela neutralidade tributária global.

## 2.1 *Princípio Arm's Length (ALP)*

A compreensão da matéria de preços de transferência é centrada no princípio *arm's length*, pedra angular sobre a qual o sistema proposto pela comunidade de países da OCDE foi construído. Esse padrão mínimo expressa a ideia de que as transações que ocorrem entre partes relacionadas devem seguir valores conforme os termos que seriam contratados por partes independentes, em condições comparáveis. Apenas desse modo seria possível afirmar a neutralidade tributária na alocação de recursos globalmente. A nova legislação de preços de transferência brasileira traz o princípio expresso no seu artigo 2º, estabelecendo toda a

---

<sup>4</sup> DHARMAPALA, Dhammika. What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature. *Fiscal Studies*, v. 35, n. 4, p. 421-448, 2014. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 29-49.

<sup>6</sup> OECD. Chapter I: The Arm's Length Principle. In: OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 83. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

sistemática de verificação das bases de cálculo da tributação sobre a renda em referência a esse dispositivo.

A aplicação do ALP pode encontrar dificuldades na prática. Os métodos prescritos na lógica de preços de transferência dependem de uma grande quantidade de informações, cuja obtenção e utilização exigem avaliações minuciosas dos contribuintes e do fisco. A complexidade é um argumento que pode subsidiar a busca por outras formas de colocar as regras de precificação em prática. Estudos indicam que a adoção de repartição formulária dos lucros ou o emprego de métodos híbridos pode ser uma alternativa viável em alguns casos<sup>7</sup>.

De todo modo, a doutrina defende<sup>8</sup>, a partir da perspectiva da OCDE, que o princípio *arm's length* é o parâmetro que confere maior neutralidade na aplicação das regras em praticamente qualquer caso concreto, a partir da análise caso a caso. A nova lei também conceitua algumas premissas básicas para a aplicação do ALP.

### 2.1.1 *Transações Controladas*

Nos termos do artigo 3º da Lei n.º 14.596/2023, transações controladas podem ser qualquer tipo de relação de natureza comercial ou financeira que ocorrem entre partes relacionadas. Em essência, o elemento que qualifica as transações controladas para o interesse da matéria de preços de transferência é a ausência de fatores econômicos externos na determinação das condições nas quais essas operações ocorrem.

Quando duas partes relacionadas realizam uma transação entre si, verifica-se que os termos convencionados internamente podem ser muito diferentes daqueles que seriam estabelecidos entre partes que não possuem qualquer tipo de relação. As transações controladas ocorrem em condições nas quais partes independentes normalmente não negociam.

### 2.1.2 *Partes Relacionadas*

O conceito de partes relacionadas é estabelecido no artigo 4º da nova legislação brasileira de preços de transferência. Segundo o dispositivo, partes relacionadas são aquelas cuja influência mútua permite o estabelecimento de condições materialmente diferentes das que seriam praticadas entre partes independentes. A legislação abrange casos em que há influência significativa, direta ou indireta, entre entidades diferentes. Cumpre destacar que a noção de

---

<sup>7</sup> ROGERS, Helen; OATS, Lynne. Transfer pricing: changing views in changing times. Accounting Forum, v. 46, n. 1, p. 83-107, 2022.

<sup>8</sup> Chapter I: The Key to Understanding Transfer Pricing: The Arm's Length Principle. In: MONSENEGO. *Introduction to Transfer Pricing*. 2. ed. 2024. VitalLaw®. Livro eletrônico. p. 15-21.

“entidade” pode ser qualquer pessoa física ou jurídica, bem como qualquer tipo de arranjo desprovido de personalidade.

Há exemplos legalmente previstos dessa condição, como é o caso de empresas controladoras e controladas, coligadas, organizadas na forma de matriz e suas filiais ou incluídas em demonstrações financeiras. Para fins de preços de transferência, relações de exclusividade entre partes não necessariamente pertencentes a um mesmo grupo, ou transações realizadas com entidades estabelecidas em países de tributação favorecida, também estão no escopo da legislação.

### *2.1.3 Transações comparáveis*

Conforme o artigo 5º, da Lei n.º 14.596/2023, transações comparáveis são aquelas que ocorrem entre partes independentes nas quais não há diferenças materialmente significativas nos fatores econômicos e financeiros em relação à transação controlada em exame. A transação independente poderá ser considerada como comparável quando essas diferenças forem razoavelmente ajustáveis.

### *2.1.4 Aplicação do ALP*

A partir dessas noções, veremos que os passos para a verificação dos preços que atendam ao princípio *arm's length* começam com o delineamento da transação controlada e a análise de comparabilidade com transações independentes. Essas etapas visam fornecer as informações necessárias para a utilização do método mais apropriado para a aferição de preços no caso concreto.

As diretrizes internacionais da OCDE advertem que não há linearidade estrita entre as várias etapas da aplicação das regras de preços de transferência<sup>9</sup>, levando em consideração as peculiaridades de cada negócio. Não obstante, a OCDE e a legislação brasileira propõem processos típicos, de etapas muito similares. Na descrição dessas etapas e métodos, podemos identificar os pontos de controvérsia que podem surgir entre fisco e contribuinte na aplicação das regras de preços de transferência. As principais possibilidades no escopo de um acordo de precificação antecipada seriam fixar, desde logo, em consenso, os critérios para a verificação do ALP no caso concreto, antes que as transações venham a acontecer.

## *2.2 Delineamento da Transação Controlada*

---

<sup>9</sup> Chapter III: Comparability Analysis. OECD. In: OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 151. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

O delineamento detalhado da transação controlada é fundamental para aplicação do ALP, permitindo identificar os fatores econômicos relevantes que influenciam a precificação da transação em questão para depois colocá-la frente a transações comparáveis entre partes independentes<sup>10</sup>. Conforme mencionado, as transações controladas são aquelas ajustadas entre partes relacionadas, estando sujeitas a condições que operações independentes normalmente não possuem.

Para delinear a transação controlada, devem ser analisados os fatores e circunstâncias economicamente relevantes. A título exemplificativo, o artigo 7º da Lei n.º 14.596/2023 menciona os seguintes fatores como relevantes:

- Termos contratuais da transação.
- Funções, riscos e ativos correspondentes a cada parte relacionada.
- Especificidades das mercadorias, serviços ou direitos transacionados.
- Circunstâncias econômicas das partes relacionadas ou do respectivo mercado.
- Estratégias de negócios e outras características economicamente relevantes.

Delinear esses critérios permite a análise funcional de cada transação para fixar o escopo objetivo de aplicação do ALP<sup>11</sup>, no intuito de verificar a contribuição significativa de cada parte na criação de riqueza, permitindo a atribuição apropriada de lucros entre cada ponta da relação comercial.

É o contribuinte, a princípio, quem deverá descrever e avaliar os elementos que compõem as operações realizadas com empresas do seu grupo, ou relacionadas, por qualquer outro aspecto. Caberá à administração fiscal o trabalho de verificar o emprego da metodologia de preços de transferência pelo contribuinte, ou realizar a descrição e avaliação se o contribuinte sujeito a essas regras tiver deixado de aplicá-las.

### 2.3 *Análise de Comparabilidade*

Feito o delineamento da transação controlada, as características encontradas devem ser comparadas com transações independentes<sup>12</sup>. Mas para isso, a aplicação das regras de preços

---

<sup>10</sup> PRASANNA, Sayee; PETRUZZI, Raffaele. Chapter 2: Accurate Delineation and Recognition of Actual Transactions. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitalLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 38.

<sup>11</sup> GREGORIO, Ricardo Marozzi. Delineamento da transação controlada na nova lei de preços de transferência. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 12, ano 6, p. 241-296, São Paulo: IBDT, 2º semestre 2023.

<sup>12</sup> Chapter I: The Key to Understanding Transfer Pricing: The Arm's Length Principle. In: MONSENEGO. *Introduction to Transfer Pricing*. 2. ed. 2024. VitalLaw®. Livro eletrônico. p. 24.

de transferência demanda a fixação de quais transações comerciais, desenvolvidas entre partes independentes, são efetivamente comparáveis à transação controlada.

A nova legislação brasileira dispõe<sup>13</sup> que a análise de comparabilidade deve considerar:

- As características economicamente relevantes dos tipos de transações.
- As datas em que as transações ocorreram.
- Disponibilidade e confiabilidade das informações sobre as transações independentes.
- Método e indicador financeiro mais apropriados.
- Avaliação do tratamento de incertezas.
- Efeitos de sinergia de grupo na transação controlada.

Nos termos do artigo 10, da Lei n.º 14.596/2023, os efeitos de sinergia de grupo da transação controlada devem ser assim considerados se resultantes de ajuste deliberado entre as partes relacionadas, com a atribuição correspondente de ganhos ou prejuízos. Efeitos decorrentes da simples existência do grupo empresarial não devem ser levados em conta na precificação das transações.

Há outras questões importantes no emprego da análise de comparabilidade, muitos dos quais foram tratados detalhadamente na Instrução Normativa RFB n.º 2.161/2023. Seguindo o alinhamento com os padrões estabelecidos pela OCDE, a normatização da matéria de preços de transferência brasileira dispõe sobre os diferentes tipos de transações comparáveis e sua respectiva avaliação.

Em atenção ao ALP, a Instrução Normativa deixa claro que outras transações controladas não poderão ser consideradas como transações comparáveis. Não faria sentido avaliar uma operação, para eventualmente ajustá-la às condições de livre mercado, utilizando-se outra transação cujos termos e condições não foram estabelecidos conforme as condições de livre mercado. As normas<sup>14</sup> brasileiras também dispõem que a transação independente que tiver sido ajustada com o intuito de oferecer condições à análise de comparabilidade não servirá de parâmetro.

### *2.3.1 Ajustes de comparabilidade*

Se nenhuma transação independente for suficientemente comparável, ajustes de comparabilidade podem ser realizados para eliminar diferenças materiais, desde que garantam maior confiabilidade na análise. O objetivo é encontrar um parâmetro para a comparação

---

<sup>13</sup> Lei n.º 14.596/2023. Art. 9º.

<sup>14</sup> IN RFB n.º 2.161/2023. Art. 24.

apropriada da transação controlada<sup>15</sup>. Isso pode se tornar uma tarefa impossível, dada a vasta gama de circunstâncias negociais de cada operação, ainda mais observando que partes relacionadas normalmente ajustam condições que empresas independentes não costumam assumir entre si.

Com o intuito de conferir aplicabilidade às regras de preços de transferência, as recomendações da OCDE<sup>16</sup> e legislação em vigor admitem que os fatores e circunstâncias economicamente relevantes sejam ajustados, conforme seu impacto nos ganhos da operação. A IN n.º 2.161/2023 disciplina que esses ajustes podem ser realizados para eliminar a significância das diferenças materiais entre a transação controlada e a transação independente que se pretende por comparável.

Há algumas limitações para o uso dessa técnica. Os ajustes só podem ser utilizados se conferirem maior confiabilidade à análise, dadas as informações disponíveis. Desse modo, uma diferença material não pode ser ajustada mais de uma vez, independentemente do critério empregado<sup>17</sup>. Assevera-se que, se muitos ajustes se mostrarem necessários, deve-se considerar que a transação independente nunca teria servido como parâmetro de comparabilidade em primeiro lugar. A Instrução Normativa exemplifica ajustes que podem ser utilizados, como padrões contábeis, diferenças de mercado, risco-país, características dos bens e serviços, entre outras possibilidades.

#### 2.4 *Seleção do método mais apropriado*

Com a obtenção das informações relevantes a respeito da transação controlada e do parâmetro comparável é possível iniciar a tarefa de aferição dos preços que seriam estabelecidos em condições de concorrência, com os métodos de preços de transferência. A nova legislação brasileira passou a prever os 5 métodos recomendados pela OCDE, nos termos do artigo 11.

Será o mais apropriado aquele que forneça a determinação mais confiável das condições que seriam praticadas por partes independentes considerando os fatores e circunstâncias relevantes, as informações disponíveis e a comparabilidade das transações. É dizer, o contribuinte é livre para escolher o método de preços de transferência, podendo inclusive escolher um método não previsto na legislação, ou combinar mais de um método nas etapas de

---

<sup>15</sup> PRASANNA, Sayee; KOVÁCS, Dorottya. Chapter 5: The Comparability Analysis. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; COTTANI, Giammarco (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitalLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 128.

<sup>16</sup> Chapter III: Comparability Analysis. In: OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 163. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>17</sup> IN RFB n.º 2.161/2023. Art. 32, III.

verificação dos preços adequados. Com base na lei anterior, já se entendia que o contribuinte era livre para escolher o método<sup>18</sup>. Entretanto, o estudo comparativo da OCDE e a RFB apontou que não havia vinculação expressa de adequação específica ao caso concreto.<sup>19</sup>

A doutrina brasileira<sup>20</sup> também já indicava que a aplicação do ALP poderá exigir soluções não expressamente regulamentadas, com base no princípio. As novas normas tornam claro que essas escolhas devem ser demonstradas como as mais apropriadas no contexto das transações em análise, para atender às condições *arm's length*.

#### 2.4.1 Preço Independente Comparável (PIC)

Esse método consiste na comparação do preço ou remuneração devida na transação controlada com o valor praticado em transações independentes comparáveis<sup>21</sup>. A sua aplicação exige que as transações em comparação sejam tão similares que nenhuma diferença venha a impactar materialmente o preço dos bens ou serviços em questão. Também pode ser aplicado caso quaisquer diferenças possam ser razoavelmente eliminadas da equação.

O PIC é dependente do produto das transações, de modo que atrai especial atenção aos seguintes fatores de comparabilidade:

- características, tipo e qualidade dos bens e serviços.
- quantidade, volume
- datas das operações.
- termos contratuais.
- mercado geográfico e nível de mercado.

Verifica-se que a aplicação desse método é relativamente simples. Entretanto, requer ampla disponibilidade de informações confiáveis sobre as transações comparáveis. Essas condicionantes tornam o método PIC especialmente apropriado quando se trata da comercialização de commodities, bens que geralmente possuem cotação de preço no mercado

---

<sup>18</sup> (...) pode-se concluir que o § 4º do art. 18 e o § 5º do art. 19 da Lei n. 9.430/1996 expressamente permitem ao contribuinte a utilização do método de cálculo de preços de transferência menos oneroso(...)”. SCHUNCK, Caio Vinícius Moraes. A escolha dos métodos de cálculo dos preços de transferência: best method rule à brasileira? Revista Direito Tributário Internacional Atual, n. 3, p. 55-71, 2013.

<sup>19</sup> OCDE; Receita Federal do Brasil. *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência para o padrão OCDE*. [S.l.]: OCDE, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-and-brazil-share-outcomes-of-project-to-align-brazil-s-transfer-pricing-rules-to-oecd-standard.htm>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed., rev. e atual São Paulo: Dialética, 2013. p.60.

<sup>21</sup> BROWN, Melinda; ORLANDI, Mauro. Chapter 3: Transfer Pricing Methods: Traditional Transaction Methods. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; COTTANI, Giammarco (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitalLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 66-70

nacional e internacional. A propósito, há presunção legal<sup>22</sup> de que esse método será o mais apropriado em operações que envolvem esse tipo de mercadoria.

#### 2.4.2 *Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*

Esse método é baseado na margem bruta auferida pelo distribuidor na revenda de bens adquiridos de uma parte relacionada a um terceiro<sup>23</sup>. Pressupõe-se que a revenda para um terceiro é totalmente guiada pelas regras de mercado. No PRL verifica-se a margem bruta praticada por partes independentes em transações comparáveis, entendida como valor necessário para cobrir as despesas relacionadas à operação e proporcionar algum lucro.

A lógica do Preço menos Lucro exige que as funções, riscos e ativos da transação controlada e da independente comparável devem ser suficientemente comparáveis, ou estarem sujeitos a poucos ajustes razoáveis. As características do produto em si deixam de ser tão relevantes quanto no método descrito anteriormente, ao passo que os fatores operacionais e logísticos assumem destaque. Como consequência, esse método não será aplicável quando o revendedor acrescentar valor substancial à mercadoria, nas funções que desempenha, ou mesmo no emprego de intangíveis, como a influência de marca e publicidade em dado mercado.

Os principais fatores de comparabilidade que devem ser considerados aqui são:

- funções, riscos e ativos.
- termos contratuais, garantias, volumes de compras e vendas, créditos e logística.
- estratégias de vendas, marketing e publicidade.
- nível do mercado (varejo ou atacado).
- os riscos cambiais.
- práticas contábeis.

#### 2.4.3 *Custo mais Lucro (MCL)*

O método Custo mais Lucro é aplicado por meio da aferição de custos, somados à margem de lucro, ambos, daquela operação<sup>24</sup>. Da mesma maneira que o método anterior, o MCL não exige ampla correspondência entre as características dos bens ou serviços em

---

<sup>22</sup> Lei n.º 14.596/2023. Art. 13.

<sup>23</sup> BROWN, Melinda; ORLANDI, Mauro. Chapter 3: Transfer Pricing Methods: Traditional Transaction Methods. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; COTTANI, Giammarco (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitaLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 72.

<sup>24</sup> BROWN, Melinda; ORLANDI, Mauro. Chapter 3: Transfer Pricing Methods: Traditional Transaction Methods. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; COTTANI, Giammarco (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitaLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 79.

comparação, mas requer maior correspondência entre o desempenho de funções, assunção de riscos e utilização de ativos.

A aplicação do método requer a aferição de custos relacionados à operação, direta (COGS) ou indiretamente, excluindo custos administrativos e operacionais da entidade em geral (OPEX). O valor apropriado consistirá na razão entre a margem bruta e as despesas incorridas na operação, o que, presumidamente, proporcionaria algum lucro.

Os seguintes fatores de comparabilidade são particularmente relevantes para o MCL:

- funções, riscos e ativos, incluindo a complexidade e o tipo da industrialização ou montagem.
- compras e atividades de controle de inventário.
- riscos cambiais.
- termos contratuais, volume de compras e vendas, créditos negociados e condições de transporte.
- práticas contábeis.

#### 2.4.4 Margem Líquida da Transação (MLT)

Esse método afere os preços de transferência a partir da margem líquida das transações, que será a razão entre o lucro operacional da transação e um indicador de rentabilidade específico<sup>25</sup>. É útil quando uma das partes oferece contribuições únicas e significativas na transação controlada, tornando-se uma opção viável em situações em que os métodos descritos anteriormente normalmente não seriam aplicáveis

Como o MLT depende de indicadores financeiros, há espaço para mais diferenças nas funções, riscos e ativos entre as transações, ou mesmo divergências nas práticas contábeis entre a transação controlada e o parâmetro comparável. Essa vantagem é, na prática, também sua grande dificuldade, pois a seleção de indicadores de rentabilidade adequados requer cautela e justificação de cada etapa adotada pelo contribuinte ou pela administração fiscal.

As recomendações da OCDE alertam para a agregação dos lucros das operações de uma empresa, uma vez que não seria possível determinar que a lucratividade de determinado negócio é a mesma de suas operações. Cada operação deve ser levada em consideração singularmente.

A Instrução Normativa n.º 2.161/2023 exemplifica os principais indicadores do MLT:

- receita líquida da transação, geralmente revenda a partes não relacionadas.

---

<sup>25</sup> MADELPIECH, Guillaume; CARDOSO, Gabriela Capristano. Chapter 4: Transfer Pricing Methods: Transactional Profit Methods and Other Methods. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; COTTANI, Giammarco (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitalLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 88-93.

- custos diretos e indiretos do bem ou serviço, geralmente para atividade industrial ou prestação de serviços.
- o ativo operacional, geralmente em atividades que sejam intensivas em capital.

No Margem Líquida da Transação é preciso considerar todas as despesas relativas à operação específica, incluindo despesas operacionais da entidade. Ficam excluídas apenas as despesas não operacionais, como tributos e juros. Na prática, pode se tornar difícil relacionar as despesas com os lucros ou perdas da operação, como, por exemplo, aferir a influência econômica de atividades financeiras ou das práticas contábeis adotadas.

#### 2.4.5 *Divisão do Lucro (MDL)*

O MDL consiste em dividir os lucros ou perdas da operação a partir de um critério de rateio adequado<sup>26</sup>. Abrange os casos em que ambas as partes da transação controlada oferecem contribuições únicas e valiosas, ou assumem riscos significativos. Também será especialmente aplicável quando as operações ou riscos forem altamente integrados entre as partes da transação. Geralmente pode ser utilizado em operações que envolvem a transferência de intangíveis parcial ou integralmente desenvolvidos.

A aplicação desse método envolve a seleção do resultado em situações que a transação controlada não possui comparáveis independentes, exigindo documentação e demonstração minuciosa das razões adotadas. Também será necessário selecionar o critério de rateio numa base economicamente válida, no intuito de refletir e relacionar o resultado da operação com as contribuições de cada parte.

Os principais critérios utilizados na alocação de lucros ou perdas podem ser:

- ativos.
- capital.
- custos.
- receitas.
- remuneração de empregados.
- capital humano.
- tempo de qualificação.

Como em todos os métodos, mas talvez de maneira mais contundente no MDL, é necessário demonstrar as medidas tomadas para a adequação dos cálculos, considerando a

---

<sup>26</sup> MADELPIECH, Guillaume; CARDOSO, Gabriela Capristano. Chapter 4: Transfer Pricing Methods: Transactional Profit Methods and Other Methods. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; COTTANI, Giammarco (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitalLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 94-103.

confiabilidade dos dados utilizados, embasamento por comparáveis, características, contexto e período da transação.

## 2.5 *A necessidade das soluções alternativas de controvérsias*

As regras de preços de transferência envolvem alta complexidade técnica e dependem de informações detalhadas e confiáveis. É comum que o emprego da metodologia adequada precise ser adaptada a cada caso em face dos dados disponíveis. Além disso, as características únicas de cada transação frequentemente exigem soluções específicas que nem sempre estão previstas na legislação. Confira-se que autorização expressa para adoção de métodos não previstos em lei<sup>27</sup>, desde que demonstrada a necessidade específica.

Tais dificuldades revelam que a aplicação das regras de preços de transferência é mais um exercício de razoabilidade do que de precisão absoluta. Por essa razão, tanto a legislação brasileira quanto as diretrizes da OCDE, recomendam a adoção de soluções alternativas e flexíveis para prevenir disputas, sempre considerando os fatores e as circunstâncias economicamente relevantes do caso concreto.

A subjetividade inerente às regras e a complexidade do princípio *arm's length* tornam inevitável<sup>28</sup> o surgimento de controvérsias entre contribuintes e a administração tributária. Isso se reflete em fiscalizações prolongadas e litígios que já são frequentes no direito tributário brasileiro. Nesse contexto, métodos alternativos de solução de controvérsias, como os Acordos de Precificação Antecipada (APAs), desempenham um papel essencial ao proporcionar previsibilidade e reduzir conflitos.

Esses instrumentos permitem que contribuintes e o fisco estabeleçam, de forma cooperativa, critérios para precificação antes mesmo da ocorrência das transações, minimizando as incertezas e os custos associados à litigiosidade. Assim, a inclusão de APAs na legislação brasileira representa um avanço estratégico para promover segurança jurídica e neutralidade tributária.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais brasileiro julgou um caso recente no qual se discutia, especialmente, a aplicação do indicador financeiro mais adequado à metodologia de precificação empregada pelo contribuinte, sob égide da legislação anterior. Na

---

<sup>27</sup> Lei n.º 14.596/2023. Art. 11, VI e §3º.

<sup>28</sup> MONSENEGO. 7.2 The Prevention and Resolution of Transfer Pricing Disputes. In: MONSENEGO. *Introduction to Transfer Pricing*. 2. ed. VitalLaw®, Livro eletrônico.

questão concreta<sup>29</sup>, tratava-se de despesas no afretamento de plataformas de petróleo entre partes relacionadas, nas quais a verificação dos preços de transferência pelo contribuinte empregou o método PIC. A autoridade fiscal entendeu que os prazos contratuais e as taxas de retorno de investimentos não foram corretamente avaliados, defendendo operações deveriam ser remuneradas pela taxa interna de retorno - ROACE, com base nas premissas críticas analisadas. O colegiado, por voto de qualidade, manteve a autuação fiscal.

Este é um exemplo de um ponto que poderia ter sido fixado previamente mediante acordo entre a empresa e a Receita Federal. Aqui, a adoção de um APA poderia ter evitado o processo de fiscalização, a autuação fiscal, toda a controvérsia no âmbito contencioso administrativo, e a potencial discussão judicial, que ainda pode se desenrolar por mais alguns anos. As recomendações de boas práticas da OCDE incentivam a adoção de estratégias propositivas e composicionais na matéria de preços de transferência<sup>30</sup>, dentre as quais, temos a possibilidade de acordos de precificação antecipada.

### ***3. Acordos de Precificação Antecipada (APAs)***

Os APAs são medidas alternativas para a solução preventiva de controvérsias em matéria de preços de transferência, ao estabelecer, de forma cooperativa, critérios claros e específicos para transações controladas, reduzindo o risco de litígios. Através de uma saída negociada, a administração fiscal e o contribuinte podem estabelecer o leque de critérios relevantes na precificação de transações controladas, durante certo período<sup>31</sup>. O principal destaque dos acordos antecipados é a sua eficiência em tratar de questões específicas no escopo de uma transação intragrupo, ou uma série de transações que ocorrem entre partes relacionadas. Espera-se que a celebração de um APA possa trazer certeza nas operações do contribuinte, que poderá realizá-las nos termos do acordo, dispensando-se o estudo aprofundado de todos os fatos e circunstâncias economicamente relevantes no ano seguinte.

No âmbito da OCDE, a proposição da medida surgiu ainda 1999, com a adoção da Ação 14 dos BEPS, que trouxe considerações a respeito dos acordos bilaterais de precificação

---

<sup>29</sup> BRASIL. CARF. Processo n.º 16682.721197/2022-46. Acórdão n.º 1102-001.524 – 1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Julgado em: 09 out. 2024.

<sup>30</sup> OECD. Chapter IV: Administrative Approaches. In: OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 173. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>31</sup> BURIK, Svetlana; STRIATO, Marco. Chapter 6: Administrative Approaches to Preventing Transfer Pricing Disputes. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; et al. *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitaLaw®, 2024. Livro eletrônico. Disponível em: <https://www.vitalaw.com>. Acesso em: 4 dez. 2024.

antecipada. Em tese, todos os países que tenham celebrado Acordos de Dupla Tributação conforme o modelo proposto, já possuem arcabouço jurídico para implementar acordos de precificação antecipada, a partir do artigo 25, §3º. Não obstante, é recomendada a adoção de normas domésticas que possibilitem esse tipo de solução alternativa de controvérsias.

A inexistência de previsão legal para a celebração de acordos de precificação antecipada foi destacada como uma fragilidade da legislação brasileira anterior sobre preços de transferência. O estudo<sup>32</sup> elaborado pela parceria entre a OCDE e a Receita Federal do Brasil apontou que a legislação anterior não trazia mecanismos de prevenção e efetiva resolução de disputas, inclusive na ausência de previsão dos acordos de precificação antecipada.

Nesse viés, a Exposição de Motivos à Medida Provisória n.º 1.152/2022, defendeu a instituição dos APAs no ordenamento jurídico brasileiro proporcionando a busca por soluções transparentes e cooperativas em casos envolvendo a matéria em questão. A nova Lei prevê a possibilidade de instituição dos acordos no seu artigo 38, que possibilita a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a implementar processo de consulta específico a respeito da metodologia aplicada na consecução do ALP.

As recomendações da OCDE esclarecem que as principais premissas adotadas nos acordos de precificação antecipada se relacionam à metodologia que será aplicada pelo contribuinte, sem prejuízo da fixação de outros fatores e circunstâncias economicamente relevantes que possam ser de difícil avaliação. Não se espera, entretanto, que esses instrumentos possam determinar o preço adequado ou a margem de lucro de determinada operação. Na prática, teríamos a fixação dos parâmetros que o contribuinte deverá adotar na formação dos preços de suas transações com partes relacionadas.

Ocorre que a regulamentação dos APAs ainda não foi publicada até a data de submissão deste trabalho, em que pese tenha sido realizada consulta pública na qual a Secretaria Especial da RFB divulgou uma minuta de instrução normativa que poderá tratar do tema. As disposições da proposta de Instrução Normativa da Secretaria Especial da Receita Federal serão levadas como indicativo da postura que a autoridade fiscal pretende adotar na matéria. Vale ressaltar que o documento pode ser alterado a partir das sugestões formuladas pelos contribuintes, não tendo sido publicado até a data de submissão deste artigo.

### *3.1 Questões específicas sobre APAs nas diretrizes da OCDE*

---

<sup>32</sup> OCDE; Receita Federal do Brasil. *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência para o padrão OCDE*. [S.l.]: OCDE, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-and-brazil-share-outcomes-of-project-to-align-brazil-s-transfer-pricing-rules-to-oecd-standard.htm>. Acesso em: 4 dez. 2024.

### 3.1.1 Tipos de acordos e suas consequências

Já sabemos que a Organização destaca os acordos de precificação antecipada como uma medida eficiente na prevenção de controvérsias na matéria de preços de transferência. Mas os APAs também podem configurar uma ferramenta importante na eliminação da dupla tributação. As discussões em torno desse instrumento surgiram no tema do Procedimento Amigável (MAP), o qual envolve múltiplas jurisdições, sendo este o mecanismo de que trata o Artigo 25 da Convenção Modelo OCDE para Evitar a Dupla Tributação, mencionado anteriormente.

Do mesmo modo que podem surgir divergências na interpretação e aplicação das regras sobre preços de transferência entre fisco e contribuinte, é possível haver pontos de discordância entre administrações fiscais de jurisdições distintas. Os acordos bilaterais, que envolvem um contribuinte e as duas jurisdições em questão, representam um mecanismo ambivalente, capaz de enfrentar aspectos sobre preços justos e evitar a dupla tributação na sua forma econômica e jurídica<sup>33</sup>. Por essa razão, os acordos bilaterais são mais recomendados pela OCDE, ao lado dos acordos multilaterais, os quais envolvem mais de duas jurisdições<sup>34</sup>.

Os acordos unilaterais são aqueles celebrados entre o contribuinte e a sua respectiva jurisdição fiscal. Em que pese esse tipo de APA possua o condão de oferecer previsibilidade e simplificação para as regras de preços de transferência, não se trata, necessariamente, de uma medida para evitar a dupla tributação no plano internacional.

Se um contribuinte situado no país A celebrar um acordo com a administração fiscal para definir a metodologia de aferição de suas bases de tributação de renda, com relação a operações internacionais intragrupo, certamente haverá impacto na base tributável do país Z, em que estiver situada a parte relacionada. Este outro país não teria, em tese, conhecimento das condições nas quais o acordo foi estipulado e, mesmo sabendo, não estaria vinculado às conclusões firmadas com a administração fiscal de outra jurisdição. Nessa hipótese o grupo estaria sujeito à eventual fiscalização e inclusão de valores que já foram tributados pelo país A na base do país Z, evidenciando a possível ineficácia do APA unilateral nesse quesito.

---

<sup>33</sup> BURIÁK, Svetlana; STRIATO, Marco. Chapter 6: Administrative Approaches to Preventing Transfer Pricing Disputes. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; et al. *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitaLaw®, 2024. Livro eletrônico. Disponível em: <https://www.vitalaw.com>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>34</sup> “Wherever possible, an APA should be concluded on a bilateral or multilateral basis between competent authorities through the mutual agreement procedure of the relevant treaty.” OECD. Chapter IV: Administrative Approaches. In: OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 173. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

### *3.1.2 Vantagens esperadas dos acordos*

O principal mérito de um APA é oferecer previsibilidade ao contribuinte, nos termos estabelecidos com a administração fiscal. Após asseguradas essas condições, as operações internacionais dentro de um mesmo grupo podem ser realizadas sem a preocupação com eventuais questionamentos, desde que observados os termos do acordo. Esse instrumento também incentiva a cooperação entre fisco e contribuinte, permitindo a construção de saídas negociadas para questões complexas que se apresentam rotineiramente nas regras de *compliance* tributário.

A OCDE denota o aspecto de economia de recursos despendidos na fiscalização e litigiosidade em matéria de preços de transferência. Com a observância do acordo, e pressupondo que as premissas críticas não se alterem substancialmente durante o período de vigência, tanto contribuinte quanto fisco estão dispensados de realizar e examinar todas as etapas do processo de verificação. Ambos ficarão, respectivamente, apenas com os encargos de demonstrar e acompanhar o cumprimento dos termos do APA.

No caso dos acordos bilaterais e multilaterais também podem servir para o fim de eliminação de dupla tributação, como mencionado acima. Os APAs que envolvem mais de uma jurisdição também colaboram com a troca de informações a respeito das operações de grupos que operam globalmente, auxiliando as administrações fiscais a compreenderem operações complexas econômica e financeiramente, num mercado bastante dinâmico. A obtenção de informações num ambiente cooperativo fortalece a atuação eficiente de agentes públicos nessa área.

### *3.1.3 Possíveis dificuldades dos acordos*

Já vimos que os acordos unilaterais de precificação não propiciam condições para evitar a dupla tributação no plano internacional. Além disso, esse tipo de APA, pelos mesmos motivos, dificulta a utilização de ajustes secundários na alocação de resultado para refletir os termos do acordo.

Na celebração de instrumento entre o contribuinte e apenas sua jurisdição, recomenda-se cuidado redobrado na verificação das condições de livre concorrência aplicáveis na precificação do caso concreto. Isso porque não há qualquer garantia de que as demais jurisdições em que o grupo opera concordariam com as condições fixadas para a composição das bases tributáveis.

A OCDE também adverte que as jurisdições nacionais devem implementar regras de preços de transferência com parcimônia. Exigências demasiadamente complexas ou penalidades muito severas podem estimular a procura por acordos com fins de evitar custos mais altos no adimplemento das obrigações tributárias na jurisdição muito exigente.

Há outros problemas que podem ser verificados em todos os tipos de APA. Como os acordos funcionam por meio do estabelecimento de condições que serão aplicadas por vários anos, a adequação do resultado no tempo exige que as premissas críticas não se alterem de modo substancial. Eventuais modificações que alterem as conclusões firmadas podem levar à revisão dos termos do APA, como também é o caso de alterações na legislação pertinente. Por essas razões, recomenda-se<sup>35</sup> que as autoridades fiscais mantenham flexibilidade na aplicação das regras de preços de transferência e tomem cuidado no estabelecimento de presunções em acordos de precificação antecipada.

Questões relacionadas à confidencialidade das informações também podem ser causa de preocupação. Dado que as premissas dos APAs são fixadas a partir de todos os fatores e circunstâncias economicamente relevantes da operação, o contribuinte terá de detalhar o funcionamento das transações controladas à minúcia, fundamentando o pedido com a documentação necessária. Aqui pode surgir duplo perigo para o contribuinte. Em primeiro lugar, o tratamento inadequado das informações pode expor detalhes de operações comerciais, econômicas e financeiras à público, prejudicando a competitividade e a posição do contribuinte no mercado. Para além disso, há o risco de que as informações utilizadas na tentativa de formalização de um acordo de precificação sejam desvirtuadas para a auditoria de uma fiscalização privilegiada em face do contribuinte. Trataremos dessa questão adiante.

### *3.2 Legislação e normatização brasileira dos acordos de precificação*

A previsão legal dos APAs é disposta no artigo 38 da Lei n.º 14.596/2023, que autoriza a regulamentação desse instrumento pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. No mesmo ano da conversão da Medida Provisória que deu origem à lei, o órgão publicou a Instrução Normativa n.º 2.161/2023, a qual trata detalhadamente das questões expostas no capítulo 2 deste trabalho. Essa IN, entretanto, não regula os acordos prévios, limitando-se a mencioná-los entre os itens que devem ser apresentados junto da documentação pertinente.

---

<sup>35</sup> “The success of APA programmes will depend on the care taken in determining the proper degree of specificity for the arrangement based on critical assumptions, the proper administration of the programme, and the presence of adequate safeguards to avoid the pitfalls described above, in addition to the flexibility and openness with which all parties approach the process”. OECD. Chapter IV: Administrative Approaches. In: OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 223. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

Apesar disso, a Secretaria Especial já publicou um esboço da norma relativa aos APAs, para ouvir as sugestões dos contribuintes num salutar exercício de diálogo com a sociedade.

O artigo legal que trata da matéria utilizou a expressão “processo de consulta específico em matéria de preços de transferência” e emprega o termo “resposta da consulta” ao se referir ao acordo de precificação propriamente dito. Isso já constava na medida que deu origem à legislação, embora a Exposição de Motivos fizesse a correta diferenciação<sup>36</sup> entre o APA e a Solução/Resposta de Consulta. A proposta de IN que regulamentará o tema também esclarece a diferenciação, renomeando, para os fins da norma, a “solução de consulta” para “Acordo de Precificação Antecipada Unilateral - APA”.

### *3.2.1 Escopo*

O parágrafo 1º exemplifica os principais critérios que estão compreendidos no escopo de celebração de um APA, que correspondem: (i) à seleção e aplicação do método mais apropriado, (ii) seleção de comparáveis e ajustes de comparabilidade adequados; (iii) determinações dos fatores de comparabilidade; (iv) premissas críticas quanto a transações futuras.

### *3.2.2 Períodos de Aplicação*

A lei estabelece que o acordo de precificação terá prazo de 4 anos, sendo possível aprovação de extensão por 2 anos, a pedido do contribuinte. Também, deixa claro que a administração fiscal poderá autorizar a aplicação dos termos estabelecidos no acordo a apurações de anos anteriores<sup>37</sup>, caso as premissas relevantes sejam as mesmas daquelas verificadas no APA.

### *3.2.3 Revisão e Revogação*

A nova legislação brasileira prevê que os acordos prévios podem ser revisados ou revogados em certas situações. Poderá haver revisão dos termos do acordo, de ofício ou a

---

<sup>36</sup> “88. A proposta de Medida Provisória incorpora esse instituto ao ordenamento jurídico brasileiro (art. 39) autorizando a instituição de processo de consulta específico para fins de preços de transferência para que sejam fornecidas soluções para casos de preços de transferência mais complexos ou únicos. Esse dispositivo introduz uma abordagem distinta do processo de consulta existente atualmente, fundamentado no Decreto nº 70.235, de 1972, na medida em que vai além de fornecer somente uma interpretação a respeito da legislação tributária pertinente à matéria consultada pelos contribuintes. Nesse processo de consulta específico, a situação concreta é analisada em mais detalhes e estabelece-se a metodologia a ser utilizada pelo contribuinte e outros aspectos para o cumprimento das normas.” BRASIL. Medida Provisória n.º 1.152, de 28 de dezembro de 2022. Dispõe sobre ajustes no regime de preços de transferência para fins de tributação sobre a renda. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2022/medidaprovisoria-1152-28-dezembro-2022-793582-exposicaodemotivos-167015-pe.html>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>37</sup> Lei 14.596/2023. Art. 38, §7º.

pedido, se houver alterações significativas nos fatos e circunstâncias que embasaram a celebração do APA, ou se houver alguma alteração nas normas que tratam do tema.

A hipótese de alteração das premissas críticas também pode subsidiar a revogação do acordo pela autoridade fiscal, tornando-o ineficaz a partir da data em que ocorreu a alteração. A outra possibilidade de revogação do acordo ocorre quando esse estiver fundamentado em informações errôneas, falsas ou enganosas, ou em alguma omissão relevante por parte do contribuinte. Nesse caso, a revogação terá efeitos retroativos à data da celebração do APA.

### *3.3.4 Procedimento*

A doutrina<sup>38</sup> costuma dividir a realização do acordo prévio em cinco etapas: (i) análise preliminar; (ii) aplicação do pedido; (iii) avaliação e negociação dos termos; (iv) formalização do acordo; (v) acompanhamento de cumprimento. Até a formalização do acordo, tanto fisco quanto contribuinte podem rejeitar a proposta, ou deixarem de seguirem com as negociações.

### *3.3.5 Riscos estratégicos*

No decorrer de um processo para a negociação e formalização de um APA, as autoridades fiscais terão acesso a um nível maior e mais detalhado de informações sobre as operações do contribuinte, em comparação aos dados que normalmente estariam disponíveis, ou seriam exigíveis no evento de uma fiscalização. Isso não só traz preocupações relativas à confidencialidade em relação a terceiros, como também pode gerar a insegurança na submissão de informações, na hipótese de o contribuinte buscar a celebração de um acordo e receber uma autuação privilegiada. Esse problema existe nos casos de revisão e revogação do APA, mas é especialmente preocupante nos casos em que a administração der sinal negativo à proposta de acordo.

## ***4. Segurança Jurídica em Matéria Tributária***

O direito pretende, por excelência, conferir certeza às situações que prescreve, no sentido de regular condutas interpessoais. A segurança, desse modo, pode ser entendida como o fim geral das normas jurídicas. Essa finalidade ampla não pode ser confundida com um princípio caríssimo do sistema, que é o princípio da segurança jurídica. Seus ditames assumem

---

<sup>38</sup> BURIAC, Svetlana; STRIATO, Marco. Chapter 6: Administrative Approaches to Preventing Transfer Pricing Disputes. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; et al. *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitaLaw®, 2024. Livro eletrônico. Disponível em: <https://www.vitalaw.com>. Acesso em: 4 dez. 2024.

relevo especial na consideração das normas do sistema tributário, que regula as relações entre a administração pública fiscal e os contribuintes em contornos muito particulares.

#### 4.1 Sobreprincípio

Para o professor Paulo de Barros de Carvalho<sup>39</sup>, a segurança jurídica configura um sobreprincípio no ordenamento, o qual se presta à possibilidade de previsão de como ocorrerá a regulação das condutas, à parte da acepção geral de certeza jurídica que compõe toda e qualquer prescrição normativa. A noção de sobreprincípio expressa a ideia de regra principiológica que se aplica e se realiza por meio de outros princípios.

Nessa lógica, entende que os princípios são regras de direito positivo que “*introduzem valores relevantes para o sistema, influndo vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica*”. Nesse sentido, os princípios imprimem valores no sistema jurídico, em grau maior ou menor de objetividade, tais quais a legalidade estrita, igualdade, anterioridade, vedação ao efeito de confisco, dentre tantos outros.

#### 4.2 Princípio-Garantia

Helena Torres<sup>40</sup> adverte para a banalização da expressão “segurança jurídica” pelos operadores do direito, esvaziando-se o significado. Para ele, há que se distinguir o princípio em seu aspecto formal e material. O formalismo decorre das primeiras noções de segurança jurídica, com a previsão de direitos no plano ideal, e a existência dos meios para efetivá-los, na concepção moderna do jurídico.

O aspecto material pode consubstanciar o princípio da segurança jurídica, na medida do desenvolvimento e concretização dos direitos e garantias fundamentais. A construção do Estado Democrático de Direito não resume a finalidade do direito e do Estado à previsão de segurança, mas estabelece a diretriz que concretiza as promessas constitucionais no subsistema tributário, em face do possível arbítrio estatal. Torres propõe a definição do princípio da segurança jurídica como:

*“princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias,*

---

<sup>39</sup> CARVALHO, P. B. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 98, p. 159-180, 2003. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em: 4 dez. 2024.

<sup>40</sup> TORRES, H. T. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. Disponível no sistema e-Disciplinas (Moodle) da USP. Acesso em: 4 dez. 2024.

*mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.”*

#### 4.3 *Proteção da Confiança (Legítima)*

Um dos núcleos do enunciado que o princípio da segurança jurídica preceitua é a proteção da confiança dos destinatários das prescrições normativas e práticas da administração pública, no nosso caso, os contribuintes. Embora a legalidade ofereça um parâmetro claro de estabilidade no ordenamento, a simples previsão em lei não garante a segurança jurídica no plano concreto. O princípio da confiança legítima é consectário da segurança jurídica enquanto mandamento específico, buscando manifestar sua eficácia.

O estado de confiança, criado a partir das prescrições normativas, exige que a atuação estatal ocorra conforme a proteção da boa-fé objetiva e justa expectativa das repercussões jurídicas das práticas da administração pública. A proteção da confiança legítima guarda relação com os ditames da boa-fé objetiva, que estabelece obrigações mútuas de lealdade, mas detém feição mais ampla, podendo prescindir da boa-fé quando presumível<sup>41</sup>.

#### 4.4 *Vedação de Atos Contraditórios (Nemo Potest Venire Contra Factum Proprium)*

Torres defende que a garantia material da segurança jurídica e da proteção da confiança passa por testes de controle de legalidade e constitucionalidade<sup>42</sup>. Desse modo, a confiança legítima pode assumir papel preponderante, e até autônomo, no exame do caso concreto, sendo determinada a partir da experiência prática entre autoridades públicas e os particulares. Não obstante o princípio tenha origem na doutrina civilista, autores já apontaram que essa proibição encontra fundamento constitucional, sendo observável na relação tributária<sup>43</sup>.

Essa noção impediria que a administração praticasse atos contraditórios, alterasse critérios de aplicação e interpretação das normas<sup>44</sup>, ou de suas próprias práticas reiteradas. O

---

<sup>41</sup> (...), naqueles atos normativos de validade presumida, criadores de razoáveis expectativas em face dos administrados, que, a partir de sua concretização, lograrão algum benefício, o princípio da proteção da confiança atuará, *per se*, prescindindo de qualquer manifestação explícita de boa-fé dos destinatários do ato, restando essa exigência substituída, em grande medida, pela presunção de validade de tal ato administrativo. MAFFINI, Rafael. O princípio da proteção da confiança legítima no Direito Tributário. In: ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. p. 2-48. ISBN 978-85-60453-35-1.

<sup>42</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Livro eletrônico.

<sup>43</sup> FONSECA, Tiago da Silva. A proibição do *venire contra factum proprium* no Direito Tributário. Revista da FESDT, Porto Alegre, n. 8, p. 275-289, jan./jun. 2012.

<sup>44</sup> MAIA, Ana Carolina Queiroz. *Administração Pública Tributária Colaborativa e Segurança Jurídica*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 266-275.

princípio visa a preservação do direito adquirido a partir da relação transparente entre administração e administrado.

## **5. Verificação da Segurança Jurídica nas normas relativas aos APAs**

À primeira vista, a legislação brasileira de preços de transferência parece ter abrangido mecanismos de proteção da confiança nas hipóteses de revogação e revisão dos acordos prévios. Veja-se que, em alguns casos, há previsão para a atribuição de efeitos prospectivos à atuação da administração em detrimento da situação já estabelecida. Entretanto, é preciso olhar com cautela para as hipóteses que podem ferir a segurança jurídica. As considerações aqui traçadas partem do artigo 38 da Lei n.º 14.596/2023, utilizando a proposta de regulamentação do tema como indicativa.

### *5.1 Revisão*

A possibilidade de revisão dos termos do acordo prévio está atrelada à mudança das premissas críticas que fundamentaram as conclusões firmadas entre fisco e contribuinte, ou às alterações legislativas nas regras de preços de transferência. Recordar-se que a revisão pode ser realizada de ofício ou por requerimento do contribuinte.

A revisão de ofício pode comprometer a segurança jurídica se não for conduzida com transparência e cooperação. A revisão unilateral, pura e simples, não é admissível diante da lógica de cooperatividade e proteção da confiança legítima na busca por soluções composicionais, afetando a previsibilidade esperada pelo contribuinte. Também poderia arriscar as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa nos processos em geral.

Deve-se ressaltar que a lei menciona alterações nos fatos e nas normas pertinentes para possibilitar a revisão. Não seria possível imaginar que a autoridade pretenda revisar os termos do acordo para dar interpretação diversa às conclusões que já foram adotadas, incidindo aí a vedação de atos contraditórios. O mesmo raciocínio é aplicável para impossibilitar que uma mudança na interpretação das normas jurídicas seja causa para revisão do APA firmado.

No caso n.º 41800<sup>45</sup>, a empresa SARL apresentou um pedido de acordo prévio para definir critérios de tratamento tributário aplicáveis à emissão de ações preferenciais resgatáveis

---

<sup>45</sup> LUXEMBURGO. TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG. N.º 41800 du rôle. Julgado em 28 jan. 2020.

destinadas à sua controladora alemã. O APA foi celebrado com a autoridade fiscal, que expressou concordância com os termos. Com base no acordo, a SARL realizou uma reestruturação societária, dividindo-se em quatro entidades distintas. Posteriormente, o fisco questionou as declarações fiscais da empresa, exigindo a justificação de tratamento das ações em relação ao ALP. O contribuinte argumentou que já havia fixado os termos conforme o padrão *arm's length* para o período, não sendo mais necessário realizar um estudo de precificação.

Nas razões ao Tribunal, o contribuinte afirmou que estava agindo de boa-fé nos termos fixados em consenso com a autoridade, sustentando que o caso se tratava de quebra de expectativas justas. A autoridade fiscal rebateu afirmando que a reestruturação não detinha substância econômica e que o APA não avaliou corretamente a aplicação do ALP, de modo que o contribuinte estava em abuso de direito no aproveitamento do acordo.

O destaque deste caso é que não havia regulamentação legal expressa dos acordos prévios no país à época da celebração, de modo que as premissas jurídicas foram avaliadas diretamente a partir da proteção à segurança jurídica e à confiança legítima. O Tribunal entendeu que a tentativa do fisco em desconfigurar o acordo não era compatível com a postura adotada anteriormente, concluindo que, embora tenha havido economia tributária, havia justificação econômica nas operações do contribuinte. Para a Corte, não seria possível invocar a doutrina de abuso para afastar os termos fixados entre as partes.

### *5.2 Revogação com efeitos prospectivos*

As mudanças significativas nas premissas críticas estabelecidas na celebração do acordo possibilitam a revogação do APA pela autoridade fiscal. A redação do dispositivo legal nessa hipótese é questionável<sup>46</sup>, dando a impressão de que a mudança do enquadramento fático possa ensejar a revogação automática do acordo, caso a autoridade fiscal não se manifeste em contrário. Essa interpretação não se alinha com a proteção da justa expectativa do contribuinte, nem ao propósito de cooperatividade ínsito aos acordos de precificação antecipada. A proposta de IN da Secretaria Especial teve atenção no ponto, estipulando que a revogação será realizada se não houver revisão, nos termos supracitados.

Destaca-se ainda que o parágrafo menciona apenas “premissas críticas”, em relação a essa possibilidade de revogação. Como verificamos, na lógica dos preços de transferência as

---

<sup>46</sup> Lei n.º 14.596/2023. Art. 38 §6º Caso haja alteração das premissas críticas que serviram de fundamentação para a solução da consulta, esta se tornará inválida a partir da data em que ocorrer a alteração, exceto se houver disposição em contrário da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

premissas críticas são os fatos e circunstâncias economicamente relevantes para as regras de preços de transferência. Logo, seria possível afirmar que a lei não previu a revogação do APA a partir das próprias alterações legislativas que pudessem ensejar, no máximo, revisão.

Essa constatação seria positiva, pois a mudança da norma não atingiria as expectativas consolidadas do contribuinte. Seria forçoso, e até inconstitucional, admitir entendimento em contrário, observada a proteção do direito adquirido e do ato jurídico perfeito, estatutos da segurança jurídica consagrados no artigo 5º da Constituição da República. Todavia, a proposta da Secretaria Especial da Receita Federal incluiu as alterações legislativas nas hipóteses de revogação prospectiva, possivelmente extrapolando a previsão da Lei n.º 14.596/2023.

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento sumulado no resguardo das legítimas expectativas do contribuinte na aplicação da legislação tributária. A Súmula 544 determina que *“Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”* Há que se resguardar as proporções com a matéria em exame. As isenções importam em não recebimento do tributo pelo sujeito ativo quando legalmente exigíveis. Os APAS destinam-se à fixação de critérios para a aferição das bases de cálculo de tributação de renda. Entretanto, as isenções tidas como onerosas também importam no cumprimento de certas condições, por vezes em prazo certo, gerando direito adquirido ao contribuinte beneficiado<sup>47</sup>.

### *5.3 Revogação com efeitos retroativos (Cancelamento)*

A revogação decorrente da falsidade de informação prestada pelo contribuinte, ou omissão de informação, não seria alcançada pelo princípio da segurança jurídica, em tese. O estado de confiança legítima pressupõe que a atuação do contribuinte seja correta em face das normas vigentes, de modo que a submissão de informação falsa para possibilitar um acordo mais vantajoso, por exemplo, não mereceria proteção jurídica.

O perigo reside na (in)definição do que seria informação “errônea”, “falsa” ou “enganosa”, além da falta de previsão específica sobre o ônus de prova dessa condição. A legislação também não qualificou a omissão do contribuinte para fins de revogação, nem previu a possibilidade de erro escusável ou de sua eventual correção. A partir do ALP e da lógica dos preços de transferência, podemos inferir que só podem ser consideradas as informações materialmente relevantes para a determinação das condições da transação. Mas isto também requer demonstração.

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 582.926 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 10 maio 2011, Diário da Justiça Eletrônico, n. 100, 27 maio 2011.

O caminho que corresponde ao princípio da segurança jurídica aponta para o encargo de a autoridade fiscal demonstrar e comprovar as situações que podem ensejar a revogação do acordo, que aplica efeitos retroativos à data de celebração. A Secretaria Especial da RFB parece seguir outra direção. A proposta de IN sobre os acordos prévios, que chama esse tipo de revogação de cancelamento, apenas repetiu o dispositivo legal acrescentando apenas que o órgão comunicará as causas de revogação retroativa do APA ao contribuinte. Em 2022, um Tribunal estadunidense enfrentou as questões aqui mencionadas<sup>48</sup>.

O entendimento jurídico de uma corte do país ganha relevo ao se observar a longa experiência do programa de APA dos EUA, implementado ainda em 1991. No caso *Eaton Corp. and Subsidiaries v. Commissioner*, a autoridade fiscal cancelou dois períodos anteriores, relativos a dois acordos prévios firmados com a Eaton, exigindo pagamento de tributos e penalidades, após o contribuinte ter reportado erro no cálculo da metodologia convencionada - o qual foi corrigido. O Tribunal Recursal do 6º Circuito precisou definir quem teria o ônus probatório em relação aos motivos determinantes para o cancelamento dos APAs, bem como, o mérito do cancelamento e a aplicação de penalidades. A Corte decidiu a favor do contribuinte, determinando que o IRS deveria ter comprovado suas razões e que os erros de cálculo não possibilitam o cancelamento, aplicando princípios de direito contratual ao caso concreto.

### 5.5 Recusa de Acordo

A nova lei pôs à salvo os contribuintes, em certa medida, nos casos de revisão e revogação decorrentes da alteração das premissas fáticas críticas, pela atribuição de efeitos prospectivos ao fim do acordo. Isto é, a mudança dos fatos e circunstâncias relevantes não afetariam por completo a garantia de previsibilidade, ainda que esses casos devam ser tratados com atenção. Entretanto, não há quaisquer previsões legais ou normativas no tocante às consequências para a recusa de formalização do acordo.

No momento de apresentação do pedido de acordo, que inaugura a fase preliminar do processo para a formalização de um APA, e na proposta de acordo o contribuinte deverá detalhar suas operações e propor os critérios aplicáveis, explicando suas razões e apresentando a documentação necessária. A Receita Federal poderá requerer mais informações e documentos. A doutrina<sup>49</sup> e as diretrizes internacionais reconhecem que, no processo de avaliação e

---

<sup>48</sup> EUA. Court of Appeals, 6th Circuit. *Eaton Corp. and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue*. Nos. 21-1569, 21-2674. Julgado em: 25 ago. 2022.

<sup>49</sup> BURIAM, Svetlana; STRIATO, Marco. Chapter 6: Administrative Approaches to Preventing Transfer Pricing Disputes. In: LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; et al. *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitaLaw®, 2024. Livro eletrônico. p. 147.

negociação de um acordo antecipado, a autoridade fiscal terá acesso maior às informações do contribuinte em comparação aos dados que normalmente estariam disponíveis ou seriam exigíveis. Também se destaca que não existe obrigação de formalização de acordo ao final do processo.

Embora a lógica das medidas composicionais seja pautada pela cooperação entre fisco e contribuinte, nenhuma previsão da nova lei impede o início de fiscalização a partir da recusa ou não prosseguimento da resposta de acordo. Por certo que a simples apresentação do pedido de APA não significa que o contribuinte está dispensado do cumprimento de suas obrigações, mas a proteção da confiança legítima indicaria que os termos de negociação não devem ter repercussão negativa para o proponente que objetivamente age de boa-fé.

As boas práticas recomendadas pela OCDE<sup>50</sup> na matéria de preços de transferência orientam que as administrações fiscais não deveriam utilizar informações e documentos obtidos em razão da tentativa de acordo para outros fins. As diretrizes da Organização também orientam no sentido de que os procedimentos para a avaliação e formalização dos acordos não deveriam ser mais exaustivos que o necessário, recomendando a limitação das informações e da documentação ao escopo daquela negociação específica.

Reitera-se que não há previsão legal sobre essas questões. A minuta da Secretaria Especial aponta o entendimento inicial do fisco em alguns quesitos. Nesse documento, há previsão para a exigência de documentação considerada pertinente em 15 incisos diferentes na proposição do APA. Ao mesmo tempo, há autorização para que a autoridade dispense a inclusão de algum documento na proposta.

São mais preocupantes, por falta de critérios claros, os dispositivos que tornam inadmissíveis as propostas em que houver indícios de elisão fiscal e que determinam a impossibilidade de o contribuinte argumentar a confidencialidade de informações como justificativa na recusa da entrega de algum documento. A aplicação do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima demandam extrema cautela da administração nesses casos. A boa-fé objetiva do contribuinte e a vedação da prática de atos contraditórios impossibilitariam, por exemplo, a lavratura de um auto de infração com base em documento que a própria autoridade fiscal mandou juntar ao processo.

---

<sup>50</sup> OCDE. Chapter IV: Administrative Approaches. In: OCDE. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 221-224. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

## ***6. Conclusão***

As regras de preços de transferência, especialmente com a introdução dos Acordos de Precificação Antecipada (APAs) pela nova Lei n.º 14.596/2023, representam um marco na busca por alinhamento às diretrizes internacionais da OCDE e pela promoção de previsibilidade nas relações tributárias no Brasil. Contudo, a análise detalhada do tema ao longo deste trabalho revela desafios técnicos e jurídicos que precisam ser levados em consideração para que esses instrumentos cumpram efetivamente sua função.

A partir do estudo dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, ficou evidente que a previsibilidade é um elemento central para a implementação e o sucesso dos APAs. Casos como a SARL demonstram como a proteção de expectativas legítimas é fundamental para resguardar o equilíbrio entre o contribuinte e a administração tributária. A aplicação desses princípios, especialmente em cenários de lacunas legislativas, evidencia que o respeito à boa-fé e à cooperação é indispensável para consolidar a eficácia dos APAs.

Entretanto, os riscos associados à revisão, revogação ou mesmo à recusa de formalização desses acordos mostram que a segurança jurídica, embora prevista no texto da nova legislação, ainda depende da adoção de regulamentações claras e de práticas consistentes por parte da Receita Federal. Instrumentos como os APAs devem ser operacionalizados com critérios objetivos e procedimentos transparentes, evitando arbitrariedades que possam minar a confiança dos contribuintes no sistema.

Por fim, a adoção de práticas internacionais alinhadas ao padrão *arm's length* reforça o compromisso do Brasil em se integrar a sistemas tributários globais mais eficientes. No entanto, para alcançar este objetivo, é imprescindível que a segurança jurídica seja um pilar central em todas as etapas de formulação, aplicação e revisão das normas tributárias, assegurando um ambiente estável, competitivo e justo para todas as partes envolvidas.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

BRASIL. CARF. Processo n.º 16682.721197/2022-46. Acórdão n.º 1102-001.524 – 1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Julgado em: 09 out. 2024.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n.º 2.161, de 20 de julho de 2023. Dispõe sobre as normas e os procedimentos relacionados ao imposto sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 jul. 2023.

BRASIL. Lei n.º 14.596, de 14 de junho de 2023. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 jun. 2023.

BRASIL. Medida Provisória n.º 1.152, de 28 de dezembro de 2022. Dispõe sobre ajustes no regime de preços de transferência para fins de tributação sobre a renda. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2022/medidaprovisoria-1152-28-dezembro2022-793582-exposicaodemotivos-167015-pe.html>. Acesso em: 4 dez. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 582.926 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 10 maio 2011, Diário da Justiça Eletrônico, n. 100, 27 maio 2011.

CANTLEY, Beckett; DIETRICH, Geoffrey. Coca-Cola v. Commissioner: a major IRS win in the international transfer pricing wars. *Transactions: The Tennessee Journal of Business Law*, v. 25, p. 18, 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4682435>. Acesso em: 4 dez. 2024.

CARVALHO, P. B. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 98, p. 159-180, 2003. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em: 4 dez. 2024.

DHARMAPALA, Dhammika. What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature. *Fiscal Studies*, v. 35, n. 4, p. 421-448, 2014. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>. Acesso em: 4 dez. 2024.

EUA. Court of Appeals, 6th Circuit. *Eaton Corp. and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue*. Nos. 21-1569, 21-2674. Julgado em: 25 ago. 2022.

FONSECA, Tiago da Silva. A proibição do venire contra factum proprium no Direito Tributário. *Revista da FESDT, Porto Alegre*, n. 8, p. 275-289, jan./jun. 2012.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. Delineamento da transação controlada na nova lei de preços de transferência. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 12, ano 6, p. 241-296, São Paulo: IBDT, 2º semestre 2023.

LANG, Michael; PETRUZZI, Raffaele; COTTANI, Giammarco (Ed.). *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. VitalLaw®, 2024. Livro eletrônico.

LOHSE, Theresa; RIEDEL, Nadine; SPENGEL, Christoph. *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – A Worldwide Overview*. Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, 2012. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>. Acesso em: 4 dez. 2024.

LUXEMBURGO. Tribunal Administratif Du Grand-duché de Luxembourg. Processo n.º 41800 du rôle. Julgado em 28 jan. 2020.

MAFFINI, Rafael. O princípio da proteção da confiança legítima no Direito Tributário. In: ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. p. 2-48. ISBN 978-85-60453-35-1.

MAIA, Ana Carolina Queiroz. Administração Pública Tributária Colaborativa e Segurança Jurídica. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

MONSENEGO. Introduction to Transfer Pricing. 2. ed. 2022. VitalLaw®. Livro eletrônico.

OCDE; Receita Federal do Brasil. Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência para o padrão OCDE. [S.l.]: OCDE, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-and-brazil-share-outcomes-of-project-to-align-brazil-s-transfer-pricing-rules-to-oecd-standard.htm>. Acesso em: 4 dez. 2024.

OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 4 dez. 2024.

ROGERS, Helen; OATS, Lynne. Transfer pricing: changing views in changing times. Accounting Forum, v. 46, n. 1, p. 83-107, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>. Acesso em: 4 dez. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 29-49.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHUNCK, Caio Vinícius Moraes. A escolha dos métodos de cálculo dos preços de transferência: best method rule à brasileira? Revista Direito Tributário Internacional Atual, n. 3, p. 55-71, 2013.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Livro eletrônico.