

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE

Maurício Dalri Timm do Valle¹

Shailan Harsadbhai Patel²

Sumário: 1. Introdução; 2. Breves considerações sobre o panorama atual: a globalização; 3. Protagonistas da globalização econômica: as empresas transnacionais ; 4. Reação do Estado-Nação: os preços de transferência e a Convenção Modelo da OCDE: 4.1 Noção de preço de transferência; 4.2 A OCDE e sua Convenção Modelo; 4.3 O princípio do *arm's length*; 4.4 Ativos tangíveis: 4.4.1 *The comparable uncontrolled price method – CUP*; 4.4.2 *Resale price method*; 4.4.3 Método do custo mais lucro; 4.4.4. O

¹ Mestre e Doutorando em Direito do Estado – Direito Tributário – pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharel em Direito pela UFPR. Professor de Direito Tributário e de Direito Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Professor-Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Associado da Associação Brasileira de Filosofia do Direito e Sociologia do Direito - ABRAFI. Membro do Grupo de Pesquisa em "Fundamentos do Direito" do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR. Orientador Co-líder do Projeto de Pesquisa e de Iniciação Científica "Questões controversas de tributação das empresas: constituição, crítica e sustentabilidade", liderado pelo Professor Doutor José Roberto Vieira, desenvolvido e implementado pelo Grupo de Pesquisa "Atividade Empresarial e Tributação", do Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Autor do livro *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*, no prelo, de artigos científicos e de traduções de obras e artigos de filosofia analítica. Advogado e consultor tributário.

² Bacharel em Psicologia pela York University e Monitor da Disciplina "Direito Tributário I" do Curso de Direito do Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA.

quarto método; 4.4.5. Considerações finais sobre os métodos acerca de bens, produtos e serviços; 4.4.6 Os juros; 4.5 Os ativos intangíveis; 5. Os preços de transferência no Brasil: 5.1 Considerações iniciais; 5.2. Conceito de Pessoa Vinculada; 5.3 Ideia de similaridade; 5.4 Preços de transferência nas operações de importação: 5.4.1 O Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; 5.4.2 O Método do Preço de Revenda menos o Lucro – PRL; 5.4.3 O Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL; 5.5. Preços de transferência nas operações de exportação: 5.5.1 O Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx; 5.5.2 O Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA; 5.5.3 O Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV; 5.5.4 O Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP; 5.5.5 Considerações gerais aplicáveis a todos os métodos; 5.6 Os juros de transferência; 5.7 Os ativos intangíveis; 6. Conclusões



1. INTRODUÇÃO

O tema da globalização não é, para nós, um tema fácil. Fora todas as complexidades inerentes ao próprio estudo da sociologia – que, para nós, potencializam-se, na medida em que somos acostumados ao estudo da dogmática e da filosofia da linguagem – há ainda a agravante, muito bem apontada por ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA, de que a “...globalização teve várias concepções ao longo do tempo”. Mas não só ao longo do tempo encontramos essa várias concepções. Atualmente, bem lembra o professor de Sociologia

do Direito da UFPR, apoiando-se em LISZT VIEIRA, há, ao menos, cinco *dimensões* da globalização. São elas a econômica, a política, a social, a ambiental e a cultural.³

Outro ponto que nos causa dificuldade é o fato de que renomados autores valem-se de metáforas para explicar o fenômeno da globalização. Tomemos, a título exemplificativo, OCTÁVIO IANNI, que menciona várias delas, afirmando possuírem uma *conotação heurística*. Tais metáfora surgem, em sua opinião, quando “...os modos de ser, agir, pensar e fabular mais ou menos sedimentados sentem-se abalados”.⁴

³ ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 11-12.

⁴ Eis as palavras de OCTAVIO IANNI sobre as metáforas: “O problema da globalização, em suas implicações empíricas e metodológicas, ou históricas e teóricas, pode ser colocado de modo inovador, propriamente heurístico, se aceitarmos refletir sobre algumas metáforas produzidas precisamente pela reflexão e imaginação desafiadas pela globalização. Na época da globalização, o mundo começou a ser taquigrafado como ‘aldeia global’, ‘fábrica global’, ‘terra pátria’, ‘nave espacial’, ‘nova babel’ e outras expressões. São metáforas razoavelmente originais, suscitando significados e implicações. Povoam textos científicos, filosóficos e artísticos. [...] Há metáforas, bem como expressões descritivas e interpretativas fundamentadas, que circulam combinadamente pela bibliografia sobre a globalização: ‘economia-mundo’, ‘sistema-mundo’, ‘Shopping center global’, ‘Disneylândia global’, ‘nova visão internacional do trabalho’, ‘moeda global’, ‘cidade global’, ‘capitalismo global’, ‘mundo sem fronteiras’, ‘tecnocosmos’, ‘planeta Terra’, ‘desterritorialização’, ‘minitaturização’, ‘hegemonia global’, ‘fim da geografia’, ‘fim da história’ e outra mais. Em parte, cada uma dessas e outras formulações abre problemas específicos também relevantes. Suscitam ângulos diversos de análise, priorizando aspectos sociais, econômicos, políticos, geográficos, históricos, geopolíticos, demográficos, culturais, religiosos, linguísticos etc. Mas é possível reconhecer que vários desses aspectos são contemplados por metáforas como ‘aldeia global’, ‘fábrica global’, ‘cidade global’, ‘nave espacial’, ‘nova babel’, entre outras. São emblemáticas, formuladas precisamente no clima mental aberto pelas globalização. Dizem respeito às distintas possibilidades de prosseguimento de conquistas e dilemas da modernidade. Contemplam as controvérsias sobre modernidade e pós-modernidade, revelando como é principalmente a partir dos horizontes da modernidade que se pode imaginar as possibilidades e os impasses da pós-modernidade no novo mapa do mundo” - *Teorias da globalização*. 4. ed. Rio de Janeiro : Civilização brasileira, 1997, p. 14-22.

Além de não clarear o fenômeno, parece-nos que tais metáforas confundem aquele que tem por objetivo compreender a globalização. Discordamos, portanto, do entendimento de OCTAVIO IANNI, principalmente quando este tenta justificar a utilização das metáforas no discurso científico. De acordo com OCTAVIO IANNI

A metáfora está sempre no pensamento científico. Não é apenas um artifício poético, mas uma fonte de surpreender o imponderável, fugaz, recôndito ou essencial, escondido na opacidade do real. A metáfora combina reflexão e imaginação. Desvenda o real de forma poética, mágica. Ainda que não revele tudo, e isto pode ser impossível, sempre revela algo fundamental. Apreende uma conotação insuspeitada, um segredo, o essencial, a aura. Tanto assim que ajuda a compreender e explicar, ao mesmo tempo que capta o que há de dramático épico na realidade, desafiando a reflexão e a imaginação. Em certos casos, a metáfora desvenda o *pathos* escondido nos movimentos da história.⁵

De qualquer forma, tomemos as lições metafóricas e tentemos traduzi-las, buscando identificar o que nelas há de real.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PANORAMA ATUAL: A GLOBALIZAÇÃO

Nesse momento, devemos tratar da globalização, bem como de suas várias dimensões, a fim de compreendermos, ou pelo menos nos aproximarmos da compreensão, do fenômeno. Com base em várias concepções, ABILI LÁZARO CASTRO

⁵ *Teorias da globalização*. 4. ed. Rio de Janeiro : Civilização brasileira, 1997, p. 22.

DE LIMA constrói o *tipo ideal* de globalização que, em seu ver “...*implica uma crescente interconexão em vários níveis da vida cotidiana a diversos lugares longínquos no mundo*”.⁶ Pois bem, devemos partir, então, para a análise, ainda que breve, das dimensões da globalização, citadas, num primeiro momento, na introdução desse artigo. A primeira delas é a *dimensão política*. Nesta, apesar de os Estados continuarem a desempenhar um papel fundamental no cenário internacional, começam a surgir instituições internacionais, tais como a Organizações das Nações Unidas – ONU – e a União Europeia – UE. São chamadas pelo professor da UFPR de “...*embriões de sociedades internacionais*”.⁷

Quanto à *dimensão social*, devemos observar que a globalização conduziu os países do chamado *Terceiro Mundo* à fome e à miséria. Mas não só. A exclusão social decorrente desse fenômeno é altíssima. Interessante notar, com ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA, que “...*o recrudescimento dos níveis de pobreza não decorre da escassez de recursos econômicos, eis que a capacidade produtiva da economia global é enorme. Ocorre que o desenvolvimento tecnológico que gera a ampliação da produção, alargou a redução dos postos de trabalho, aumentando o desemprego e a baixa remuneração*”.⁸

A *dimensão ambiental* está ligada aos malefícios sofridos pelo meio ambiente, advindos, principalmente da industrialização, da agricultura em grande escala e do aumento das cidades, ou seja, do aumento do processo de urbanização.

⁶ ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 126-127.

⁷ ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 130.

⁸ ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 133.

Nas palavras de ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA, “A destruição do meio ambiente, seja pela derrubada de florestas ou pelo uso inadequado do solo, tornou inapropriadas para uso vastas extensões de terra. Tal panorama de destruição coloca em risco a continuidade de culturas e até mesmo povos inteiros”. Mais a frente, apoiando-se em LISZT VIEIRA, o autor ressalta que o problema ambiental não encontra barreiras nas fronteiras nacionais, transformando-se numa questão global, que a todos afeta. Tais conclusões são embasadas ao lembrarmos-nos com ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA que um número assustadoramente elevado de pessoas não tem as mínimas condições de subsistência, ou, quando nos damos conta de que a poluição do ar e dos rios causados por um país podem causar danos à população dos países adjacentes ou, até mesmo, à população de todo o continente.⁹

Há, também, a *dimensão cultural* que, nas palavras de ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA, é “...certamente o âmbito mais visível das cinco dimensões da globalização”.¹⁰ Há, em decorrência do avanço da tecnologia, uma facilidade muito grande da disseminação de informações ao redor de todo o globo terrestre. Suas implicações são, por exemplo, a mundialização de alguns hábitos alimentares, como o beber *Coca-cola* e comer no *Mc Donald’s* ou no *Burger King*, a padronização do vestuário, como o uso do *Jeans*, ou, ainda, a fixação por filmes e seriados produzidos em *Hollywood* ou pelos estúdios de *Walt Disney*. Isso fica evidente quando percebemos que são muito mais difundidos os contos da branca de neve e os sete anões, da cinderela ou os desenhos do *Mickey Mouse* e do *Pato Donald* do que lendas brasileiras, como, por

⁹ ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 134-136.

¹⁰ ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 136.

exemplo, a do Caipora (ou Curupira), a do Boi tatá, a da Mula-sem-cabeça, a da Iara, a da Cobra grande, a da Vitória Régia, a do Saci Pererê, a do Negrinho do Pastoreio etc.

Por fim, cabe-nos analisar a *dimensão econômica* da globalização, que é, para nosso objetivo, a mais importante. Pois bem. Ressalta ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA que “...a globalização econômica contribuiu sobremaneira para a uma crescente interconexão em vários níveis da vida cotidiana a diversos lugares longínquos no mundo, uma vez que os níveis de internacionalização do comércio fizeram com que as fronteiras nacionais começassem a perder sentido...”.¹¹ Apesar de não nos serem caras as metáforas, a dimensão da globalização que nos interessa, nesse momento, é aquela à qual OCTAVIO IANNI denomina de metáfora – e realidade – da “fábrica global”. Eis suas explicações:

A fábrica global instala-se além de toda e qualquer fronteira, articulando capital, tecnologia, força de trabalho, divisão do trabalho social e outras forças produtivas. Acompanhada pela publicidade, a mídia impressa e eletrônica, a industrial cultural, misturadas em jornais, revistas, livros, programas de rádio, emissões de televisão, vídeo-clipe, fax, redes de computadores e outros meios de comunicação, informação e fabulação, dissolve fronteiras, agiliza os mercados, generaliza o consumismo. Provoca a desterritorialização e reterritorialização das coisas, gentes e idéias. Promove o redimensionamento de espaços e tempos. Logo se vê que a fábrica global é tanto metáfora como realidade. Aos poucos, sua dimensão real impõe-se ao emblema, à poética. O

¹¹ ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 144.

que se impõe, como força avassaladora, é a realidade da fábrica da sociedade global, altamente determinada pelas exigências da reprodução ampliada do capital. No âmbito da globalização, revelam-se às vezes transparentes e inexoráveis os processos de concentração e centralização do capital, articulando empresas e mercados, forças produtivas e centros decisórios, alianças estratégicas e planejamentos de corporações, tecendo províncias, nações e continentes, ilhas e arquipélagos, mares e oceanos”.(sic)¹²

Aqui, começamos a perceber que uma das consequências da globalização é o esvaziamento das fronteiras, que colabora para o declínio do Estado-nação. Lembremo-nos que as características mais expressivas do Estado-nação são a territorialidade e a soberania. Sobre esse tema, encontramos excelente explanação em JOSÉ EDUARDO FARIA.¹³

3. PROTAGONISTAS DA GLOBALIZAÇÃO ECONÔMICA: AS EMPRESAS TRANSNACIONAIS

Logo após citar o discurso de SALVADOR ALLENDE, proferido em dezembro de 1972, na trigésima sessão da Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento, ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA nele se apoia para identificar quais são os novos protagonistas do mundo globalizado. Segundo o professor da UFPR são as empresas transnacionais, ou, ainda, empresas globais ou multinacionais.¹⁴

¹² *Teorias da globalização*. 4. ed. Rio de Janeiro : Civilização brasileira, 1997, p. 18-19.

¹³ *O direito na economia globalizada*. São Paulo : Malheiros, 2000, p. 16-39.

¹⁴ Eis as palavras de SALVADOR ALLENDE: “Os mercadores não têm pátria. A terra onde eles vivem não é para eles um laço. Tudo o que lhes interessa, é onde eles possuem seus lucros. Esta frase não é minha, ela é de Jefferson... Meu país está

Mas o que são empresas transnacionais? Pois bem. Encontramos uma interessante reflexão sobre tais empresas em OCTAVIO IANNI, segundo o qual

Com a nova divisão internacional do trabalho, a flexibilização dos processos produtivos e outras manifestações do capitalismo em escala mundial, as empresas, corporações e conglomerados transnacionais adquirem preeminência sobre as economias nacionais. Elas se constituem nos agente e produtos da internacionalização do capital. Tanto é assim que as transnacionais redesenham o mapa do mundo, em termos geoeconômicos e geopolíticos muitas vezes bem diferentes daqueles que haviam sido desenhados pelos mais fortes Estados nacionais. [...] Ainda que com frequência haja coincidência, convergências e conveniências recíprocas entre governos nacionais e empresas, corporações e conglomerados, no que se refere a assuntos nacionais, regionais e mundiais, é inegável que as transnacionais libertam-se progressivamente de algumas das injunções ou limitações inerentes aos Estados nacionais. A geoeconomia e a geopolítica das transnacionais nem sempre coincidem com as dos Estados nacionais. Aliás, constantemente se dissociam, ou mesmo colidem. São comuns os incidentes em que constata-se as progressivas limitações do princípio de soberania em que classicamente se fundava o Estado-nação. Em escala cada vez mais acentuada, em âmbito

exposto às forças que agem na penumbra, sem bandeira, mas munidas de armas poderosas e colocadas em locais estratégicos os mais diversos”. Essas palavras são encontradas na obra de ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 146-147.

mundial, a “grande empresa” parece transformar nações das mais diversas categorias em “pequena nação”.¹⁵

Lembremos, entretanto, com OCTAVIO IANNI, que isso não quer dizer que o Estado-nação não sirva de base para o capitalismo, e sim de que seu significado – do Estado-nação – vem sendo alterado drasticamente.¹⁶

Mais ainda, o capital não encontra limitações geográficas. Com o apertar de um botão o capital desloca-se milhares de quilômetros entre instituições financeiras de todo o mundo, sequer tomando conhecimento das fronteiras dos Estados-nação. Este panorama é bem descrito por OCTAVIO IANNI:

Na época dos mercados mundiais de capitais, quando as mais diversas formas de capital passam a movimentar-se de modo cada vez mais acelerado e generalizado, nessa época reduzem-se os controles nacionais. Mais do que isso, os governos nacionais, suas agências e organizações que tradicionalmente administram e orientam os movimentos do capital, todas as instâncias ditas nacionais vêm reduzidas suas capacidades de controlar os movimentos do capital. Acontece que as corporações transnacionais, incluindo-se naturalmente as organizações bancárias, movimentam seus recursos, desenvolvem suas alianças estratégicas, agilizam suas redes e seus circuitos informáticos e realizam suas aplicações de modo independente ou mesmo com total desconhecimento dos governos nacionais. E ainda que os governos nacionais, por si e por suas agências, tomem conhecimento dos

¹⁵ *Teorias da globalização*. 4. ed. Rio de Janeiro : Civilização brasileira, 1997, p. 46-47.

¹⁶ *Teorias da globalização*. 4. ed. Rio de Janeiro : Civilização brasileira, 1997, p. 48.

movimentos transnacionais de capitais, ainda nesses casos pouco ou nada podem fazer. As transnacionais organizam-se e dispersam-se pelo mundo segundo planejamentos próprios, geoeconomias independentes, avaliações econômicas, políticas, sociais e culturais que muitas vezes contemplam muito pouco as fronteiras nacionais ou os coloridos dos regimes políticos nacionais. [...] Esse o contexto em que o capital se torna ubíquo, em uma escala jamais alcançada anteriormente, ele se move pelos mais diversos e distantes lugares do planeta, atravessando fronteiras e regimes políticos, assim como mares e oceanos. Está em marcha um processo de desterritorialização cujas implicações práticas e teóricas apenas começam a ser analisadas.¹⁷

Não há dúvida, portanto, que esse poderio lhes confere a posição de protagonistas na economia globalizada. Essas empresas simplesmente ignoram as fronteiras dos Estados-nação, instalando suas fábricas onde for mais vantajoso, seja em um ou em vários Estados, do ponto de vista dos custos com insumos, com encargos trabalhistas e com a carga tributária. Todo esse poderio funda-se em quatro fatores fundamentais identificados por ULRICH BECK, que nos foram apresentados por ABILI LÁZARO CASTO DE LIMA. Eis as palavras de ULRICH BECK:

A ninguém se oculta que se produziu uma espécie de tomada dos centros materiais vitais das sociedades modernas que têm Estados nacionais, e isto *sem* revolução, *sem*, mudança de leis nem de Constituição; é dizer, mediante o desenvolvimento simples e normal da vida cotidiana ou, como se diz,

¹⁷ *Teorias da globalização*. 4. ed. Rio de Janeiro : Civilização brasileira, 1997, p. 54-55.

com *business as usual*. Em primeiro lugar, podemos *exportar postos de trabalho* ali onde são mais baixos os custos laborais e as cargas fiscais e a criação de mão-de-obra. Em segundo lugar, estamos em condições (por causa das novas técnicas de informação, que chegam até os últimos rincões do mundo) a desmembrar os produtos e as prestações de serviços, assim como de *repartir o trabalho por todo o mundo*, de maneira que as etiquetas nacionais e empresariais nos possam induzir facilmente a erro. Em terceiro lugar, estamos em condições de servir-nos dos Estados nacionais e dos centros de produção individuais contra eles mesmos e, deste modo. Conseguir ‘pactos globais’ com vistas a umas condições impositivas mais suaves e umas infra-estruturas mais favoráveis; assim mesmo, podemos ‘castigar’ os Estados nacionais quando se mostram ‘caros’ ou ‘pouco amigos de nossas inversões’. Em quarto, e último, lugar, podemos distinguir automaticamente em meio dos excessos – controlados – da produção global entre *lugar da inversão, lugar da produção, lugar da declaração fiscal e lugar de resistência*, o que supõe que os quadros dirigentes poderiam viver e residir onde lhes resulte mais atrativo e pagar os impostos ali onde lhes resulte menos gravoso.¹⁸

Lembre-mos, com PAULO AYRES BARRETO, que no mundo globalizado “...o número de transações internacionais realizadas entre partes (vinculadas e não vinculadas) tem aumentado também significativamente”. Não

¹⁸ ULRICK BECK. *Qué es la globalización?*. Barcelona : Paidós, 1998, p. 18, *apud*, ABILI LÁZARO CASTRO DE LIMA. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico*. Porto Alegre : SAFE, 2002, p. 152-153.

só. Ressalta, ainda, que nesses casos visualiza-se a “...possibilidade de alocação de resultados a uma ou outra empresa partícipe da transação, com os conseqüentes efeitos tributários dela decorrentes”. Com isso, as empresas podem reduzir ou até mesmo eliminar a incidência de tributos, como ocorre nos países de tributação favorecida, denominados vulgarmente de *paraísos fiscais*.¹⁹

As empresas transnacionais (vinculadas) podem, ainda, fixar arbitrariamente os preços das operações que celebram entre si, com o escopo de promover transferências indiretas de lucros. Implementa-se esta política, regra geral, ao se realizar exportações subfaturadas e/ou importações superfaturadas. É bem verdade que a doutrina estabelece requisitos para que se possa cogitar de transferência indireta de lucros. Para tanto, devemos estar diante de (i) pessoas vinculadas (ii) *que estejam domiciliadas em diferentes países*, (iii) que o preço praticado entre elas seja distinto daquele que seria praticado numa operação entre partes sem qualquer vinculação e (iv) que dessa operação decorra vantagem fiscal para as partes contratantes.²⁰

É justamente da reação do Estado-nação contra este último fator – manejo pelas empresas transnacionais de mecanismos fiscais para aumentar seus lucros, esfacelando a imposição tributária dos Estados-nação – que trataremos no próximo item.

4. REAÇÃO DO ESTADO-NAÇÃO: OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE

4.1 NOÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Primeiramente, é necessário esclarecer o que se entende

¹⁹ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 97.

²⁰ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 99.

por *preço de transferência*.

Na visão de PAULO AYRES BARRETO, trata-se do “...cotejo dos preços de bens tangíveis ou intangíveis estabelecidos numa transação, de cunho internacional, entre partes vinculadas, com os preços que teriam sido pactuados, se não houvesse o vínculo entre as partes contratantes”.²¹

Interessante, ainda, as ponderações de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, CARLOS EDUARDO COSTA TORO e BIANCA MAIA DE BRITO acerca dos preços de transferência:

No campo empresarial, o valor cobrado por empresa na alienação de bens, serviços ou propriedade intangível é denominado preço, mas quando as partes envolvidas na transação forem relacionadas, seja por motivos societários, negociais ou simples presunções legais, o preço é denominado preço de transferência. Por se tratar de preço não negociado no mercado livre, existe potencial de desvio daqueles preços normalmente praticados além dos limites das empresas relacionadas. Em outras palavras, em virtude de relações especiais, existe o risco da prática de preços artificiais, sem correlação com os preços de mercado. Entretanto, os preços de transferência não expressam necessariamente preços artificiais, distintos daqueles que seriam praticados em condições de mercado, mas simples preços praticados entre partes relacionadas que podem ser diferentes dos preços de mercado. Ou seja, os preços de transferência abrangem os preços com “vantagem anormal” para uma das partes da relação de comércio exterior, assim como aqueles

²¹ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 98-99.

em que o preço praticado se assemelha aos preços do mercado.²²

JURANDI BORGES PINHEIRO, em monografia dedicada ao tema, afirma que “*a expressão preço de transferência refere-se ao preço praticado nas operações internacionais (venda ou cessão de bens, prestação de serviços, empréstimos, adiantamentos, seguros, transferência e usos de tecnologia etc.) entre empresas coligadas, assim denominadas as empresas que participam, direta ou indiretamente, da administração ou capital de outra empresa localizada em país diverso...*”²³

HELENO TAVEIRA TÔRRES, por sua vez, afirma que a expressão “preços de transferência” deve ser utilizada para “*...definir a prática de alocação de receitas ou despesas, nas operações com venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos, e outros, entre pessoas vinculadas, de qualquer modo relacionadas, situadas em diferentes jurisdições*”²⁴

Arrematando a questão, ALBERTO XAVIER explica que a “*...prática denominada de preços de transferência consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado*”²⁵

Em síntese, os preços de transferência são preços ajustados artificialmente com o escopo de evitar que as empresas transnacionais ou, em alguns casos até mesmo

²² Preços de transferência. In: *Direito tributário: tributação internacional*. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI (coord.) São Paulo : Saraiva, 2007, p. 86-87.

²³ *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*. São Paulo : Renovar, 2001, p. 3.

²⁴ *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo : RT, 2001, p. 164.

²⁵ *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2004, p. 362-363.

nacionais, se eximam ilegalmente do pagamento de tributos aos Estados-Nação.

4.2 A OCDE E SUA CONVENÇÃO MODELO

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – da qual o Brasil não é signatário – surge em 1961. Tem por escopo realizar atividades consultivas, ou, ainda, como diz PAULO CALIENDO, “...estabelecer estudos e proposições no sentido da eliminação da pluritributação internacional da renda”.²⁶ Suas decisões, portanto, não têm força prescritiva. Lembremo-nos das palavras de HELENO TAVEIRA TÔRRES, segundo o qual “*Como o próprio nome indica, o resultado destes trabalhos para a composição de uma Convenção-Tipo trata-se de um Modelo de Convenções, que não constitui em si ‘uma’ ou ‘a’ convenção sobre a renda e o capital. Não passa de uma pauta a ser seguida pelos Estados em suas negociações, sem implicar em qualquer vinculação para os Estados contratantes, sequer quando se trate de Estados-Membros das respectivas Organizações Internacionais.*”²⁷ Mas, é bem verdade, influenciam os legisladores nacionais, principalmente no que se refere aos preços de transferência. Essa também é a percepção de ALBERTO XAVIER.²⁸ Uma questão poderia, aqui, ser levantada. Poderiam, alguns, questionar a razão de se analisar a Convenção Modelo da OCDE se dela o Brasil sequer é signatário. Pois bem. A resposta é encontrada nos ponderados argumentos de DANIEL VITOR BELLAN, que atribui à Convenção Modelo e aos seus comentários o peso de obra

²⁶ *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo : RT, 2005, p. 64.

²⁷ *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo : RT, 2001, p. 503.

²⁸ *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2004, p. 366.

doutrinária que, por ser elaborada por *experts*, é dotada do que é por ele denominado de *argumento de autoridade*.²⁹

²⁹ “Vale lembrar que mesmo países que não fazem parte da OCDE têm por prática, como é justamente o caso do Brasil, negociar acordos de bitributação a partir da Convenção Modelo elaborada por aquela entidade, razão pela qual se justifica o estudo do valor dos Comentários também em relação aos Estados não membros da OCDE e, particularmente, ao Brasil. Vogel reconhece que tanto a Convenção Modelo quanto os próprios Comentários são menos importante no tocante aos países que não fazem parte da OCDE. Neste caso, os Comentários somente poderiam ser utilizados se o tratado refletir a Convenção Modelo e o contexto não sugerir outra interpretação. Mesmo assim, entende o doutrinados que o peso a ser atribuído aos Comentários não pode ser declarado de forma geral, devendo ser sopesado em cada caso concreto. Seguindo linha semelhante, Schoueri reconhece que os Comentários da OCDE, apesar de importantes, não são vinculantes para o Brasil. Baker declara também que é mais difícil sustentar a aplicação dos Comentários para países não membros da OCDE tanto no que tange aos tratados firmados entre um país mesmo e outro não membro quanto em relação ao estabelecido entre dois não membros. Esta relevância seria ainda menor no caso de um ou os dois Estados não terem participado da elaboração do Comentário. O autor defende, contudo, que o Comentário poderia ser utilizado se o acordo de bitributação fosse negociado a partir da Convenção Modelo e se o país expressasse sua posição sobre ele. Vogel finaliza, contudo, dizendo que os Comentários seriam relevantes na interpretação, porque seria aceitável que as partes assim desejassem, ao adotar o Modelo da OCDE. Para Prokisch, os Estados contratantes teriam a opção de seguir ou não a Convenção Modelo no momento da negociação de seus acordos de bitributação. Se optaram pela sua utilização, os Estados teriam recorrido às expressões e conceitos ali empregados, cujo sentido particular decorreria dos Comentários e da linguagem tributária internacional. Caso contrário, se os Estados afastaram-se do referido Modelo, teriam rejeitado o sentido dos termos decorrentes da Convenção Modelo e dos respectivos Comentários, hipótese na qual o intérprete estaria impedido de recorrer a estes instrumentos para a interpretação do tratado. Apesar de sua força e coerência, este argumento somente seria válido em relação aos Comentários existentes na época da negociação e conclusão do tratado, não o sendo no tocante aos Comentários editados posteriormente a esse momento. A este argumento soma-se a dificuldade de identificação dos Comentários vigentes exatamente no momento da conclusão do acordo de bitributação, problema este decorrente da atual prática de sua edição no formato de folhas soltas, consoante será abordado mais à frente. Por outro lado, normalmente mais de uma interpretação será possível e até mesmo correta. Nestes casos, os Comentários poderão ajudar ou influenciar na escolha por uma delas. Neste sentido, Garbarino considera que, mesmo não sendo vinculantes, a Convenção Modelo e os Comentários são importantes na interpretação dos acordos de bitributação. Na mesma linha orienta-se o pensamento de Engelen e Pötgens, autores que reconhecem a importância dos Comentários na interpretação dos acordos de bitributação, embora rejeitem qualquer efeito vinculante, quer seja em relação aos

4.3 O PRINCÍPIO DO *ARM'S LENGHT*

Uma das grandes contribuições da Convenção Modelo da OCDE é o chamado princípio da *arm's lenght*. Esta expressão, que traduzida literalmente nos dá, em português, a expressão “à distância de braço”, refere-se ao que PAULO AYRES BARRETO chama de *regra do não favoritismo*, ou seja, quer aludir a preços sem qualquer interferência das partes.³⁰ Este princípio carrega “*O ideal de equiparação dos preços de transferência aos preços de mercado*”.³¹

A OCDE faz menção a quatro métodos para a verificação de preços estabelecidos entre partes relacionadas em relação àqueles celebrados entre partes desvinculadas. Esses métodos permitem, pela comparação entre o preço acordado num negócio jurídico e o preço de um dos métodos mencionados, a *identificação da ocorrência ou não da transferência indireta*

países membros, quer seja para os não membros da OCDE. Vogel acrescenta que mesmo quando não forem de observação obrigatória, os Comentários ainda consistirão na opinião de *experts*, sendo úteis na medida da força de seus próprios argumentos e concorrendo com a opinião eventualmente contrária de outros especialistas. Assim, entendemos que os Comentários *não são vinculantes* para os países não membros da OCDE, tendo em vista que não existe qualquer fundamento jurídico em favor da obrigatoriedade de sua observação para fins de interpretação dos acordos de bitributação. Em qualquer caso, é importante dizer que os *Comentários não são norma jurídica*, ao menos em face do direito constitucional brasileiro, não obstante até possam eventualmente o ser perante outros sistemas jurídicos. Consistindo, porém, em obra elaborada por especialistas, os Comentários da OCDE serão sempre uma referência importante para fins de interpretação dos acordos de bitributação, *equivalendo à obra doutrinária*, possuindo, portanto, o valor de *argumento de autoridade*” – *Direito tributário internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação*. São Paulo : Saraiva, 2010, p. 94-96.

³⁰ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 102.

³¹ FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, CARLOS EDUARDO COSTA TORO e BIANCA MAIA DE BRITO. Preços de transferência. In: *Direito tributário: tributação internacional*. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI (coord.) São Paulo : Saraiva, 2007, p. 86-87.

de lucros.³² Lembremo-nos de que as a Convenção Modelo, em seu art. 9º, estabelece o que entende por empresas associadas.³³

4.4 ATIVOS TANGÍVEIS

Comecemos pelos métodos aplicáveis aos ativos tangíveis. São eles os seguintes: i) *the comparable uncontrolled price method – CUP*; ii) *resale price method*; iii) método do custo mais lucro; e iv) quarto método. Tratem os deles, um a um.

4.4.1 THE COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE METHOD – CUP

Este método, denominado em português de *Método da comparação dos preços não controlados* é, nas palavras de

³² *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 104.

³³ Artigo 9.º Empresas associadas

1. Quando:

a) uma empresa de um Estado contratante participar, directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou
b) as mesmas pessoas participarem directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.

PAULO AYRES BARRETO, o *mais apropriado*.³⁴ Nesse caso, realiza-se a comparação entre o preço de bens e serviços nas operações realizadas entre pessoas coligadas com aqueles preços de bens e serviços idênticos em operações realizadas por pessoas sem qualquer vinculação, desde que as eventuais diferenças entre as operações que estejam sendo comparadas não afetem de forma significativa o preço e, ainda, que possam ser realizados ajustes para corrigir diferenças significativas.

O maior problema deste método encontra-se no fato de ser muito difícil a tarefa de identificar operações que sejam comparáveis, na medida em que devem ser observadas as mesmas condições comerciais na mesma época.

4.4.2 RESALE PRICE METHOD

O, em português, *Método do preço de revenda* é bem explicado por PAULO AYRES BARRETO. Em seu entender “*Toma-se em consideração o preço de revenda do produto adquirido junto a uma parte vinculada, deduzindo-se do referido preço de revenda uma margem bruta necessária à satisfação das despesas operacionais do revendedor, restando ainda um lucro compatível com seu investimento e os riscos por ele incorridos. O valor líquido obtido é então considerado um preço sem interferência ('arm's length')*”.³⁵

Aqui, uma única pergunta é suficiente para apontar o problema diante do qual se deparam aqueles que pretendem a aplicação deste método: qual margem aplicável ao preço de revenda?

4.4.3 MÉTODO DO CUSTO MAIS LUCRO

³⁴ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 104.

³⁵ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 102.

Por meio desse método, o preço *arm's lenght* é obtido, de acordo com PAULO AYRES BARRETO, pela “...*adição de uma margem de lucro apropriada ao custo de produção*”. Para se alcançar essa margem de lucro devem ser consideradas “...*transações com partes não relacionadas, iguais ou similares àquelas verificadas entre as partes relacionadas*”.³⁶

4.4.4. O QUARTO MÉTODO

Ao contrário do que possa parecer, pela designação, o quarto método não se refere a apenas um método, mas sim a um conjunto de métodos que podem ser classificados como residuais. Aponta PAULO AYRES BARRETO que “*verificada a impossibilidade de aplicação de um dos três métodos suso-referidos, impõe-se a busca de métodos alternativos para a obtenção de um preço de interferência*”. *Esses métodos alternativos têm sido designados de forma genérica, com o quarto método*”.³⁷

Pois bem. Esse método somente poderá ser aplicado nos casos em que forem inaplicáveis os métodos anteriores, seja necessária a identificação do lucro auferido por transação e, por fim, a adequação deste método com o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE.

4.4.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE OS MÉTODOS ACERCA DE BENS, PRODUTOS E SERVIÇOS

Ao finalizarmos esta parte queremos por friso no fato da inexistência de um método por excelência, aplicável a todos os casos. Observem-se, quanto a isso, as palavras de PAULO AYRES BARRETO:

³⁶ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 105.

³⁷ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 105.

Um último registro deve ser feito em relação aos métodos adotados pela OCDE para identificação do preço sem interferência (*arm's lenght*). Não existe um método ideal aplicável a todas – nem mesmo à grande maioria das – operações entre partes relacionadas. O reconhecimento de tal fato tem dado ensejo à aplicação de métodos alternativos, sendo a efetiva aplicação da regra do não favoritismo o rumo a ser perseguido. Os métodos só são aplicáveis nos estritos limites em que se realiza o princípio. Não existem fórmulas mágicas, percentuais fixos imputáveis a título de lucro razoável, ou margens apropriadas, uso de ficções ou presunções legais, ou outras soluções desse jaez. A obtenção do preço sem interferência fica centrada no campo das provas. Esta é uma conclusão de sumo relevo para os propósitos do nosso estudo. É que, o legislador brasileiro, ao cuidar do tema, não percorreu o mesmo caminho.³⁸

4.4.6 OS JUROS

Interpretando o enunciado previsto no art. 11 da Convenção Modelo da OCDE, PAULO AYRES BARRETO afirma que “...o montante dos juros pagos que excedam o valor que teria sido pactuado, entre credor e devedor, em transação sem interferência, fica sujeita à tributação nos termos da lei de cada Estado Contratante, nos termos das demais disposições contidas na convenção modelo”.³⁹

³⁸ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 106-107.

³⁹ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 107.

4.5 OS ATIVOS INTANGÍVEIS

Anteriormente, examinamos os preços de transferência aplicáveis às operações com ativos tangíveis. Passemos, de imediato, à análise dos preços de transferência nos casos de ativos intangíveis, tais como marcas, patentes, *know how*, segredos comerciais etc.

Percebe-se, de saída, a dificuldade em se estabelecer o preço sem interferência nos casos dos ativos intangíveis. Apesar disso, o tema não foi ignorado pela Convenção Modelo da OCDE.

PAULO AYRES BARRETO, ao interpretar a Convenção, afirma que ela “...propõe sejam as transferências examinadas da perspectiva do cedente e do cessionário do ativo intangível. Da perspectiva do cedente, a aplicação da regra do não favoritismo exigiria o exame do preço pela qual uma empresa independente estaria disposta a transferir a propriedade do mesmo ativo intangível. Da perspectiva do cessionário, procura-se aferir o preço que uma empresa independente pagaria para adquirir tal ativo, tendo em consideração a sua utilidade para os negócios desenvolvidos pelo cessionário”.⁴⁰

5. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Da leitura da exposição de motivos do Projeto de Lei, que veio a se tornar a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observa-se a reação do Estado brasileiro à saída do capital pelas mãos de empresas transnacionais. Assim dispõe a exposição de Motivos n. 470, de 15 de outubro de 1996, do

⁴⁰ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 107-108.

Ministro de Estado da Fazenda:

As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados “preços de transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, sérvios ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes e domiciliadas no Exterior”.⁴¹

Devemos atentar para o fato de que, mesmo citando em sua exposição de motivos a Convenção Modelo da OCDE, a disciplina estabelecida pela Lei n. 9430, de 27 de dezembro de 1996 dela se afasta, como bem pondera ALBERTO XAVIER. Eis suas palavras:

O primeiro consiste em submeter a uma disciplina unitária as relações internacionais entre empresas interdependentes – objeto exclusivo da generalidade das legislações sobre preços de transferência – e as relações internacionais entre empresas independentes, mas uma das quais localizada em países de tributação favorecida (ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade) em que, na generalidade dos países, são reguladas pela técnica distinta da inversão do ônus de prova, cabendo ao contribuinte a demonstração que os pagamentos efetuados se baseiam em preços reais

⁴¹ Diário da Câmara dos Deputados, de 19 de novembro de 1996, p. 30.117.

de mercado. O segundo traduz-se em que, enquanto a política de “transfer price” adotada com base nas recomendações da OCDE e da experiência norteamericana, não assenta numa presunção de artificialismo dos preços praticados entre empresas interdependentes, cabendo às autoridades fiscais demonstrar que o preço efetivo não corresponde a um preço “at arm’s length” e corrigir, conseqüentemente, o lucro, a lei brasileira estabelece a prevalência automática do “preço objetivo” (calculado por critérios legalmente predeterminados) no caso de existência de relações de vinculação, independentemente de uma investigação administrativa das circunstâncias do caso concreto.⁴²

O legislador optou por dividir a disciplina dos preços de transferência em “*Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior*” e em “*Receitas Oriundas de Exportações para o Exterior*”, respectivamente em seus arts. 18 e 19. A Lei tratou, ainda, conceito de pessoa vinculada, em seu art. 23, e dos países com tributação favorecida, em seu art. 24.

É importante ressaltar que a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 teve ao menos duas redações anteriores à atual. Houve a redação original da Lei. Houve um segundo momento, com alterações realizadas pela Lei n. 9.959, de 27 de janeiro de 2.000. A Medida Provisória n. 478, de 29 de dezembro de 2009 também realizou alterações na redação do dispositivo. E, por fim, a Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012. Trataremos, no presente estudo, apenas da redação atual.

5.2. CONCEITO DE PESSOA VINCULADA

⁴² *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2004, p. 367-368.

Há muito o legislador brasileiro atenta para as possíveis distribuições disfarçadas de lucro. Já na década de 60 do século XX, o legislador, por meio dos art. 72 e 73, da Lei n. 4.506, de 30 novembro de 1964, tratava do tema.⁴³ Atualmente, o

⁴³ Art. 72. Consideram-se formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica: I - A alienação, a qualquer título, a acionista sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado; II - A aquisição, de qualquer das pessoas referidas no artigo anterior, de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado; III - O pagamento de remuneração por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, que não corresponda a serviços efetivamente prestados; IV - O pagamento de aluguéis ou "royalties" a qualquer das pessoas referidas no item I que não corresponda ao efetivo uso, exploração ou fruição de bem ou direito, ou em montante que exceda o valor do mercado; V - O pagamento de despesas particulares das pessoas referidas no item I, salvo quando satisfizerem às condições legais para serem classificadas com remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional; VI - O não exercício de direito à aquisição de bem ou direito pertencentes a qualquer das pessoas referidas no item I quando dêle resultar a perda do sinal, depósito em garantia, ou importância paga para obter opção de aquisição; VII - os empréstimos concedidos a quaisquer das pessoas referidas no item I, se a pessoa jurídica dispõe de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei, salvo se: a) revestirem forma escrita; b) estabelecerem as condições de juros, deságios, indexação ou correção monetária semelhantes aos empréstimos mais onerosos tomados pela pessoa jurídica; c) sejam resgatados no prazo máximo de três anos. VIII - A redução do capital social e conseqüente amortização de ações ou quotas, devolução de participação de sócios, antes de decorridos dois anos da incorporação de reservas ou lucros ao capital social; IX - O resgate, dentro de dois anos de sua emissão, de ações preferenciais resultantes da incorporação de lucros ou reservas ao capital; X - A transferência aos sócios ou acionistas, sem pagamento ou por valor inferior ao do mercado, do direito de preferência à subscrição de ações no capital de outra sociedade; XI - A incorporação ao capital, com a conseqüente distribuição de ações, de dividendos fixos ou mínimos de ações preferenciais, devidos há menos de dois anos; XII - A amortização ou resgate de partes beneficiárias antes de cinco anos da sua emissão, se emitidas para colocação gratuita. § 1º O disposto no item VII não se aplica aos empréstimos concedidos a seus acionistas por bancos, emprêsas de seguro e capitalização, sociedades de crédito ou financiamento, e de investimento. § 2º No caso de lucros ou reservas acumuladas após a concessão do empréstimo, o disposto no item VII aplicar-se-á a partir do momento em que atingirem o montante do empréstimo. § 3º Nas hipóteses previstas neste artigo, serão classificados como dividendos os lucros distribuídos: a) nos casos dos itens I e II, a diferença entre o

conceito de pessoa vinculada encontra-se no art. 23 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. De acordo com este artigo, 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 n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976⁴⁴; 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 n° 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 pelo 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

valor de mercado e o de alienação, ou aquisição, respectivamente; b) nos casos do item III, a remuneração que não corresponder a serviços efetivos; c) nos casos do item IV, os aluguéis ou "royalties" que não corresponderem ao efetivo uso, exploração ou fruição de bem ou direito ou que excederem do valor do mercado; d) nos casos do item V as despesas pagas; e) nos casos do item VI, as importâncias perdidas; f) nos casos do item VII, a importância mutuada; g) nos casos do item VIII, o valor das ações, quotas ou participações correspondentes ao aumento do capital que fôr objeto de redução do capital; h) nos casos do item IX, o valor das ações resgatadas; i) nos casos do item X, o valor do direito de transferência, ou a diferença entre esse valor e o pago pelos sócios; j) nos casos do item XI, o valor dos dividendos incorporados ao capital; k) nos casos do item XII, o valor da amortização ou resgate. Art. 73. Sobre os lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos, nos casos previstos no artigo anterior, incidirá o imposto de 50% (cinquenta por cento), sem prejuízo do imposto que couber à pessoa física beneficiada. (*sic*)

⁴⁴ § 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. § 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

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; 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.

Além dessas, o art. 14 da Lei n. 11.281, de 20 de fevereiro de 2006 estabelece que se aplicam ao importador e ao encomendante, nas importações disciplinadas pelo art. 11, as regras de preços de transferência da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Este art. 11 prescreve que “*A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros*”.

Lembremo-nos que há, no Direito Positivo brasileiro, diversas formas de importação, tais como a importação *por conta própria, por encomenda ou por conta e risco* e, ainda, *por conta e ordem de terceiro*. As importações *por conta própria*, como diz LUIZ HENRIQUE HOHMANN, citando VALÉRIA ZOTELLI, são aquelas realizadas diretamente pelo

sujeito destinatário do produto. O importador é quem busca o produto no exterior, negocia seu preço e, em seu nome, importa-o.⁴⁵

As importações ditas *por encomenda* ou *por conta e risco* são aquelas nas quais a empresa importadora adquire os produtos com recursos próprios – em decorrência de encomenda ou de pesquisa de mercado – e registra-os em seu nome. Posteriormente, após a sua introdução no território nacional e o seu desembarço aduaneiro, vende-os para adquirentes do mercado interno. Para que a importação seja considerada *por encomenda* ou *por conta e risco*, a pessoa jurídica importadora, além de tratar das questões cambiais, deverá, como dão notícia RENATA SUCUPIRA DUARTE e LUIZ PAULO RIBEIRO DA SILVA, “*Registrar a DI em seu nome, pagando com seus próprios recursos o IPI e o II incidentes na operação; Constar como destinatário da Fatura Comercial; Constar como destinatário no Conhecimento de Transporte Internacional*”.⁴⁶

Alguns poderiam confundir essa espécie de importação com a que examinaremos adiante, qual seja, a importação por conta e ordem de terceiro. Em razão disso, a Lei nº 11.281, de 21 de fevereiro de 2006, em seu artigo 11, esclareceu a questão, ao prescrever que “[...] a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”.

As importações *por conta e ordem de terceiro* são aquelas geralmente realizadas pelas chamadas “*trading*

⁴⁵ A regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações. 2009. 193 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito. Curitiba, 2009. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/19176> Acesso em 28 abri. 2012, p. 117-118.

⁴⁶ O IPI e a importação de produtos de procedência estrangeira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPI: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 358.

companies”.⁴⁷ Nessa modalidade de importação, às “*tradings*” – que são contratadas por um terceiro, sendo meras agentes, atuando em nome do adquirente, ou seja, prestando-lhe um serviço – incumbem todas as providências fiscais e aduaneiras.⁴⁸ Prestam, na verdade, serviços, ao verdadeiro importador, em nome de quem o produto importado é registrado. Em momento algum a “*trading*” deterá a propriedade do produto importado, e, em decorrência disso, não poderá haver qualquer registro cambial, contábil e fiscal que possa evidenciar a sua aquisição.⁴⁹

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, fruto da conversão da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, estabeleceu que toda importação realizada por “*tradings*”, em que o importador adiantasse os recursos, seria considerada *por sua conta e ordem*. Eis o teor do seu art. 27: “*A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*”. É bem verdade que o artigo 27 merece críticas, pois, nem sempre, o simples fato de a adquirente adiantar os

⁴⁷ Interessante frisar o alerta feito por ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO, de que a denominação “*trading company*”, apesar de vulgarmente ser aplicável às empresas que realizam as operações de importação por conta e ordem de terceiro, é aplicável às sociedades anônimas disciplinadas pelo Decreto-Lei nº 1248/72 – IPI..., *op. cit.*, p. 43, n. 18.

⁴⁸ DUARTE, Renata Sucupira; SILVA, Luiz Paulo Ribeiro da. O IPI e a importação de produtos de procedência estrangeira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPI: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 360; e ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO, IPI nas operações de importação. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *IPI – aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo : Quartier Latin, 2003, p. 44.

⁴⁹ RUSCHMANN, Cristiano Frederico . Importações por conta e ordem de terceiros e o novo contribuinte de IPI: inconstitucionalidade da definição de um novo contribuinte por lei ordinária e/ou medida provisória: necessidade de lei complementar. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 466.

recursos demonstrará que a forma de importação será *por conta e ordem*.

Há casos, lembremo-nos, que, como bem expõe PAULO AYRES BARRETO, “...conquanto efetivamente algum vínculo exista, não é de se imaginar seja tal vínculo suficiente para se presumir a manipulação de preços”. Em sua visão, isso se dá nos casos em que haja uma relação de mera “...coligação, consórcio, condomínio, ou decorrente de contrato de agenciamento, distribuição ou concessão”.⁵⁰

Pois bem. É de ressaltar, entretanto, que o legislador brasileiro resolveu estender o tratamento das pessoas vinculadas para os casos em que, mesmo não havendo qualquer vinculação, uma das partes do negócio encontre-se em país com tributação favorecida, *chamado também de paraíso fiscal*. *Estas são as prescrições do art. 24, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe: “As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento”*.

Observe-se, portanto, que um primeiro indicativo de que o país é um paraíso fiscal é ser a renda tributada até uma alíquota máxima de vinte por cento. Mas não só. O § 4º incluído pela Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008, prescreve que também se considera “...país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes”.

⁵⁰ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 121-122.

Nos casos das operações realizadas em regime fiscal privilegiado também se aplicam as disposições previstas nos arts. 18 a 22 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Esses são os temas do art. 24-A desta Lei: *“Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior”*.

O parágrafo único deste art. 24-A estabelece os requisitos ou características que conduzem à conclusão de que um regime fiscal é privilegiado. De acordo com o enunciado prescritivo, será considerado regime fiscal privilegiado aquele que apresente ao menos uma das seguintes características: i) caso a renda não seja tributada ou, em sendo, que sua alíquota máxima não ultrapasse vinte por cento; ii) caso sejam concedidas vantagens de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente sem a exigência de realização de qualquer atividade econômica substantiva no país ou dependência, ou, condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; iii) caso não tribute rendimentos auferidos fora de seu território ou, em tributando, o faça com a alíquota máxima de vinte por cento; e iv) caso proíba o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Esta última questão já estava estabelecida pela Lei n. 10.451, de 10 de maio de 2002 que em seu art. 4º prescreve que *“As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica,*

ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade”.

5.3 IDEIA DE SIMILARIDADE

Não há na Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sigamos, portanto, a sugestão de LUIS EDUARDO SCHOUERI, que defende a utilização da definição de similaridade prevista pelo Código de Valoração Aduaneira - GATT.⁵¹

Pois bem. Se seguirmos a sugestão de LUÍS EDUARDO SCHOURI devemos buscar no GATT a definição de produto similar e, até mesmo, idêntico. Ocorre que o GATT não pode ser diretamente aplicado no direito brasileiro. Há procedimento específico para a recepção de tratados internacionais pelo direito interno. Lembremo-nos que é por meio do tratado internacional que dois Estados ou demais pessoas internacionais – a exemplo da Cruz Vermelha Internacional – estabelecem normas a serem entre eles observadas. Definem-no GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, como “...o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontade entre duas ou mais pessoas internacionais”.⁵²

É bem verdade que a denominação *tratado* é utilizada em acepção ampla para significar uma série de acordos que diferem pela forma, conteúdo, objeto e escopo, sendo, portanto, “...bastante imprecisa na prática internacional”.⁵³

⁵¹ *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo : Dialética, 2006, p. 87.

⁵² *Manual de direito internacional público*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 28.

⁵³ NÁDIA DE ARAÚJO, *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*. Rio de Janeiro, Renovar, 2003, p. 131.

A Convenção de Viena de 1969, sobre o Direito dos Tratados, dispõe, em seu artigo 1º, *a*: “*‘tratado’ significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional, que conste, ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua denominação específica*”. Ressaltamos que a menção a esse dispositivo tem cunho meramente didático, tendo em vista que o Brasil, apesar de signatário da Convenção de Viena, até o presente momento não a incorporou a seu Direito Interno.

São variadas, também, as classificações dos tratados, de que se podem lançar mão, considerando-se o número de partes contratantes, a natureza jurídica e a forma. Quanto ao número de partes contratantes, os tratados poderão ser *bilaterais* ou *multilaterais*. No primeiro caso, quando forem duas as partes contratantes e, no segundo, quando forem mais de duas. Quanto à natureza jurídica, dividem-se os tratados em três espécies: i) *tratados-contratos*, ii) *tratados-leis* e iii) *tratados-normativos*. Os tratados-contratos são aqueles, regra geral, – mas não exclusivamente – bilaterais, que têm por escopo regular interesses recíprocos dos contratantes. É o caso do GATT.⁵⁴

Os tratados-leis são aqueles que estabelecem regras de Direito Internacional entre os contratantes. Em geral, essa espécie de tratado apresenta a característica de serem multilaterais. Os tratados-normativos criam as uniões internacionais administrativas.⁵⁵

Quanto à forma, poderão ser *escritos* ou *não-escritos*. Apesar de não haver menção expressa aos tratados não-escritos, na Convenção de 1969, esse fato, como ressaltam

⁵⁴ JACOB DOLINGER, *Direito internacional privado: parte geral*. 7.ed. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 110.

⁵⁵ GERALDO EULÁTIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, *Manual de direito internacional público*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 30.

GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, não os proíbe.⁵⁶

Pois bem, examinadas, ainda que de forma breve, as espécies de tratado, é imperioso analisarmos se o tratado, desde logo, possui força vinculante em relação aos cidadãos do Estado signatário, ou devem suas prescrições passar por algum procedimento de internalização. Sobre esse tema formaram-se duas correntes. A dos *monistas* e a dos *dualistas*. Para os monistas, tanto o Direito Internacional quanto o Direito Interno fazem parte do mesmo ordenamento jurídico. Essa corrente subdivide-se naqueles que aceitam a *tese do primado do direito internacional* e os que adotam a *tese do primado do direito interno*.⁵⁷

Os dualistas, por sua vez, entendem que o Direito Internacional e o Direito Interno são ordenamentos jurídicos estanques, incomunicáveis. Aqui, o Direito Internacional, para criar obrigações para os cidadãos do Estado signatário, deve ser incorporado pelo Direito Interno. Essa corrente subdividiu-se entre os dualistas extremados ou radicais e os dualistas moderados. Para os primeiros, necessária a existência de lei interna que reproduza literalmente o texto do tratado internacional. Os segundos entendem necessários o referendo parlamentar e a sua ratificação pelo Poder Executivo.

No Brasil, o sistema adotado é o *dualista moderado*. A despeito das manifestações em contrário, parece realmente que a Constituição privilegia o dualismo, sendo necessário que o

⁵⁶ GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, *Manual de direito internacional público*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 30.

⁵⁷ GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, *Manual de direito internacional público*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 64-65. Adotaremos a divisão mencionada, apesar de JACOB DOLINGER fazer menção a uma terceira corrente, a do *monismo moderado*, que equipara direito internacional e direito interno, “...dependendo a prevalência de uma fonte sobre a outra da ordem cronológica de sua criação” – *Direito internacional privado: parte geral*. 7.ed. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 92.

conteúdo dos tratados seja incorporado pelo Direito Interno. Mas como se dá tal procedimento? Após os procedimentos relativos ao comprometimento do Estado, enquanto pessoa jurídica de direito internacional, perante os demais signatários do tratado internacional, no plano externo, denominado por ALBERTO XAVIER de *fase preparatória* ou *das negociações*, é imprescindível que se realize o procedimento de incorporação de seu conteúdo no Direito Interno, para que também os cidadãos sejam obrigados a observá-lo.⁵⁸

ANTÔNIO PAULO CACHAPUZ DE MEDEIROS identifica dois processos para a celebração de tratados internacionais: i) processo solene e completo e ii) processo simples e abreviado. Trataremos, no presente tópico, acerca da primeira espécie de procedimento.⁵⁹ A competência para a celebração de tratados internacionais privativa do Presidente da República, conforme prescreve o artigo 84, VIII, da Constituição Federal.⁶⁰

⁵⁸ ALBERTO XAVIER, *Direito tributário internacional do Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 105.

⁵⁹ Diz o Professor Titular de Direito Internacional Público da PUC-RS e da UNISINOS: “1) O processo *solene e completo*. Pode transcorrer de duas formas: a) inicia com a negociação e a adoção do texto, prossegue com a avaliação interna de suas vantagens ou inconvenientes e, no caso de ser aprovado, ocorre a manifestação da vontade do Estado em obrigar-se pelo tratado, o aperfeiçoamento jurídico-internacional dessa vontade e a incorporação do texto do tratado à ordem jurídica interna (negociação – assinatura – mensagem ao Congresso – aprovação parlamentar – ratificação – promulgação); b) o Executivo solicita ao Congresso autorização para aderir a um tratado. Concedida a autorização, é remetido o instrumento de adesão à autoridade depositária do tratado, que leva ao conhecimento das partes a decisão do Brasil de também assumir as obrigações do tratado. Entrando o ato de adesão em vigor no plano internacional, o tratado é incorporado à ordem jurídica interna (mensagem ao Congresso – autorização parlamentar – adesão – promulgação). 2) *O processo simples e abreviado*. É o rito dos acordos em forma simplificada: negociação – assinatura (ou troca de notas diplomáticas) – publicação” - *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995, p. 457-458.

⁶⁰ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar

Após celebrado, o Presidente da República enviará o tratado para a apreciação do Congresso Nacional, nos termos do artigo 49, I, da Constituição Federal, segundo o qual é de sua competência exclusiva “*resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”.

Em caso de aprovação, ela dar-se-á por meio de Decreto Legislativo que, como bem lembra ANTÔNIO PAULO CACHAPUZ DE MEDEIROS, não tem o condão de tornar o tratado obrigatório. Ato contínuo, o Congresso Nacional devolverá o tratado internacional, aprovado pelo Decreto Legislativo, para o Poder Executivo, para que este, entendendo oportuno e conveniente, ratifique-o.⁶¹

A *ratificação* é o ato pelo qual o Chefe de Estado confirma o conteúdo do tratado firmado em nome do Estado. É manifestação do Poder Executivo de que “...o propósito de pactuar o tratado continua firme...”. Com o depósito desse ato, informa-se, aos demais signatários, o início de vigência do tratado entre as partes contratantes.⁶²

tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

⁶¹ Sobre a incapacidade de o decreto legislativo tornar obrigatória a observação do tratado - *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995, p. 468; A ratificação do Poder Executivo justifica-se pois é possível que “...passado algum tempo da assinatura do acordo internacional, podem ter mudado as circunstâncias políticas, e a nova conjuntura não recomendar mais o engajamento do Estado” - *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995, p. 469.

⁶² Entende que é o ato que confirma o conteúdo do tratado firmado: GERALDO EULÁTIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, *Manual de direito internacional público*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 34; Considera-o como a confirmação de que o propósito continua firme: NÁDIA DE ARAÚJO, *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*. Rio de Janeiro, Renovar, 2003, p. 133.

Mas isso não basta para que o conteúdo do tratado internacional seja imperativo para os cidadãos. Até aqui, o tratado vincula tão-somente as pessoas internacionais. O início da vigência do conteúdo do tratado internacional aprovado pelo Poder Legislativo, por meio de Decreto Legislativo, somente se dará após ser o Decreto de Promulgação baixado pelo Presidente da República, e, posteriormente, publicado no Diário Oficial da União, acompanhado do texto integral do tratado internacional. Antes disso, o cumprimento das disposições prescritas pelo tratado internacional será inexigível dos particulares.⁶³

Importante ressaltarmos, com NÁDIA DE ARAÚJO, que não há qualquer dispositivo constitucional a exigir a promulgação pelo Presidente da República. Essa exigência, segundo a autora, decorreria do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, Lei de Introdução ao Código Civil, que determina a imprescindibilidade da promulgação para a entrada em vigor das leis. E, numa interpretação analógica, na qual se equiparam leis e tratados, caberia ao Presidente da República, nos termos do artigo 84, IV, da Constituição Federal, promulgá-los.⁶⁴

Diante disso, convém lembrar que a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais, do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, foi integralizada no Direito Positivo brasileiro por meio do artigo 1º do Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgada pelo Presidente da República por meio do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.⁶⁵

⁶³ Esta também é a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Carta Rogatória nº 8.279, da República Argentina.

⁶⁴ *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*. Rio de Janeiro, Renovar, 2003, p. 134-139.

⁶⁵ Prescreve o artigo 1º do Decreto Legislativo nº 30/94: “Art. 1º São aprovadas a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), as listas de concessões do Brasil na área tarifária (Lista III) e no setor de serviços e o texto do Acordo Plurilateral

Nesse documento, a Ata Final, insere-se o Acordo sobre a implementação do artigo VII do *GATT*, denominado de *Acordo de Valoração Aduaneira*.

Esse Acordo de Valoração Aduaneira foi aprovado e regulamentado pelo Decreto nº 2.498, de 13 de fevereiro de 1998. Esse decreto foi expressamente revogado pelo artigo 731, XX, do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002. Este último, por sua vez, foi revogado expressamente pelo artigo 820, I, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Isso não impede, entretanto, a aplicabilidade do Acordo de Valoração Aduaneira no Brasil.

O Acordo de Valoração Aduaneira estabelece os métodos possíveis para o estabelecimento do valor aduaneiro, considerado tal valor como o valor das mercadorias para fins de incidência dos impostos aduaneiros.⁶⁶ Esses métodos são seqüenciais e sucessivos, sendo que o segundo somente será utilizado se impossível utilizar o primeiro, o terceiro somente nos casos em que o segundo não sirva, e assim por diante.⁶⁷

sobre Carne Bovina”. Observemos o texto do Decreto nº 1.355/94: “*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA*, no uso de suas atribuições, e Considerando que o Congresso Nacional aprovou, pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, a Ata Final que Incorpora aos Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do *GATT*, assinada em Maraqueche, em 12 de abril de 1994; Considerando que o Instrumento de Ratificação da referida Ata Final pela República Federativa do Brasil foi depositado em Genebra, junto ao Diretor do *GATT*, em 21 de dezembro de 1994; Considerando que a referida Ata Final entra em vigor para a República Federativa do Brasil em 1º de janeiro de 1995, *DECRETA*: Art. 1º A Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do *GATT*, apensa por cópia ao presente decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nele contém. Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.”

⁶⁶ Prescreve o artigo 15, parágrafo 1, “a” do Acordo de Valoração Aduaneira: “‘valor aduaneiro das mercadorias importadas’ significa o valor das mercadorias para fins de incidência de direitos aduaneiros ‘*ad valorem*’ sobre mercadorias importadas”.

⁶⁷ ANDRÉ PARMO FOLLONI, *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 88; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, *Regimes aduaneiros especiais*. Porto Alegre, RS: Síntese; São Paulo: IOB, 2002, p. 128; ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, *Valor aduaneiro: comentários às novas normas de valoração*

Aqui, não nos interessam os métodos em si. Buscamos as noções de produtos idênticos e similares. Consideram-se *idênticas* – de acordo com o Artigo 15, § 2º, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira – “...as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial...”. A mesma alínea “a” estabelece, ainda, que “Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição”. Demais disso, serão passíveis de consideração com idênticos os produtos produzidos no mesmo país que a mercadoria objeto de valoração, conforme a alínea “d”, do § 2º, do Artigo 15, do Acordo de Valoração Aduaneira.

Não serão consideradas idênticas as mercadorias que “...incorporem ou comportem, conforme o caso, elementos de engenharia, desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, para os quais não tenham sido feitos ajustes segundo as disposições do parágrafo 1 b) iv do Artigo 8, pelo fato de terem sido tais elementos executados no país de importação”, por expressa previsão da alínea “c”, do § 2º, do Artigo 15, do Acordo de Valoração Aduaneira.

Consideram-se *similares* – de acordo com o artigo 15, § 2º, “b”, aquelas que “...embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente...”.

O dispositivo arrola alguns fatores que devem ser considerados para determinar a similaridade entre dois produtos. São eles *qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial*. Consideram-se similares

aduaneira no âmbito do Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 34; do mesmo autor, ainda, *Comentários à Lei Aduaneira: do artigo 1º ao artigo 248 do dec. 91.030/85*. São Paulo: Aduaneiras, 1992, p. 110; ADILSON RODRIGUES PIRES, *Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 62; MARCELO PIMENTEL DE CARVALHO, *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 109.

os produtos – no escólio de ANDRÉ PARMO FOLLONI – que possuam características físicas semelhantes, que desempenhem as mesmas funções, sejam comercialmente permutáveis e sejam vendidos na mesma quantidade.⁶⁸

5.4 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

A atual disciplina dos preços de transferência de bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, encontra-se no art. 18 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Logo no *caput* do art. 18 encontramos a seguinte prescrição: “*Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*”

Nos incisos estão previstos os métodos, que, por mais que tenham nomes semelhantes àqueles utilizados na Convenção Modelo, em muito diferem entre si em sua essência.⁶⁹ Iniciemos a análise de caso a caso.

5.4.1 O MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS – PIC

O primeiro método mencionado pelo art. 18 da Lei encontra-se no inciso I. A legislação o define como “*...a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes*”. Pois bem. A mencionada média

⁶⁸ *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 90.

⁶⁹ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 113.

aritmética será calculada, conforme prescreve o § 1º do art. 18, “...considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos”. É importante mencionar, ainda, que somente serão consideradas, nos termos do § 2º deste mesmo artigo, “...as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados”.

Partamos do pressuposto de que os métodos têm por escopo identificar o preço sem interferência ou favoritismo de qualquer sorte. Cabe questionar, então, se a sistemática “média aritmética” alcança este desiderato. A resposta parece caminhar pela negativa. Isso porque, lembremo-nos com PAULO AYRES BARRETO, “...existirão, necessariamente, operações realizadas em que os preços acordados são superiores à média obtida e outras em que serão inferiores à média”.⁷⁰

Mas este não é o único problema. Há outro, e consideravelmente mais grave, que se refere ao método para o cálculo da média aritmética. Não olvidemos que o § 1º do art. 18 estabelece que a média considerará os preços praticados e os custos incorridos *durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto*. É bem verdade que os preços praticados e os custos incorridos podem variar muito durante o decorrer do ano. Diante desse panorama, é possível que o preço médio encontrado não guarde qualquer relação com o preço praticado à época da operação.

Mas não só. Além de ter de se considerar, para fins da elaboração da média aritmética, todo o ano base, resta outro problema. Onde coletar as informações dos preços praticados e dos custos incorridos durante este período? A resposta é encontrada no art. 21 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de

⁷⁰ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 113.

1996. De acordo com este artigo, “*Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em: publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações; e pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados*”. Isso, sem sombra de dúvida, em muito limita os meios de prova para a comprovação do preço médio.

Prescreve o § 1º que tais pesquisas, relatórios e publicações “*...somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira*”. Essas publicações, pesquisas e relatório, entretanto, “*...poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes*”.

5.4.2 O MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS O LUCRO – PRL

Este método, disposto no inciso II do art. 18, é definido como “*...a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas; d) da margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de*

bens importados aplicados à produção; 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses". Assim como ocorre na determinação da média aritmética dos preços tratados pelo inciso I, as médias aritméticas dos preços tratados neste inciso II também serão calculados "*...considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos*". O § 3º dispõe que "*...somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados*".

Aqui, cabe o registro, muito bem apontado por PAULO AYRES BARRETO, da "*...absoluta dissonância entre o método do preço de revenda, menos o lucro, positivado em nosso ordenamento jurídico, e aquele previsto na Convenção Modelo da OCDE, decorrente da predeterminação da margem de lucro*". Ao contrário dos enunciados da Convenção Modelo, aqui, "*...a margem é definida ex vi legis de forma padrão, atingindo indistintamente os mais diversos setores econômicos, os quais, evidentemente, comportam as mais variadas vantagens*".⁷¹

5.4.3 O MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO – CPL

O Método CPL encontra-se disposto no inciso III do art. 18. A legislação o define como sendo "*...o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado*". Tal como ocorre com as médias

⁷¹ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 115.

aritméticas tratadas pelos inciso I e II, o custo médio de produção, mencionado neste inciso III, será calculado “...considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos”.

Uma primeira questão deve ser levantada: qual é a empresa que fornecerá as informações estratégicas da formação de seu custo de produção? Apesar de não ser uma resposta absoluta, é muito provável que nenhuma empresa esteja disposta a informar a composição de seu custo. Essas informações, como ressalta PAULO AYRES BARRETO, regra geral são tidas como estratégicas e, em razão disso, sigilosas.⁷²

Por fim, atente-se para o fato de ser este método inaplicável nos casos em que em que o bem produzido no exterior não o for pela parte vinculada.

5.5. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

Como dito, as receitas decorrentes de exportação encontram regramento no art. 19 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. O *caput* e o § 1º do art. 19 restringem os casos nos quais se aplica o arbitramento ou o ajuste. Prescreve o *caput* do art. 19 que “As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento

⁷² Imposto de renda e preços de transferência. São Paulo : Dialética, 2001, p. 115.

semelhantes”.

Observe-se, portanto, que somente nos casos em que o preço médio praticado for inferior a noventa por cento do preço médio praticado no mercado brasileiro é que haverá lugar para o arbitramento ou ajuste. É o que PAULO AYRES BARRETO chama de “*zona de certeza*” ou “*safe harbour*”.⁷³

De acordo com o § 1º, nos casos em que a pessoa jurídica não efetuar operações de venda no mercado interno, os preços médios serão determinados considerando-se dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

Os preços de venda e de exportação deverão passar por ajustes. Estes ajustes estão previstos no § 2º do art. 19 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Do preço de venda no mercado interno, conforme o inciso I deste parágrafo, por exemplo, devem ser deduzidos os descontos concedidos incondicionalmente e, ainda, os tributos incidentes sobre a operação, tais como o ICMS, a COFINS e o PIS/PASEP. Do preço da exportação, por sua vez, devem ser deduzidos os encargos de frete e seguro, desde que tenham sido arcados pela empresa exportadora.

Em sendo verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de noventa por cento, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas considerando-se o valor apurado segundo um dos quatro métodos, que serão objeto de exame a seguir.

5.5.1 O MÉTODO DO PREÇO DE VENDA NAS EXPORTAÇÕES - PVEx

O Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx – é definido pelo inciso I do § 3º do art. 19 da Lei n. 9.430, de 27

⁷³ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 116.

de dezembro de 1996, como “...a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes”.

Observe-se que este método estabelece uma grande limitação àqueles que porventura desejem demonstrar a inexistência de favorecimentos de qualquer sorte. Essa circunstância foi bem identificada por PAULO AYRES BARRETO, ao afirmar que “A comprovação de que o preço pactuado na operação de exportação não contempla favoritismos fica, nos termos legais, limitada aos preços pactuados nas operações de exportação da própria empresa ou por outra empresa nacional. Não se admite, por hipótese, a comprovação de que o adquirente, no exterior, pagou por bem ou serviço, idêntico ou similar, o mesmo preço, contratando com partes não vinculadas”.⁷⁴

5.5.2 O MÉTODO DO PREÇO DE VENDA POR ATACADO NO PAÍS DE DESTINO, DIMINUÍDO DO LUCRO – PVA

A definição do Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA – é encontrada no inciso II do § 3º do art. 19 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e é a seguinte: “...a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado”.

Este método também não é isento de críticas. Observe-se

⁷⁴ Imposto de renda e preços de transferência. São Paulo : Dialética, 2001, p. 117.

que o legislador estabeleceu uma margem de lucro pré-fixada de 15% (quinze por cento). Esta postura afasta-se daquilo previsto pela Convenção Modelo da OCDE, na medida em que nesta o método baseia-se no preço de revenda, sem a fixação prévia de margens de lucro.

5.5.3 O MÉTODO DO PREÇO DE VENDA A VAREJO NO PAÍS DE DESTINO, DIMINUÍDO DO LUCRO - PVV

O terceiro método, que é o Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV – esta definido pelo Inciso III do mencionado parágrafo, e o é “...*como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo*”.

5.5.4 O MÉTODO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DE PRODUÇÃO MAIS TRIBUTOS E LUCRO - CAP

O último método – Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP – é definido pelo inciso IV do § 3º do art. 19, como “...*a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições*”.

5.5.5 CONSIDERAÇÕES GERAIS APLICÁVEIS A TODOS OS MÉTODOS

As prescrições dos parágrafos 4º a 8º do art. 19 da Lei n.

9.430, de 27 de dezembro de 1996, são aplicáveis a todos os métodos. O § 4º estabelece como serão calculadas as médias aritméticas às quais faz referência o § 3º. Prescreve o § 4º que essas médias aritméticas “...serão calculadas em relação ao período de apuração da respectiva base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira”.

O § 5º, por sua vez, em conjunto com o § 6º, tratam de qual preço deverá ser levado em consideração caso sejam encontrados valores diferentes pela aplicação de métodos diversos. O enunciado prescritivo previsto no § 5º dispõe que nesses casos – em que haja a utilização de mais de um método – será considerado o menor dos valores apurados, observado o disposto no parágrafo sexto. Esse § 6º prescreve que no caso de “...o valor apurado segundo os métodos mencionados no § 3º for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os referidos documentos”.

Por fim, o § 8º estabelece que apenas serão consideradas, para efeito do disposto no § 3º, “...as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados”.

5.6 OS JUROS DE TRANSFERÊNCIA

Devemos examinar os juros de transferência em razão de que não apenas por meio das operações de importação e de exportação é possível realizar transferência indireta de lucros. Isso também pode ser alcançado por meio dos juros contratados entre partes vinculadas. O legislador, atento a esta realidade, disciplinou os juros de transferência no art. 22, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Eis as prescrições do mencionado art. 22: “Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de

determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros". Observe-se que no *caput* do art. 22 há menção aos contratos não registrados perante o Banco Central do Brasil.

Há casos, entretanto, em que o registro é realizado. Nesses casos, conforme prevê o § 4º do art. 22, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada perante o Banco Central do Brasil.

Percebemos, portanto, com HELENO TAVEIRA TÔRRES, que a legislação brasileira adota dois regimes de controle dos pagamentos de juros pagos ou creditados a pessoa jurídica vinculada, levando em consideração o registro perante o Banco Central do Brasil.⁷⁵

5.7 OS ATIVOS INTANGÍVEIS

Ao contrário da Convenção Modelo da OCDE, não houve tratamento pela Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, da questão da transferência dos ativos intangíveis. Trata-se de equívoco do legislador, na medida em que, como bem pondera PAULO AYRES BARRETO, "*A lacuna é relevante, notadamente em razão do forte crescimento no âmbito internacional de contratações envolvendo bens intangíveis*".⁷⁶

6. CONCLUSÕES

Após o breve estudo podemos perceber que a globalização trouxe em seu seio uma guerra silenciosa, travada

⁷⁵ *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo : RT, 2001, p. 255.

⁷⁶ *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 119.

entre os Estados-Nação e as empresas transnacionais detentoras do grande capital. Os efeitos dessa guerra, parece-nos, são mais percebidos nas dimensões cultural e econômica.

Diante disso, Estados-nação de todo o mundo atentam para as reflexões elaboradas pela OCDE, principalmente aquelas veiculadas na Convenção Modelo, e criam seus próprios mecanismos de defesa tributária contra o poderio das empresas transnacionais. Os preços de transferência são um exemplo claro disso. É a defesa por meio do qual os Estados-nação - e, no caso ora analisado, o Estado brasileiro – se valem para defender sua arrecadação e evitar a saída em massa do capital sem a devida tributação. Apesar de a sistemática brasileira de preços de transferência apresentar defeitos, principalmente no que se refere à comparação entre os preços em operações semelhantes, trata-se ela de um começo. As empresas transnacionais encontram, ao menos, alguma barreira. Há, ao menos, a tentativa de evitar que as empresas transnacionais usem e abusem do Estado sem, para ele, nada contribuir.

