



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO – UFRJ
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACC
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

ISABELLA GOMES MONTEIRO

**A CONTRIBUIÇÃO DA OCDE À LUZ DAS REGRAS DE PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA ATUAL**

RIO DE JANEIRO - RJ
DEZEMBRO 2022

ISABELLA GOMES MONTEIRO

**A CONTRIBUIÇÃO DA OCDE À LUZ DAS REGRAS DE PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA ATUAL**

Trabalho de conclusão apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade tributária e Preços de transferência

Orientador: Professor Claudio Marcos Maciel da Silva

APROVADA EM:

CONCEITO: _____

BANCA EXAMINADORA: _____

RIO DE JANEIRO - RJ

2022

Dedico este trabalho a minha amada avó, que sempre me incentivou e proporcionou todo suporte, educação e o amor para que eu estivesse aqui hoje.

“Alguns homens veem as coisas como são, e dizem ‘Por quê?’ Eu sonho com as coisas que nunca foram e digo ‘Por que não?’” (Gerorge Bernard Shaw)

SUMÁRIO

RESUMO	6
OBJETIVOS	7
JUSTIFICATIVA.....	7
INTRODUÇÃO.....	7
REVISÃO DE LITERATURA	10
METODOLOGIA.....	30
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
BIBLIOGRAFIA	35

1. RESUMO

O presente trabalho possui como objetivo geral a análise das contribuições da OCDE quanto a padronização dos Preços de Transferência no Brasil. Para alcançar esse objetivo, foram coletadas informações através dos mais recentes desdobramentos jurídicos, produções acadêmicas e embasamento teórico, através de autores e especialistas classificados como referências no que tange o aspecto aqui explorado acerca da legislação tributária. Com todas as informações disponíveis extraídas da base, foram selecionados, em primeira instância, aqueles que não se limitavam a mencionar o tópico, como também demonstraram aprofundamento teórico e aplicável acerca do que trata a matéria de Preços de Transferência e as contribuições fornecidas pela OCDE até o presente momento.

Por fim, os resultados evidenciaram que a OCDE se destaca como protagonista das discussões e convenções em matéria tributária, a qual prioriza a utilização do princípio *Arms lenght* na elaboração dos Preços de transferência. Ademais, ao explorar a conexão entre as diretrizes previstas para a OCDE e suas exigências quanto as regras de Preços de Transferência, deparamo-nos com inúmeros desafios, ainda que haja pontos fortes na matéria de PT e a forma como ela é aplicada no Brasil, principalmente com foco na adequação às normas da organização. Não obstante, não é possível prever se o que será adotado é uma reforma de preços de transferência a partir de um modelo baseado em fórmulas predeterminadas de distribuição de lucros entre países de atuação; um modelo intermediário que utiliza as vantagens do *Arms lenght* e *formulary apportionment*, ou se o próprio modelo guiado pelo *Arms lenght* para operações onde há a facilidade de estabelecimento dos comparáveis entre as partes, conforme destacado pela OCDE como diretriz principal; ou mesmo se será aplicado um modelo de fórmulas predeterminadas para casos onde há dificuldade ou impossibilidade de estabelecer comparáveis. Ainda foi verificada a possibilidade de todos os métodos coexistirem ou ao menos, parte deles.

Palavras-chave: Preços de Transferência. OCDE. *Arms Lenght*. Reforma tributária. Transição. Métodos. Comparação. Dupla tributação internacional. Pluritributação internacional.

2. OBJETIVOS

Dessarte, o objetivo geral do presente trabalho consiste em analisar todo o material disponível sobre preços de transferência à luz das contribuições e a evolução do processo de ingresso do Brasil na OCDE, no que diz respeito a matéria.

3. JUSTIFICATIVA

O presente trabalho nasceu da prerrogativa presente que permeia a área de preços de transferência: a baixa quantidade de conteúdo acadêmico que explore o tema e sua necessidade de aprofundamento. Além disso, a recente divulgação do ingresso do Brasil na OCDE (Organização Econômica de Desenvolvimento – *OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development*) em janeiro de 2022, cuja solicitação foi realizada em 2017, ainda no governo Temer, é pauta de interesse nacional, uma vez que tende a gerar mais credibilidade e fará com que o Brasil tenha que passar por um processo de mudanças estruturais impactantes para concluir sua entrada na organização.

Não obstante, a complexidade da discussão que envolve atualmente a reforma tributária e principalmente aqui se tratando de maneira específica dos preços de transferência, parece indicar que o campo de estudo vá receber aprimoramento e enfrentar as mais diversas mudanças e desafios nos próximos períodos.

4. INTRODUÇÃO

O tema dos preços de transferência foi introduzido em nosso ordenamento no final de 1996 e demorou para, finalmente, receber a devida atenção da doutrina brasileira.

Um dos grandes desafios apresentados no desenvolvimento do tema em âmbito nacional era que este apresentava diferenças substanciais daqueles que eram previstos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

(OCDE). Ainda permanece como característica o afastamento da legislação brasileira do consenso verificado pela OCDE.

De acordo com a definição do próprio organismo, este se caracteriza como uma “organização internacional que trabalha para construir melhores políticas para uma vida melhor”. O objetivo focal reside em “moldar políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem estar de todos”.

A Organização foi criada em 1961, cujo contexto predominante era o pós-Segunda Guerra Mundial. Inicialmente, era composta apenas por países europeus e dos Estados Unidos. Ao longo dos anos, outras nações passaram a integrar o corpo da organização. É conhecida pela defesa da democracia representativa e economia de mercado.

O Brasil se configura entre um dos seis candidatos a iniciar o processo de entrada na OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento econômico. Atualmente. O organismo conta, atualmente, com trinta e oito países. Em conjunto com outros cinco países, a Organização decidiu abrir discussões sobre a entrada como membro, em 25 de janeiro de 2022, levando em consideração critérios como benefício mútuo, considerações globais, afinidade e participação significativa, além do reconhecimento do progresso desses países a despeito dos critérios disponibilizados na Estrutura para Consideração de Membros em Potencial [C(2017)92/Final].

4.1 CONCEITOS

Para prosseguir com a relação a ser estabelecida por este trabalho, é preciso dominar o termo “Preço de Transferência” e sua abrangência. O conceito gira em torno dos controles as quais estão sujeitas as operações comerciais e financeiras relacionadas entre partes relacionadas. São abrangidas pela regra de preços de transferência partes relacionadas situadas em paraísos fiscais, regimes fiscais privilegiados ou apenas em diferentes jurisdições tributárias, cujas transações serão analisadas afim de delimitar se é preciso ajustar os preços praticados através de um preço parâmetro estipulado tecnicamente.

Hermes Marcelo Huck, em sua definição, afirma que “denomina-se preço de transferência o preço de um produto (ou de serviços), preço esse manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora como a compradora”.

O papel da legislação de preços de transferência se molda através da conversão de valores expressos em “reais de grupo” para “reais de mercado”. Assim sendo torna-se possível uma efetiva comparação entre contribuintes.

A definição de parte relacionadas, de acordo com o CPC 05 (R1) é “a pessoa ou entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis”. Para fins das demonstrações contábeis, controladas e coligadas são consideradas partes relacionadas.

É razoável inferir que, em um cenário aonde partes independentes se relacionam de maneira comercial, há o almejo por conquistar as melhores vantagens possíveis para a própria pessoa jurídica. É nesse sentido de perda do parâmetro que norteava e era suficiente para abranger a totalidade dos tipos de transações comerciais, mudanças advindas das novas estruturas e dinâmicas, que torna-se necessário estipular uma direcionamentos normativos acerca do tema.

De acordo com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), paraísos fiscais são “Estados nacionais ou regiões autônomas que, por diferentes razões, possuem uma legislação favorável à movimentação e refúgio de capitais estrangeiros”. Ou seja, através de mecanismos como alíquotas tributárias inferiores e proteção sob sigilo bancário, os paraísos fiscais se apresentam como uma alternativa vantajosa para pessoas físicas e jurídicas instituírem suas subsidiárias para reduzir a carga tributária.

Diferente do paraíso fiscal, também denominado como país de tributação favorecida, o regime privilegiado não abrange todo o país, mas sim determinados conjuntos societários ou pessoas residentes de regiões que contam com o incentivo.

O fenômeno em que coexistem normas tributárias semelhantes oriundas de mais de um Estado soberano sobre o mesmo objeto tributário do sujeito passivo, em razão dos mesmos elementos materiais do fato gerador em um mesmo período é

chamado de Dupla tributação internacional. São sinônimos desse mesmo fenômeno as palavras Pluritributação ou Bitributação.

Tendo destrinchado os conceitos-chave relativos a OCDE e aos preços de transferência, cabe entender quais aspectos e desafios do ingresso do Brasil na OCDE em relação as reformas necessárias acerca do tema de preços de transferência.

As vantagens do ingresso do Brasil na OCDE são a possibilidade de aumentar a sua credibilidade perante a investidores externos, o que acarretaria em chances de negociações mais vantajosas para o Brasil, através da captação de recursos a juros menores, uma vez que é exigível para alguns fundos de investimentos que seus ativos sejam transacionados entre membros da organização.

Além disso, o ingresso brasileiro na OCDE significa a adesão as boas práticas políticas, econômicas e diplomáticas, que também são requisitos para que o Estado seja aceito como participante. O conjunto disso, visa também estreitar relações com países nos que o Brasil tem interesse. Não obstante, é gerada uma oportunidade para o País ter mais voz ativa nas discussões de interesse global, como as que definem padrões internacionais e de boas práticas, incluindo de comercio exterior.

Entretanto, as desvantagens presentes nesse movimento existem e estão relacionadas com os custos gerados na transição para as reformas de adequação. Serão necessários reavaliar práticas de gestão fiscal, políticas de educação e saúde, além das econômicas. Além disso, parte da autonomia seria comprometida, uma vez que, uma vez membro, é exigência necessária seguir orientações da organização preestabelecidas.

5. REVISÃO DE LITERATURA

Em “Os procedimentos de determinação dos preços de transferência” de José Campos Amorim, o autor inicia seu estudo listando e trazendo a definição dos principais aspectos na determinação dos preços de transferência ao frisar o princípio “*Arms length*”, ou em português “ampla concorrência” que é definido pelo pressuposto de que as transações entre empresas vinculadas devem ser idênticas

àquelas ocorridas entre empresas sem qualquer vinculação, independentes. Além disso, explora aspectos das regras fiscais como uma tentativa de garantir que as receitas fiscais não sejam manipuladas para evitar a evasão fiscal ou mesmo a bitributação.

Para tal, evidencia e aprofunda que todas as operações comerciais, sejam elas financeiras, de bens, direitos e outros serviços entre quaisquer entidades devem ser praticados sob termos “substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e práticos entre entidades independentes em operações comparáveis”, sempre se guiando pelo princípio da ampla concorrência, mencionado anteriormente.

Campos ainda pontua que um dos propósitos do estabelecimento dessas regras e fiscalização seria “impedir a deslocalização dos lucros de empresas para outras com vista à otimização fiscal ou a realização de um planejamento fiscal abusivo”, gerando vantagens fiscais indevidas que não poderiam ser conquistadas por meios legais.

Por conseguinte, o autor elucida o processo evolutivo das disposições legais sob o ponto de vista nacional e global, através da introdução do contexto que se inicia nos anos 70 com a crescente aceleração da internacionalização da economia, que obrigou os Estados a reverem suas políticas em relação ao que tange os preços de transferência.

Além disso, a nível internacional, expõe os “Princípios Diretores aplicáveis aos PT e dirigidos às empresas multinacionais e às administrações fiscais – *The transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise in Tax Administrations* (terminologia inglesa)” aprovados pela OCDE em 1979 e que são até hoje base de referência para seus membros, além de estarem sob atenção constante global e constante aprimoramento.

Em seguida, menciona a dificuldade por trás da elaboração de regras de preços de transferência, uma vez que sua aplicação está intimamente ligada a “complexidade das transações comerciais, à dificuldade em aplicar os métodos de determinação dos preços de transferência, a reticência dos Estados em promover uma cooperação administrativa em matéria fiscal e à falta de consenso em

estabelecer regras de comparabilidade entre operações substancialmente idênticas”. Por esses motivos, os Estados acabam, internamente, por adotar medidas cabíveis para evitar qualquer tipo de prática abusiva e desproporcional por parte das empresas e suas relações comerciais.

Em relação ao princípio da livre concorrência e elementos de comparabilidade, é delimitado o princípio de *arm's lenght*, bem como sua definição teórica amplamente aceita. Reitera que este “visa tratar membros de um grupo multinacional como entidade não relacionadas e dissociáveis do grupo a que pertencem”.

Ao definir os elementos que tornam a comparabilidade possível, Campos traz os seguintes elementos: as características dos produtos e/ou serviços transacionados e suas respectivas funções, as condições e os termos contratuais, as circunstâncias econômicas e as estratégias utilizadas pelas indústrias e comerciantes. Ainda com foco na comparabilidade, afirma que para torna-la factível, é preciso fazer uma “análise econômica e medir a comparabilidade entre as operações praticadas entre as empresas relacionadas”, gerando o que pode ser denominado como grau de comparabilidade.

Segundo o art.º5.º da Portaria n.º 1446-C/2001, o grau de comparabilidade leva em conta as características dos bens, direitos ou serviços que são suscetíveis de influenciar o preço das operações, características físicas, qualidade, quantidade, fiabilidade, a disponibilidade e o volume de oferta dos bens, a forma negocial, o tipo, a duração, o grau de proteção e os benefícios antecipados pela utilização do direito e a natureza e extensão dos serviços; as funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações, tendo em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos (al.b); os termos e condições contratuais que definem, de forma explícita ou implícita, o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação (al.c); as circunstâncias econômicas prevaletentes nos mercados em que as respectivas partes opera, incluindo sua localização geográfica e dimensão, a posição concorrencial dos compradores e vendedores, a fase do circuito de comercialização, a existência de bens e serviços sucedâneos, o nível da oferta e demanda e o grau de desenvolvimento geral dos mercados (al.d).

Também são consideradas as estratégias das empresas, contemplando, entre os aspectos suscetíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e/ou serviços, o grau de diversificação da atividade, o controle de risco, os esquemas de penetração no mercado ou de manutenção ou reforço de quota e, bem assim, os ciclos de vida dos produtos ou direitos (al. e).

Campos menciona ainda que neste processo, é possível aplicar eventuais ajustes para eliminar e/ou minimizar as diferenças entre operações entre empresas independentes e empresas relacionadas. Através deste indicador, é avaliado o grau de conformidade das transações com o principal princípio que permeia as regras dos preços de transferência: o princípio da ampla concorrência.

No tópico que aborda a natureza das operações vinculadas, Campos traz a definição do termo “operações” através da alínea a) do Nº1 da portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, abrangendo “as operações financeiras e comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens tangíveis e intangíveis, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, ou de uma alteração de estruturas de negócio, em especial quando esta envolva a transferência de elementos intangíveis ou a compensação de danos emergentes ou lucros cessantes.”

O autor também delimita que, conforme definido em legislação, o regime de preços de transferência se aplica a operações vinculadas entre entidades residentes e estrangeiras. Além disso, define ainda que, sob o ponto de vista de dependência econômica, entidades relacionadas são definidas como aquelas que possuem contrato de subordinação e domínio.

Em “A tributação internacional dos preços de transferência – A contribuição da OCDE” de Adriano da Nobrega Silva é trazida uma discussão sobre a contribuição da OCDE em relação aos preços de transferência, a dupla tributação e as imposições sobre as diferentes jurisprudências internacionais. Nele, são abordados os aspectos que tangem a utilização da premissa da livre concorrência como parâmetro para definição das parcelas de lucro geradas para cada um dos Estados, os precursores dos investimentos em campos internacionais, a iminência

de tributação dos lucros em vias internacionais de maneira a gerar a bitributação e uma excessiva cobrança financeira em relação as empresas situadas em mais de um país, mecanismos que podem ser aplicados para evitar uma dupla tributação, a falta de viabilidade unilateral afim de resolver essas questões que atingem este tema e, por fim, uma contribuição do autor acerca da proposta em seu Modelo de Convenção para a tributação e as regras de preços de transferência.

Para tal, inicia sua abordagem conceituando o fenômeno da globalização, cujas consequências relevantes seriam o aumento das transações internacionais, neste caso, aquelas praticadas entre partes relacionadas e intercompany. Este fato, por si só, gera a necessidade de uma maior dedicação do sistema tributário estatal em relação ao estabelecimento de práticas e normas aceitas.

Ainda em sua exploração inicial do tema, contextualiza os fatores que levam uma empresa a investir internacionalmente e a possibilidade de tributação de lucros entre países, esta realizada tanto no Estado em que se localiza a empresa investidora, tanto no país de origem do investimento, cuja consequência óbvia é a onerosidade excessiva das empresas multinacionais.

São exploradas a impossibilidade de resolução da questão em termos sob termos unilaterais, as possibilidades e mecanismos bilaterais existentes para evitar a dupla tributação, a utilização do princípio da livre concorrência como parâmetro para a definição da parcela de lucros gerada em cada Estado, além da contribuição da OCDE no que tange ao seu Modelo de Convenção e as propostas nela contidas, referentes a tributação.

No que tange a globalização econômica, Silva esclarece que os investimentos privados realizados no exterior possuem, em suma, dois principais objetivos: a busca de maior segurança do investimento e maior rentabilidade, se valendo de vantagens que as diferenciam dos demais no território aonde estarão se alocando, bem como buscando uma melhor organização e dos resultados e alocação dos custos de sua atividade.

É neste sentido que surge a importância de se discutir a dupla tributação, cujo ponto focal reside no impedimento da incidência de impostos abusivos sob a

mesma renda, ao passo que é preciso considerar o interesse em taxar os lucros provenientes de seus próprios territórios.

Silva afirma que para a identificação de possíveis elementos de conexão entre os países, devem ser considerados três importantes características: “os sujeitos envolvidos, o objeto da relação jurídica e o ato jurídico praticado”.

Além disso, são definidos os conceitos de *world-wide income taxation* e do princípio da territorialidade. O primeiro refere-se a exigência de tributação dos rendimentos auferidos no exterior por empresas locais, enquanto em oposição, o princípio da territorialidade define àqueles que os isentam da tributação.

Como medidas de caráter bilateral, são citadas: a concessão de isenção plena ou parcial e os métodos de imputação do pagamento do tributo, pleno ou limitado.

5.1 PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO: RESIDÊNCIA E FONTE

Em seu tópico “O princípio da tributação segundo a residência”, o autor busca defini-lo e tornar exposto as orientações fornecidas pelo Modelo elaborado pela OCDE. O princípio é delimitado como “os indivíduos e as pessoas jurídicas são tributados no país de sua residência, ou seja, a qualidade de residente em determinado país é determinante para a identificação do regime tributário aplicável.” A OCDE, por sua vez, delimita que é considerado residente “qualquer pessoa a qual, em observância às leis de seu Estado, encontra-se obrigada ao pagamento de tributo em razão do domicílio, residência, sede de direção ou outro critério assemelhado”.

O Modelo de Convenção da OCDE também dispõe que quando houver residência múltipla, isto é, está presente em mais de um Estado, o critério utilizado será a maior proximidade, aonde suas relações pessoais e econômicas forem consideradas vitais para sua existência e manutenção. Além disso, será considerado o Estado de que for nacional caso não tenha permanência suficientemente consistente em nenhum dos territórios. O quarto ponto disposto pelo autor refere-se ao não cumprimento da totalidade das características presentes nas disposições

anteriores, que são os casos nos quais a entidade é nacional de ambos ou de nenhum deles, caso no qual as autoridades competentes tomariam a responsabilidade de resolver suas questões em consonância e acordo.

Entretanto, em relação a tributação na fonte, os países importadores de investimentos tributam rendas e ganhos de capital e o fazem justamente por haver a conexão da fonte pagadora com o ordenamento jurídico. O conflito inicia-se quando um Estado realiza a tributação de seus residentes e o outro tributa os não residentes, uma vez que os rendimentos e ganhos de capital são gerados através de fontes alocadas em seu território, e, nesta ocasião, gera-se a situação de dupla tributação.

5.2 A QUESTÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

A dupla tributação, também conhecida como múltipla tributação, acontece quando há concomitância de normas tributárias previstas de dois ou mais Estados soberanos e independentes que incidem sobre o mesmo fato gerador. Nessa situação, o que ocorre é a onerosidade da operação para um mesmo contribuinte, em um mesmo período.

Considerando que os Estados que estão exportando seus investimentos têm pleno interesse em tributar essa renda e somente nesta, os Estados que cedem seu território não teriam porque não tributar, igualmente, através do princípio da tributação na fonte.

As soluções para esse conflito são apresentadas a partir da adoção de algumas medidas unilaterais, tais como: concessão de isenção de toda ou parte da renda, se confirmada a tributação em outro estado; fornecimentos de créditos ao residente do país na proporção do tributo devido ao estrangeiro; a permissão de dedução na base de cálculo do valor do tributo pago no exterior; a redução das alíquotas de tributação na parcela paga na fonte.

A possibilidade alternativa é a adoção de medidas bilaterais (convenções internacionais). Seriam exemplos destas: a concessão de isenção plena ou parcial; métodos de imputação do pagamento do tributo (plena, limitada).

Anteriormente a aplicação das soluções acima previstas, o autor explora o raciocínio aplicado para a definição da parcela dos auferimentos de lucros que estarão sujeita a jurisdição fiscal dos envolvidos. São considerados dois critérios para definir como será tratado o montante em relação as partes relacionadas: considera-las como entidades independentes ou como um negócio único (diversas entidades compõe o lucro do grupo como um todo).

Neste sentido, quando considerado um negócio único, a tributação levará em conta a totalidade dos lucros apurados no grupo, desconsideradas, obviamente, as transações realizadas em âmbito interno. A partir desse lucro, são rateados os valores das atividades econômicas desempenhadas em todos os territórios e a tributação ocorreria em suas devidas proporções. Não obstante, essa forma foi abandonada a partir do informe Carroll de 1933 devido à inúmeras objeções de aplicabilidade, consenso, bem como normativas.

PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Em “O princípio da Livre Concorrência”, o autor verifica a existência dos critérios de identificação das entidades empresariais vinculadas. Para tal, afirma que para que os Estados determinem o que compete a tributação de um Estado ou do outro, e, com isso, estes precisam definir se as entidades vão ser consideradas como um negócio único (*unitary business*) ou como entidades distintas e independentes entre si.

No primeiro critério, considera-se o resultado como uma soma das atividades econômicas de todas as suas forças e o cálculo da tributação é feita em cima da totalidade dos lucros, rateando posteriormente através das atividades econômicas desenvolvidas em cada Estado sobre às atividades geradoras de lucro totais. O autor não falha em informar que essa forma foi abandonada a partir do Informe Carroll de 1933 devido a dificuldades e diferenças inerentes que não cabem ser aprofundadas no presente trabalho.

Quando as entidades são consideradas duas partes independentes, conceito esse presente na própria aplicação do princípio da livre concorrência, está

inerentemente determinado que estas transações serão realizadas em condições de livre mercado, sendo excluídas distorções oriundas da vinculação dessas empresas.

Seguindo o processo da globalização e aumento das transações intra-grupo, fez-se necessário aplicar um valor, não mais o valor justo ou de mercado, mas sim do preço de transferência. Apenas dessa forma é possível que sejam refletidos os valores da transferência, uma vez que esses não se possuem caráter de compra e venda.

Não obstante, o autor destaca que por não se tratarem de uma transação costumeira de mercado, regida pelas suas características inerentes, estas não sofrem os impactos financeiros e econômicos, de modo que são necessários ajustes para que os valores praticados estejam em proporcionalidade e similares aos preços praticados no mercado em si.

A origem dos preços de transferência também surge em meio a batalha contra a evasão fiscal, feita através da super ou subvalorização que as entidades davam em relação aos preços de suas companhias localizadas em Estados distintos.

Logo, o autor conclui que o objetivo primordial é neutralizar distorções que podem se realizadas em situação de associação de empresas sediadas em Países diferentes.

Dessa maneira, podem ser aplicadas soluções unilaterais ou bilaterais. Entretanto, soluções unilaterais acabam muitas vezes por onerar um Estado em relação ao outro, seja pela evasão pelo ajuste fiscal que é realizado para que ambos estejam em condições de livre mercado e se mantenham competitivos, seja porque o outro Estado não tem a obrigação conjunta de promover qualquer ajuste de lucros para reduzi-lo.

É neste momento que a OCDE, objeto de estudo desse presente trabalho, entra para tentar contornar eventuais situações de desequilíbrio fiscal e econômico. Atualmente, um dos objetivos primordiais da Organização tem sido celebrar acordo e convenções internacionais afim de tornar essas transações possíveis e justas, além de promover uma maior integração nesse ambiente globalizado.

Através do modelo de Convenção da OCDE, inicialmente publicado em 1963, e que foi modificado ao longo dos anos a partir de novas revisões e interpretações até 2003, são apresentadas e norteiam duas premissas principais: “O país da residência elimina a dupla tributação a partir do crédito do imposto pago no país da fonte e este, por seu turno, irá restringir sua jurisdição fiscal à tributação das rendas provenientes de fontes situadas em seu território e utilizar alíquotas mais baixas quando utilizar essa competência tributante”.

Para entender o modelo, é necessária a compreensão do conceito norteador de “Estado Contratante” e “Estabelecimento Permanente”. De acordo com o texto da Convenção de Viena sobre Sucessão de Estados em Matéria de Tratados, decreto Nº 10.214, de 30 de janeiro de 2020, Estado contratante é aquele Estado que consentiu em obrigar-se pelo tratado, tenha o tratado entrado em vigor ou não. O estabelecimento permanente, definição feita pela OCDE, fixada no art. 5 da Convenção do Modelo, refere-se a uma “unidade fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”.

Em sua explicação do modelo, o autor destaca o conceito de estabelecimento permanente. Este, por sua vez, delimita que os lucros de uma entidade de um Estado Contratante serão tributáveis nesse Estado, excetuando-se os casos em que há um estabelecimento permanente ou instalação fixa de negócios em que a entidade esteja exercendo toda ou parte da sua atividade. São abrangidos como estabelecimento permanente: a sede de direção, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma sucursal, mina, poço de gás ou de petróleo, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos naturais. Em relação a operações que envolvam canteiros de obras e construções ou mesmo projetos de instalação, estes só serão considerados instalações fixas de negócios se e quando estes serviços ali realizados excedam o período de doze meses. Ademais, também serão considerados estabelecimentos permanentes os executores de ordens ou mandados, em cujo nome e sob cuja responsabilidade age, ou apenas mandatários, aqueles que gozarem da autoridade para assinar contratos em nome da empresa. Não estarão incluídos nessa classificação corretores, comissários gerais e ou qualquer outro agente independente em âmbito de execução de atividade normal.

São excluídos dos conceitos de estabelecimento permanente pelo Modelo: instalações que possuam fim exclusivo de armazenagem, exposição e entrega de bens da empresa, estoques, exposição ou entrega ou para fins de transformação de uma entidade terceira, instalações fixas cujas atividades sejam a de obtenção de informações ou aquisição de bens e mercadorias ou àquelas que realizem atividades de caráter auxiliar e de preparação.

Em síntese, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, quando esta não exerça sua atividade no Estado Contratante através de um estabelecimento ali situado. Sendo assim, operações meramente transitórias são isentas no Estado aonde ocorre a fonte do rendimento.

Para delimitação dos lucros, são considerados e atribuídos ao Estado Contratante os lucros que seriam obtidos caso esta fosse uma empresa distinta e separada, cujas atividades exercidas seriam idênticas ou similares. Em acréscimo, o Modelo também prevê que são permitidas deduções de despesas que tiverem sido incorridas para alcance dos objetivos do estabelecimento permanente.

A exceção reside na tributação dos lucros atribuídos a um estabelecimento permanente com base em uma proporção dos lucros totais da empresa, de acordo com o princípio da livre concorrência. Entretanto, é pontuado pelo autor que essa cláusula é pouco aprofundada pelo dispositivo.

Em seguida, são elucidados que nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente apenas por performar a atividade de aquisição de bens e mercadorias para a própria entidade.

Além disso, é citado o princípio da uniformidade previsto no Modelo. Nesse princípio é previsto que, havendo diversas formas para o registro contábil de um mesmo evento, sejam essas aceitas dentro das normas gerais, a empresa deverá optar por uma delas e adotá-la com consistência, afim de minar distorções entre períodos. Neste sentido, o Modelo de Convenção da OCDE delimita que os lucros serão estabelecidos através do mesmo método, período a período, excetuando apenas os casos aonde haja forte motivo para sua alteração.

Uma empresa é considerada associada quando, entre duas entidades, uma delas (participante), exerça uma influência significativa na gestão e,

consequentemente, na tomada de decisão. Essa influencia é convencionalizada em, no mínimo, 20% dos direitos de voto.

Em relação ao tratamento dado pelo Modelo aqui estudado referente a empresas associadas, é definido que “no caso de empresas associadas cujas relações comerciais ou financeiras sigam condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como se dela pertencessem.”

Afim de promover o ajuste fiscal mais adequado nos casos de empresas associadas, o Modelo delimita que o ajuste promovido por um Estado contratante correspondente a um acréscimo nos lucros de uma empresa que neste resida, que sejam originários de uma outra empresa situada no Estado Contratante, devem ser verificados por ambos os Estados. Neste caso, é exigido que o Estado do qual são provenientes as fontes de rendimentos também devem promover um ajuste redutor sobre o montante dos tributos pagos sobre esses lucros.

Para solucionar a questão do montante de lucro já tributado nos estabelecimentos permanentes situados em outro Estado que não o do contratante, são dispostos no Modelo duas alternativas. A primeira apresentada prevê a isenção de tais valores já tributados. A segunda, por sua vez, permite a possibilidade de concessão de crédito correspondente no valor do imposto já quitado no Estado, limitado ao valor do seu próprio imposto sobre a renda antes de somados os rendimentos provenientes do outro Estado contratante.

Através das considerações adicionais sobre as contribuições da OCDE, são apresentadas as notáveis contribuições do Modelo de Convenção e suas edições realizadas pela OCDE quanto a significativa relevância do que vem sendo elaborado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE).

Entretanto, o autor não deixa de destacar que mesmo com o empenho e a qualidade desse que hoje se firma como guia para orientação das administrações tributárias ao redor do mundo, ainda existem inúmeros desafios práticos quanto a sua aplicabilidade.

Estes desafios são decorrentes de motivos tais como a dificuldade de negociação entre as autoridades e Estados para eliminar a bitributação, uma vez que países considerados desenvolvimentos e em desenvolvimentos geralmente partem de pressupostos e interesses diferentes, por essência.

O que acaba por ocorrer são expectativas diferentes, enquanto o Estado em desenvolvimento concede incentivo fiscal para o Países interessados em aplicar seus investimentos em seu território, em contra partida, espera-se que o Estado contratante promova a eliminação da dupla tributação para não minar tais incentivos concedidos. Por se encontrarem em posição desfavorável em relação as negociações, os países em desenvolvimento muitas vezes não conseguem que suas expectativas sejam atendidas.

No que tange a metodologia de ajustes fiscais, mesmo a via bilateral acaba diversas vezes por não ser adequadamente suficiente para resolver os conflitos que surgem nas negociações e a própria dupla tributação.

5.3 A POSSÍVEL CONVERGENCIA ENTRE BRASIL E OCDE

Dias Junior, em seu artigo “A possível convergência entre Brasil e OCDE nos preços de transferência – Uma via de mão dupla”, inicia sua pesquisa apresentando os principais conceitos e partindo para a problemática do ingresso do Brasil na OCDE, apresentando os desafios impostos pela economia digital em relação a pressupostos e diretrizes estipulados em um contexto anterior. Além disso, evidencia a problemática existente no que tange as diferentes abordagens aplicadas entre os países e principalmente no caso do Brasil, que não abordaria de maneira clara o princípio, se comparado a OCDE, que o reforça com frequência. Entretanto, O Brasil vem se posicionando aberto a possíveis flexibilizações quanto às abordagens utilizadas.

Dias Junior define os preços de transferência, através da própria definição da OCDE: “são os preços pelos quais uma empresa transfere bens físicos e propriedade intangível ou fornece serviços a empresas associadas (OECD,2017).

Ao aprofundar a discussão, o autor esclarece que as diretrizes da OCDE estabelecem que o princípio da ampla concorrência estaria interconectado com a teoria *separate entity*, uma vez que esta reflete a ideia de que as multinacionais devem dar o tratamento para cada uma das empresas dentro de seu grupo como se fossem uma única, resultando em lucros e tributos separados para cada uma destas.

Esse pressuposto está intimamente relacionado ao raciocínio proposto pelo princípio da ampla concorrência, uma vez que sua característica principal é tratar as empresas como se fossem entes distintos atuando nas condições atuais de mercado. Ambas as abordagens seriam consideradas como “duas faces da mesma moeda” (GREGORIO, 2011).

Dias Junior ainda menciona o relatório de Carrol de 1933, considerado precursor no estudo de preços de transferência, que trouxe o método do *separate accounting*, também fazendo relação com o princípio do *Arms lenght*, uma vez que carrega suas principais características por consistir na ideia da manutenção de contabilidades separadas por entidade. Este método é também mencionado pela convenção Modelo da OCDE, no primeiro parágrafo do art.9.

Ao tratar dos objetivos do principal pressuposto firmado pelas regras de PT, o autor relaciona o combate à dupla tributação (ou dupla não tributação), porém não se limita a eles. É mencionado a relevância da discussão dentro da agenda do BEPS de normas antiabuso por parte das entidades.

Para o entendimento completo do que foi exposto acima, é preciso definir o conceito BEPS. O *base erosion and profit shifting*, ou em português: “Erosão da Base e Transferência de Lucros”, de acordo com Silvio Petrini, refere-se a “um termo técnico usado para designar esquemas de planejamento tributário agressivo praticados por empresas multinacionais ou grupos econômicos, que se aproveitam de lacunas normativas e assimetrias dos sistemas tributários nacionais para transferir, artificialmente ou não, lucros a países com tributação baixa ou inexistente.

Como críticas, Dias Junior apresenta o argumento de que, apesar de se tratar de um ponto de partida crucial dentro do raciocínio do Preço de Transferência, o princípio da ampla concorrência também “preconiza uma comparação entre entes incomparáveis”, uma vez que as empresas podem partir de contextos muito

distantes uns dos outros, seja pela localização ou pelo porte, podendo gerar os mesmos tratamentos fiscais dentro de realidades diversas, ferindo o princípio da igualdade.

Além disso, questiona a viabilidade do *Arms lenght* nos “novos modelos negociais e objetos transacionáveis”. É cada vez mais comum as empresas se depararem com dificuldades de realizar comparáveis, o que se torna mais claro quando se tratam de intangíveis com características peculiares e particulares. Nestes casos, haveria, de acordo com o autor, uma tendência a utilizar-se métodos baseados em divisão de lucros, retirando o foco na precificação. Menciona também que uma parte da comunidade científica defende que a utilização do método estaria ultrapassada.

Dentro das propostas de regimes, Dias Junior menciona: (a) uma reforma de preços de transferência a partir de um modelo baseado em formulas predeterminadas de distribuição de lucros entre países nos quais as multinacionais atuam, Yariv Brauner; (b) um modelo intermediário que utilize as vantagens do *Arms lenght* e do *formulary apportionment* em conjunto, adequando seus pressupostos mais adequados de maneira parcial; (c) o próprio modelo guiado pelo *Arms lenght* para operações aonde há a facilidade de estabelecimento dos comparáveis entre partes não relacionadas; (d) modelo de fórmulas predeterminadas para casos aonde há dificuldade ou impossibilidade de estabelecer comparáveis.

Em relação a OCDE, é constatado que a organização ainda destaca o princípio do *Arms lenght* como diretriz principal, apesar das diversas críticas a sua suficiência e praticidade. A OCDE sustenta que não haveriam “critérios objetivos para a alocação dos lucros advindos dos benefícios da economia de escala e da integração entre empresas associadas” (OECD, 2017). Mesmo reconhecendo que a aplicação deste princípio pode ser muito dificultada quando este se referir a serviços e bens altamente especializados e intangíveis, atualmente correspondendo as transações mais desafiadoras de se classificar e definir métodos, a OCDE não havia considerado deixá-lo de lado em relação a outras abordagens.

Entretanto, ainda em relação ao princípio, demonstra-se claro que pra cumprir as exigências determinadas pela agenda do BEPS, não seria possível a

aplicação do *Arms lenght* sem que seu conceito fosse aprimorado e expandido sem entrar em dissonância com a proposta da iniciativa.

O autor menciona a proximidade entre as propostas de fórmulas predeterminadas e o relatório país a país (*country-by-country report*). A definição deste segundo relatório permeia o conceito de que cada país deve apresentar informações completas sobre a alocação global do lucro das multinacionais, tributos pagos e alguns indicadores de localização da atividade econômica entre as jurisdições em que atuam as multinacionais.

Conforme definição da OCDE, um Safe Harbour, em se tratando do regime de preços de transferência, é uma definição de desobriga o pagamento de certos tributos por contribuintes pré determinados, ou seja, categorias específicas de contribuintes. Seu objetivo primordial é ser um mecanismo eletivo que simplifique e reduza custos de conformidade tributária para aqueles que venham a cumprir os requisitos de entrada no regime especial, gerando a dispensa do cumprimento de regras gerais dos preços de transferência para determinadas operações.

Em relação a praticabilidade versus a legislação brasileira, o autor menciona a existência dos safe harbours, como possíveis alternativas simplificadoras propostas pela OCDE para os casos de empresas de porte menor e transações de menor complexidade.

Além disso, reitera que os custos e benefícios da aplicação do princípio da ampla concorrência precisam ser levados em consideração, uma vez que muitos dos países não teriam recursos suficientes para bancar as mudanças propostas e procedimentos exigidos.

Em se tratando de Brasil, ele afirma que a praticabilidade e simplificação são norteadores mais relevantes do que o próprio princípio na legislação vigente. Ao mencionar a Lei n. 9430/1996, demonstra que o raciocínio da elaboração de métodos para determinar os preços de transferência parte da fixação de um preço válido em matéria fiscal para determinar a base de cálculo do imposto de renda muito mais do que uma busca pelas condições de mercado ou um preço parâmetro guiado pelas demais empresas em situação de independência.

Tendo estabelecido esta realidade, o autor reconhece que existem significativas divergências entre a legislação brasileira acerca do tema e as diretrizes propostas pela OCDE e a possível adaptação de muitas destas para que seja possível estar em conformidade com o que é proposto pela organização. Menciona ainda o temor em relação a estas mudanças, uma vez que hoje elas priorizam a praticabilidade acima do próprio princípio.

Ao adentrar o aspecto das margens fixas como método de definição dos preços de transferência, Dias Junior explicita que o legislador estipula margens fixas de lucro a depender do setor econômico de atuação. Este método é hoje empregado quando há a impraticabilidade de se chegar aos custos incorridos das transações ou o procedimento é inviável de uma forma ou de outra.

Dentre suas vantagens, pontua a redução dos custos de conformidade, a menor chance de litígios e discussões posteriores quanto a composição dos preços, a possibilidade de discussão por parte do contribuinte ao que se refere a sua adequação, a minimização do trabalho na busca de comparáveis específicos, a menor necessidade de capacitação técnica e a competição entre empresas de um Estado quando sujeitos aos mesmos critérios de tributação. Como desvantagens, são citados o risco eventual de uma bitributação, a desconsideração das estruturas de custos dos contribuintes e a exigência de classificações claras quanto às despesas contábeis.

O autor reitera ainda que esse método pode ser compatível com o princípio da ampla concorrência, quando as margens fixas não forem absolutas (SCHOUERI, 2013) e com uma análise prévia do mercado em que atuam. Partindo desse pressuposto, o contribuinte poderia ser capaz de questionar a adequação e conciliar o princípio da ampla concorrência com a praticabilidade que hoje impera na legislação do país.

Ao que tange o aspecto dos safe harbours, regime de preços que se aplica a uma categoria específica de contribuintes e transações e os isenta de certas obrigações referentes aos preços de transferência, Dias Junior os classifica como instrumentos de praticabilidade. Esse instrumento acaba por evitar custos e minimizar debates acerca das transações enquadradas. Dentro de seus objetivos está reside a ideia de excluir da obrigatoriedade de seguimento do princípio

norteador da ampla concorrência àquelas situações não elegíveis e passíveis de uma desproporcionalidade.

Na legislação brasileira, os safe harbours podem ser aplicados somente nas operações de exportações. De acordo com a OCDE, que era relutante em relação aos safe harbours em publicações anteriores, reconheceu em 2017 que os “benefícios das regras de safe harbours podem superar suas desvantagens, desde que cuidadosamente aplicadas” (OECD, 2017).

Ao explorar o relatório *Transfer pricing in Brazil: towards convergence with the OECD standards*, são avaliados os pontos fortes e desafios das regras e práticas sobre a matéria de PT e a forma como é praticada hoje no Brasil.

Ao explorar três das onze perspectivas, explora em sua análise o princípio do *Arms lenght*, os métodos de preços de transferência e análise comparativa.

Ao que tange o primeiro aspecto, encadeia três principais pontos questionados: “a ausência de reafirmação do princípio, o escopo da aplicação das regras de preços de transferência e a ausência de delineação precisa da real transação na identificação das relações comerciais e financeiras”. Esses aspectos poderiam ser responsáveis por gerar dupla tributação, a falta de padronização em despeito aos demais membros da organização que acarretaria em incertezas.

Ademais, há transações que estão previstas pela OCDE como sujeitas as regras que são desconsideradas pela legislação brasileira. Isso se aplica também em matéria de território, uma vez que a OCDE inclui não somente transações com entidades residentes no exterior, como também entidades situadas em mesma jurisdição que poderiam se beneficiar de regimes tributário com tributação favorecida e mesmo dos prejuízos acumulados. Esses aspectos não são abordados pela legislação vigente. A OCDE defende que é preciso reavaliar igualmente a definição das pessoas associadas sujeitas ao controle dos PT, afim de limitar a evasão fiscal e a não tributação. Em contrapartida e como aspecto negativo, essa medida deve ser bem avaliada pois poderia ser geradora de bitributação.

São mencionadas também como falhas da legislação brasileira a falha na estipulação de regras que abranjam todo o conteúdo em matéria fiscal e em

identificar de maneira precisa as transações, que acarreta num risco de transferência de lucros e bitributação.

Ao fazer menção da segunda perspectiva, Dias Junior reconhece as diferenças marcantes entre as diretrizes da OCDE e nossa legislação. Essas diferenças são primordialmente encontradas na permissão de métodos alternativos a partir da OCDE que não são reconhecidos na lei brasileira, que admite apenas os previstos por esta. A existência de outros métodos “não permitidos” é reconhecida por poder gerar resultados que podem vir a se distanciar do valor real, cuja consequência é o risco de erosão da base tributária, além de gerar uma maior complexidade de fiscalização para as autoridades tributárias pela sua maior diferenciação.

Ainda é destacada a diferença que existe na liberdade de escolha do método pelo contribuinte brasileiro e a visão da OCDE, que defende que o método escolhido deva ser aquele que melhor se adequa ao caso em questão, uma vez que a primeira alternativa poderia contribuir para um menor ganho de receita e mesmo a transferência dos lucros.

Em relação a análise comparativa, é destacado que há diferenças relevantes em despeito a legislação brasileira e as diretrizes providas pela OCDE. Enquanto o pressuposto brasileiro se limita as características dos bens, serviços e direitos transacionados, a Organização estaria focada também na materialidade das diferenças das transações usadas em comparativo e que também poderiam ser utilizados parâmetros de empresas não domésticas. Além disso, o Brasil estaria direcionado para uma análise item a item, enquanto a OCDE abrange uma análise direcionada para o grupo conjunto das transações. São elucidados quatro pontos principais que diferenciam as abordagens de maneira relevante: “a ausência de uma análise comparativa completa, o uso estrito de comparáveis, a aplicação estrita de uma abordagem item a item e a limitação dos ajustes de comparabilidade”.

Ao tocar no tópico de modo de implementação das mudanças, o autor menciona que a Receita Federal, em conjunto com a OCDE, reafirma a importância do alinhamento completo e não apenas parcial das regras de Preços de Transferência ao que direciona a OCDE em suas diretrizes, afim de não acabar por gerar assimetrias e fugir da proposta inicial de alinhamento. Além do que, a

flexibilização das regras que aconteceria ao mesclar o que hoje é previsto em lei no Brasil e o que propõe a OCDE poderia gerar também uma maior complexidade de administração do sistema tributário e a possibilidade do contribuinte de pagar menos tributos.

Quanto ao tempo hábil para a execução das alterações do sistema vigente, são destacados ambos as possibilidades de um alinhamento gradual ou imediato, reconhecidas pela OCDE.

Em conclusão, o autor destaca o protagonismo da OCDE sobre as discussões em matéria tributária. Denota que é possível observar a proposta através do olhar que entende que a OCDE possui o modelo adequado a ser seguido, enquanto o sistema atual brasileiro estaria ultrapassado e necessitado de ajustes para se adequar ao modelo internacional.

Entretanto, reitera que apesar da dessa abordagem que parte da organização, há questões conflituosas que atingem esse raciocínio. Informa que os trabalhos realizados atualmente pela organização caminham para reformulações, principalmente nos campos da tecnologia e digital, indicando que não será possível seguir de maneira fiel apenas o princípio, hoje defendido como o grande norteador pela OCDE, para realizar tais mudanças, sendo este insuficiente. Isso acarretaria num distanciamento do que é hoje descrito pelo relatório elaborado pela Receita Federal em conjunto com a organização.

Não obstante, destaca que as novas propostas da OCDE para tratar a alocação de lucros na economia digital podem estar abrindo caminho interessantes para a abertura da organização para utilização de outros parâmetros e raciocínios, afim de seguir a ideia do *Unified Approach* (abordagem unificada de todos as jurisdições).

Por final, é destacado que o Brasil possui um sistema de menor complexidade por adotar as margens fixas, que tem como vantagem custos menores de implementação e redução da complexidade, o que poderia servir de ponto de partida para a OCDE, que já reconhece que para certos setores precisará flexibilizar e adaptar a utilização apenas *do Arms Lenght*.

6. METODOLOGIA

Caracterizada como uma pesquisa bibliográfica, a revisão sistemática estruturada, possível através do estudo de artigos científicos provenientes do portal de periódicos da CAPES, busca relações entre conceitos, características e ideias, muitas vezes unindo dois ou mais temas (ALMEIDA, 2011) correlacionados ao tema principal abordado, sendo, neste caso, as regras dos preços de transferência.

A revisão sistemática é caracterizada por empregar uma metodologia de pesquisa com rigor científico e transparência, afim de limitar qualquer enviesamento resultante na pesquisa por meio da seleção exaustiva dos textos publicados acerca do tema selecionado. Portanto, parte do trabalho realizado consistiu em delimitar a estrutura e qualidade das fontes de pesquisa e estabelecimento do critério de seleção dos artigos, afim de permitir que este trabalho possa ser verificado e replicado por outros pesquisadores por meio do “mapeamento de seu campo científico” (Rowley & Slack 2004).

Para instrumentalização desta revisão sistemática, a base referencial escolhida foi o portal da CAPES.

A partir da delimitação da base, foram traçadas as seguintes etapas: (a) identificação dos trabalhos científicos por meio da busca na base de dados selecionadas para a pesquisa, neste caso, a CAPES; (b) seleção dos artigos, de acordo com as questões aqui abordadas para a revisão; (c) estabelecimento de critérios de inclusão e exclusão através da leitura dos trabalhos; (d) seleção dos estudos para aprofundamento, análise e interpretação.

Foram empregados os termos “Preços de transferência” e “Preços de transferência” no site “<https://www-periodicos-capes-gov-br.ez29.periodicos.capes.gov.br/index.php/buscador-primo.html>”, acessando o Acervo através da opção “Busca por assunto”. Em seguida, selecionou-se a busca avançada e os resultados foram expandidos para que fosse possível analisar toda a complexidade de informações disponíveis no acervo.

Foram encontrados 169 resultados, que foram posteriormente analisados quanto a disponibilidade, a relevância e critérios de elegibilidade. Após a primeira seleção daqueles que continham o termo “Preços de Transferência”, trinta e um periódicos realmente abrangiam o assunto e não apenas mencionavam o termo no desenvolvimento de outro tema qualquer.

Como o escopo do trabalho envolveu dois tópicos primordiais, o assunto principal “Preços de Transferência” e sua relação com a contribuição exercida pela Organização Econômica de Desenvolvimento (OCDE), e muitos desses trabalhos envolviam, por exemplo, a aplicabilidade das práticas de preços de transferência em empresas de setores específicos ou mesmo o desenvolvimento sobre leis muito específicas, conclui-se que estas produções acadêmicas não seriam capaz de contribuir com os objetivos específicos traçados por este trabalho. Neste sentido, apenas três artigos abordaram o tema aqui proposto ao final da triagem de periódicos.

Os artigos selecionados aqui foram aqueles que possuíam relação com a conceituação das práticas de “Preços de Transferência” e/ou que tratavam das contribuições acerca desse tópico tributário originários da OCDE.

7. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Neste capítulo, serão explanados os resultados obtidos por meio da análise das informações coletadas.

Há inúmeras menções do termo “Preços de Transferência”, buscado na base CAPES, entretanto, o que se verificou foi um número ínfimo de autores e artigos que, de fato, abordassem o tema. As limitações deste estudo estão relacionadas ao fato de se tratar de uma área acadêmica ainda relativamente pouco explorada e cuja dimensão se faz difícil de ser mensurada, uma vez que há grandes expectativas sobre as resoluções por vir. Além disso, verificou-se uma descentralização acerca das atualizações da matéria.

Tem-se que a OCDE se destaca como protagonista das discussões e convenções em matéria tributária, a qual prioriza a utilização do princípio *Arms lenght* na elaboração dos Preços de transferência, mesmo este sendo considerado

defasado, não havendo qualquer complementação com abordagens alternativas, nos dias atuais.

Foi possível verificar que, ao explorar a conexão entre as diretrizes previstas para a OCDE e suas exigências quanto as regras de Preços de Transferência, deparamo-nos com inúmeros desafios, ainda que haja pontos fortes na matéria de Preços de Transferência e a forma como ela é aplicada no Brasil, principalmente com foco na adequação às normas da organização.

7.1 PROPOSTAS

Verificou-se que as quatro propostas de regimes por Dias Junior ainda permanecem como as melhores soluções para resolução dos conflitos entre as regras praticadas. Ainda não é possível inferir se o que será adotado é uma reforma de preços de transferência a partir de um modelo baseado em fórmulas predeterminadas de distribuição de lucros entre países de atuação; ou um modelo intermediário que utiliza as vantagens do Arms lenght e formulary apportionment, o que ocorreria de maneira parcial, ou se o próprio modelo guiado pelo Arms lenght para operações onde há a facilidade de estabelecimento dos comparáveis entre as partes, conforme destacado pela OCDE como diretriz principal; ou se será aplicado um modelo de fórmulas predeterminadas para casos onde há dificuldade ou impossibilidade de estabelecer comparáveis; ou mesmo todos ocorrerão em concomitância, ou ao menos parte deles.

7.2 SUGESTÕES DE DEBATES

Para além do exposto na revisão de literatura, é possível identificar, na literatura referente ao direito tributário, métodos de eliminação da dupla tributação internacional. Tais métodos englobam medidas também unilaterais e bilaterais, sejam pelos Estados, sejam pelos particulares. Classificam-se como particulares as empresas, que se utilizam comumente de planejamento tributário especializado de caráter internacional.

Entretanto, os mecanismos adotados pelo direito tributário possuem diferenças dos citados aqui. São estes os métodos: da isenção integral, isenção com

progressividade, imputação ordinária, imputação integral, dedução e divisão do poder tributário.

O método da isenção integral não considera o rendimento estrangeiro para fins de tributação. Ou seja, esse rendimento não é tributado no Estado de residência. Pode ser concedido de ambas as formas: pelo país de residência do contribuinte ou pelo país aonde origina-se a fonte do rendimento. Este método é mais comum entre países que tem um fluxo de investimento de ambas as vias, uma vez que a isenção concedida por um poderá ser mais facilmente compensada em um período seguinte. Tal método é adotado pelo Modelo de Convenção da OCDE, no caso de ganhos em *royalties* e venda de bens (artigo 12, §1; artigo 13, §4).

O segundo método de isenção, isenção com progressividade, apesar de excluir a incidência das normas tributárias, considera os elementos materiais do fato gerador isento para estipular a alíquota incidente no cálculo do tributo sobre os demais eventos. A isenção com progressividade nasce da necessidade de corrigir distorções referentes a aplicação da isenção integral, uma vez que rendas, bens, lucros e produtos relacionados aos eventos transacionais acabam não sendo aderidos ao cálculo.

Como terceiro método destaca-se o método da imputação integral, que, por sua vez, caracteriza-se pela concessão de créditos pelo país de residência, levando em consideração a totalidade do imposto pago, sem limitação. Entretanto, é evidente que a utilização dessa forma exclui os efeitos das políticas fiscais dos países importadores de capital, que muitas vezes aderem a mecanismos de atração de investidores através da redução de carga tributária.

O método da imputação ordinária assemelha-se ao anteriormente explicado, entretanto, o que os difere é que esse crédito pode ser limitado ou não. Essa característica do crédito ocorre quando este valor só pode ser cobrado nos limites do seria cobrado no país fonte sobre essa renda. Nos casos em que o imposto cobrado no país fonte for maior do que o cobrado no país de residência, considera-se que essa isenção não será integral, diferença fundamental para o método acima elucidado.

Por último, tem-se que o método da dedução deduz o imposto pago pelo contribuinte no país fonte e mantém a tributação sobre o restante da renda obtida no exterior. Neste caso, a questão da eliminação da Pluritributação não é solucionada.

A apresentação da abordagem do direito tributário aqui tem como função expandir o leque da discussão das possibilidades que podem ser empregadas na solução dos casos de bitributação internacional. Não foram encontrados materiais que explorassem as possibilidades previstas nessa abordagem pelos mecanismos de pesquisa utilizados no presente trabalho. Por mais que haja semelhanças entre os métodos citados, há potencialmente diferenças significativas que poderiam ser apresentadas como soluções mais adequadas as problemáticas enfrentadas na estipulação de padrões entre a legislação brasileira e o Modelo proposto pela OCDE.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como verificado, o presente trabalho buscou conceituar os principais tópicos que permeiam o tema Preços de transferência, bem como acrescentar a coletânea de informações ao debate as contribuições existentes fornecidas pelos posicionamentos mais recentes da OCDE frente ao tema abordado.

Conforme explicitado, a temática da múltipla tributação permite inúmeras discussões e carece ainda de maior aprofundamento quanto a questão propositiva de ações de solução dos conflitos.

Importa destacar que, para além dos conceitos, o fenômeno aqui disposto ocorre tão somente pela justaposição de normas de um ou mais Estados, incidentes sobre um mesmo fato gerador, através de um tributo idêntico e num mesmo período. Portanto, o objetivo da resolução desse conflito reside na justiça fiscal.

Torna-se claro o empenho da OCDE e do Brasil através dos esforços empenhados para tornar as mudanças conclusivas, e como consequência dessa e de outras ações para cumprir os requisitos, a resultante da adesão do Brasil como membro da OCDE. O Brasil, em especial, tem modificado a sua política econômica em relação ao mercado internacional, abandonando o protecionismo e estando mais adepto a políticas de abertura econômicas que façam sentido. Por isso, o resultado

observado é o expressivo aumento de acordos bilaterais acerca da bitributação internacional e a adoção gradual do Modelo da OCDE.

Entretanto, esse processo ainda se encontra em curso e há muitas discussões pertinentes a serem elaboradas. É esperado, portanto, que no Brasil o estudo dessa matéria se torne cada vez mais relevante.

Evidentemente e corroborando o exposto anteriormente, não se pretendeu o esgotamento do tema, mas sim demonstrar uma possível lacuna existente para a elaboração de mais estudos referentes ao tópico, além de propiciar o ordenamento dos conceitos e discussões mais recentes afim de incentivar futuros estudos.

9. BIBLIOGRAFIA

AMORIM, J. C. Os procedimentos de determinação dos preços de transferência. **Dereito: revista jurídica da Universidade de Santiago da Compostela**, 24 dezembro 2018.

BACCARO, R. F. **Manual de Preços de Transferência - Uma Aplicação Prática Ante as Margens de Lucro Predeterminadas**. 1ª. ed. São Paulo: [s.n.], 2002.

EXPANSÃO. **<https://www.expansao.co.ao/gestao/interior>**. Disponível em: <<https://www.expansao.co.ao/gestao/interior/precos-de-transferencia-um-regime-complexo-que-ainda-nao-surtiu-todos-os-seus-efeitos-83416.html>>. Acesso em: 2022.

FUCK, L. F. Revista do Mestrado em Direito da UCB. **Métodos para Evitar a Pluritributação Internacional**, 2007.

INTERNACIONAL Tax Review. **<https://www.internationaltaxreview.com/article>**. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a59lajj2mk5ijhm51c/o-futuro-dos-precos-de-transferencia-no-brasil>>. Acesso em: 2022.

IPEA. **<https://www.ipea.gov.br/desafios>**. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=3236>.

JCCONCURSOS. **<https://jcconcursos.com.br/>**, 2022. Disponível em: <<https://jcconcursos.com.br/noticia/brasil/brasil-na-ocde-entenda-vantagens-de-fazer-parte-da-organizacao-96831>>. Acesso em: Outubro 2022.

JUNIOR, A. A. S. D. A Possível Convengência entre Brasil e OCDE Nos Preços de Transferência - Uma via de mão dupla. **Revista Direito Tributário Internacional Atual 8.8**, 2021.

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

ORGANIZAÇÃO para Cooperação e Desenvolvimento (OCDE). **OCDE**. Disponível em: <<http://www.ocde.org>>. Acesso em: Dezembro 2022.

PERIÓDICOS capes-gov-br, 2022. Disponível em: <<https://www-periodicos-capes-gov-br.ezl.periodicos.capes.gov.br/>>. Acesso em: Outubro 2022.

PODER 360. **https://www.poder360.com.br/economia/**. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/economia/entenda-os-pros-e-contras-da-entrada-do-brasil-na-ocde/>>. Acesso em: 2022.

PORTAL Tributario. **https://www.portaltributario.com.br/artigos**. Disponível em: <<https://www.portaltributario.com.br/artigos/o-que-e-preco-de-transferencia-transfer-pricing.htm#:~:text=%E2%80%9CO%20termo%20%E2%80%9Cpre%C3%A7o%20de%20transfer%C3%A7%C3%A3o%20sediada%20em%20para%C3%ADso%20fiscal.>>. Acesso em: 2022.

PROQUEST. **https://www.proquest.com/docview**. Disponível em: <<https://www.proquest.com/docview/2602471540/8B772774285E48CDPQ/13>>. Acesso em: 2022.

SCHOUERI, L. E. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SILVA, A. D. N. A tributação internacional dos preços de transferência: a contribuição da OCDE. **Revista do programa de mestrado em direito do UniCEUB 1.1**, 16 ago. 2007.