

NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O ARTIGO 9 DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: HIPÓTESE DE *TREATY OVERRIDE*?

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

1. Introdução

O presente estudo tem por escopo abordar a relação entre as normas brasileiras de preços de transferência veiculadas pela Lei n. 9.430/96 e compará-las com o artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, levando-se em conta as recomendações e o formato preconizado pela Convenção Modelo da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) – CM OCDE.

O objetivo é verificar se, da forma que a lei brasileira de preços de transferência (Lei n. 9.430/96) foi editada, ela violaria as disposições do artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Ou seja, se as normas de preços de transferência brasileiras constituiriam afronta ao artigo 9 da CM OCDE e, portanto, configurariam *treaty override* com relação aos acordos de bitributação celebrados pelo país antes da edição de tal lei doméstica. Saliente-se que, até 2009, o Brasil celebrou quase 30 acordos de bitributação, em plena vigência.

Essa análise, em nossa opinião, é de extrema relevância, sobretudo no cenário tributário internacional vivenciado pelo

Brasil, após a denúncia do acordo de bitributação com a Alemanha (2005) e a ausência de acordo de bitributação com os Estados Unidos. Ambos os fatos podem ser, parcialmente, explicados precisamente por força da postura brasileira com relação às normas que versam sobre preços de transferência, em âmbito interno, bem como na forma de negociação e interpretação destas regras domésticas diante do artigo 9 dos acordos de bitributação.

Do ponto de vista prático, a questão reside em que casos uma empresa residente no Brasil está obrigada a adotar os métodos brasileiros, previstos na Lei n. 9.430/96, nas suas operações de importação e exportação com pessoas vinculadas residentes em país com o qual o Brasil possui acordo de bitributação, para se verificar se o preço praticado em tais operações corresponde ao preço que teria sido praticado nas relações com terceiros não vinculados.

Essa figura da extrapolação ou violação de norma de acordo de bitributação internacional por força de norma interna é conhecida como *treaty override*. Para a análise ora proposta se pressupõe um exame sobre a hierarquia entre as normas de Direito interno e as normas dos acordos de bitributação, bem como a análise da prevalência de uma sobre a outra sendo, portanto, tema de grande importância para os parceiros internacionais do Brasil.

2. Normas brasileiras de preços de transferência e o Princípio do *arm's length* no Brasil

Anteriormente a 1996, não existia qualquer tratamento específico dos preços de transferência na legislação brasileira. Até esta data, o controle dos preços praticados em transações nacionais e internacionais entre partes relacionadas ou pessoas ligadas era feito por meio de regras de combate à distribuição disfarçada de lucros (DDL).¹

Como assevera Bento,² ao contrário da regras de DDL – deveras subjetivas – o legislador brasileiro, ao adotar as regras de preços de transferência, instituiu um controle normativo altamente objetivo. Outra diferença entre os preços de transferência e a DDL é que esta exige uma vinculação societária entre quem recebe e aquele que paga os valores imputados como lucro, contrariamente ao preço de transferência, em que o vínculo societário não é essencial. Também se pode afirmar que a natureza dos preços de transferência é internacional, enquanto o DDL tem caráter nacional ou doméstico.³

As normas relativas aos preços de transferência foram inseridas no sistema jurídico pátrio pela Lei n. 9.430/96 que, por sua vez, trouxe em seus artigos 18 e 19, respectivamente, os métodos a serem empregados nas operações de aquisição ou de

1. Sobre o tema vide obra de SCHOUERI, Luis Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

2. BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira. As Regras Brasileiras de Preços de Transferência e o Princípio Arm's Length – Uma Análise Multidisciplinar. In PANZARINI FILHO, Clóvis et. Al. (coord.) *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 2, 2006, p. 109.

3. Idem.

exportação de bens, serviços e direitos com pessoa vinculada residente no exterior (art. 23) ou, ainda que não vinculada, com pessoa residente em país com regime de tributação favorecida (art. 24).

As únicas exceções, isto é, as hipóteses em que não se aplicam as regras de preços de transferência, no Direito interno brasileiro, são nos casos de pagamentos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa e assemelhadas, os quais estão sujeitos a legislação específica.⁴

O objetivo das normas de preços de transferência, tanto no Brasil como no Direito comparado, é evitar a realocação, de um lado, de custos, despesas ou depreciação, e de outro, dos lucros produzidos em determinada jurisdição, quando as transações são realizadas entre partes relacionadas.

Assim, o controle por meio de preços de transferência visa estabelecer o limite máximo para deduções (custos, despesas e depreciações) bem como os limites mínimos de rendimentos no país, ambos para fins de imposto de renda, evitando a manipulação geográfica dos lucros e deduções gerados em razão de transações entre partes que possuam algum tipo de relação societária, de controle ou, no caso brasileiro, em outras hipóteses, como será devidamente analisado em tópico específico, que trata do conceito interno de pessoas vinculadas.

Esta necessidade de se controlar os preços praticados que não foram negociados livremente no mercado aberto, sob as leis

4. Vide crítica sobre o tema em SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência no Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 302.

da oferta e da demanda, implicam diretamente na alteração dos princípios da livre concorrência e da igualdade, além de também influenciarem o princípio da capacidade contributiva e o próprio conceito de renda tributável, de acordo com ordenamento jurídico brasileiro.

Nas palavras de Schoueri,

por meio da legislação dos preços de transferência, as transações entre partes vinculadas serão, para efeitos tributários, valoradas como se de transações entre partes independentes se tratasse, adotando-se os preços das últimas para efeito do imposto a pagar.⁵

A legislação brasileira, portanto, estabeleceu nas operações de importações um limite máximo de preço para fins de dedutibilidade de custos e despesas na apuração do lucro real em seu artigo 18, *caput*. Já nas exportações a referida Lei n. 9.430/96 estabeleceu um limite mínimo de preço a ser praticado, nos termos do art. 19, *caput*, sujeito a ajuste por parte da Autoridade Fiscal, no caso de sua inobservância.

Estes limites máximos e mínimos são definidos na lei interna brasileira através dos métodos listados nos respectivos artigos, os quais não são objeto do presente estudo, razão pela qual não serão abordados.⁶ Importante salientar, no caso brasileiro, que o contribuinte está livre para escolher qualquer dos métodos previstos na Lei n. 9.430/96 para a apuração de um preço parâmetro *arm's length*, assim entendido como

5. Idem, p. 73.

6. Para uma análise profunda sobre os métodos adotados pela legislação brasileira, para fins de apuração de preços de transferência, vide SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 121 a 201.

aquele que teria sido acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.⁷

Convém apontar, notadamente, que a evolução da legislação tributária brasileira no que se refere aos preços de transferência decorreu de uma necessidade de se coibirem práticas abusivas e, inclusive, seguir a tendência internacional sobre o tema, notadamente a regras da OCDE. Esta conclusão pode, inclusive, ser retirada da exposição de motivos que acompanhou o projeto da lei em comento, no qual essa necessidade é mencionada em seu item 12.⁸

Assim, segundo Barreto,⁹ considerando que a exposição de motivos da referida lei nacional refere-se à OCDE, é admissível sustentar que os princípios e regras da OCDE devem iluminar a aplicação da Lei n. 9.430/96, ou seja, devem ser adotadas as diretrizes e a sistemática da OCDE (e, portanto, dos *Guidelines*)¹⁰ na aplicação e interpretação das normas de preços de transferência no Brasil.

7. SCHOUERI, Luis Eduardo. Idem., p. 293.

8. “As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países 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, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior”.

9. BARRETO, Paulo Ayres. O Tratamento Transnacional nos Preços de Transferência e seus Limites Constitucionais. In SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009, p.140.

10. Em 1995 a OCDE, com o intuito de auxiliar internacionalmente no estudo de tema tão complexo, editou um manual sobre os preços de transferência em padrões internacionais, intitulado “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” (*Gui-*

Especificamente no que se refere ao princípio do *arm's length* no Direito brasileiro, para Schoueri,¹¹ o legislador brasileiro adotou implicitamente tal princípio, na medida em que, apesar de não ter sido literal, é possível extraí-lo de todo o texto da Lei n. 9.430/96 que versa sobre preços de transferência (art. 18 a 24).

Em oposição a tal entendimento, Barreto¹² menciona a abissal contradição entre a exposição de motivos da Lei n. 9.430/96 e seus enunciados prescritivos. Para o autor, o Brasil não adotou a regra de não favoritismo ou o padrão *arm's length*.

Por fim, cumpre apontar que o legislador brasileiro, ao adotar as regras de preços de transferência, o fez mediante a adoção de percentuais de lucros fixos permitindo, contudo, que os contribuintes utilizem margens diversas, desde que devidamente comprovadas, nos termos do art. 21, § 2º da Lei n. 9.430/96.

3. Adoção do Princípio do *arm's length* pela OCDE e pelo Brasil

Conforme aponta Bento,¹³ a utilização de um critério uniforme na determinação dos preços de transferência com

delines). Este manual contém comentários sobre os diversos temas importantes para determinação dos preços de transferência, tais como os princípios aplicáveis às transações entre partes relacionadas, inclusive envolvendo bens intangíveis. Em virtude da ampla experiência e renome da mencionada organização internacional, os *Guidelines* tornaram-se a principal referência internacional em matéria de preços de transferência, inclusive para países que não são membros da OCDE.

11. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 105.

12. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo, Dialética: 2002, p. 153.

13. BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira. *op.cit.*, p. 113.

o objetivo de compatibilizar interesses de autoridades fiscais e contribuintes foi precisamente o motivo, sob a ótica internacional, que fez com que a comunidade internacional, sobretudo a OCDE, adotasse o padrão *arm's length* no que se refere aos preços de transferência.

Não obstante as regras da OCDE sobre preços de transferência tenham servido como motivação à produção das normas internas brasileiras sobre o tema, veiculadas na Lei n. 9.430/96, tal adoção foi longe de ter sido total, haja vista as diferenças nos critérios para a definição de comparabilidade e ajustes, a existência de margens fixas nas regras brasileiras e a adoção de outros métodos que não aqueles adotados pela OCDE, por exemplo.¹⁴

Independentemente de as regras brasileiras não terem sido incorporadas de forma idêntica às regras da OCDE (principal referência em matéria de preços de transferência no cenário internacional), Tôrres¹⁵ aponta que isto não é, por si só, suficiente para afastar o princípio do *arm's length* ou negar sua inserção o ordenamento jurídico brasileiro.

De acordo com o autor,¹⁶ cada nação adota os métodos de controle sobre os preços de transferência com as suas próprias particularidades, mas também com pontos em comum, razão pela qual surgiram diversos métodos eficazes para al-

14. Idem, p. 115.

15. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional* – planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001, p. 190.

16. Idem.

cançar o preço de livre concorrência e, assim, refletir em cada país o *arm's length principle*.

Portanto, não se discute que o Brasil não incorporou em sua legislação interna as regras de preços de transferência da OCDE, o que se comprova sem grandes esforços. Contudo, o que é relevante é verificar a consistência dos resultados decorrentes da aplicação das regras adotadas no Brasil com o princípio *arm's length*, consagrado pela OCDE e incorporado pelos seus países membros e outros não membros, em matéria de preços de transferência.

Assim, assevera Bento¹⁷ que três são as características peculiares à legislação brasileira que devem ser analisadas para se verificar se as regras brasileiras de preços de transferência seriam consistentes com o princípio *arm's length* consagrado no artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil (e, assim, verificar se existiria *treaty override* nos casos dos acordos celebrados antes da vigência da Lei n. 9.430/96). São elas: (i) a adoção de margens fixas de lucros; (ii) a liberdade na escolha dos métodos; e (iii) a adoção dos chamados métodos tradicionais, exclusivamente.

Nestes pontos, o Brasil continua na contramão internacional do que vem sendo adotado pelos países membros da OCDE, adotando uma política inflexível ao não permitir, na prática, outros métodos ou admitir outras possibilidades aos contribuintes.

17. Idem.

4. Relação entre normas de acordos de bitributação e de leis internas

A questão atinente à prevalência das normas veiculadas pelos acordos de bitributação sobre as normas veiculadas por leis internas é, como a doutrina já exaustivamente afirmou, demasiadamente complexa, uma vez que aborda o conceito e os limites da soberania de um Estado, relacionando questões de Direito Constitucional com de Direito Internacional Público.¹⁸ Diz respeito, portanto, à relação existente entre soberania e diplomacia, entre validade e eficácia, e o conceito de “jurisdição”,¹⁹ discussões estas que estão fora do escopo de nosso estudo.

A dupla ou bitributação ocorre quando impostos semelhantes são exigidos da mesma pessoa, em virtude de um mesmo objeto, pelo mesmo período de tempo e por força do exercício de duas soberanias fiscais.²⁰ Convém ressaltar que a doutrina já se manifestou no sentido de que tal fenômeno não é ilícito, mas permanece sendo nocivo, sobretudo por inibir o desenvolvimento do comércio e os investimentos internacionais.²¹

18. Cf. XAVIER, Alberto. Pressupostos e limites de aplicação dos métodos de apuração dos preços de transferência da lei n. 9.430/96 face ao art. 9º dos tratados contra a dupla tributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, n. 1, 2005, p. 18.

19. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 266.

20. COSTA, Alcides Jorge. Direito de autor e tratados para evitar a bitributação. In *A tutela jurídica do direito de autor*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 83 apud GERMANO, Livia de Carli. Regime Tributário dos Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas. in TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 805.

21. TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional das empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 231.

Os principais objetivos que fazem com que os Estados celebrem um acordo de bitributação são sabiamente elencados por Baker,²² sendo tais objetivos comuns os seguintes: (i) eliminar a dupla tributação a fim de prevenir o desestímulo ao comércio internacional; (ii) fornecer cooperação entre administrações fiscais no combate à evasão fiscal; (iii) fornecer certeza a investidores e agente do comércio quanto ao regime fiscal sob o qual estarão submetidos – novamente prevenindo o desestímulo ao comércio internacional; e (iv) eliminação de tributação discriminatória.

A doutrina especializada é unânime em afirmar que as normas dos acordos de bitributação jamais podem criar tributos, ou seja, não inovam no campo tributário (função positiva), mas simplesmente limitam (função negativa) eventual incidência de normas internas.²³

Na metáfora deveras ilustrativa de Vogel, temos que os acordos de bitributação servem como uma máscara,²⁴ colocada sobre a face do Direito interno: a máscara tapa partes da face impe-

22. BAKER, Philip. Double taxation agreements and international law: a manual on the OECD model double tax convention. Londres: Sweet & Maxwell, 1991, p. 10 apud GERMANO, Livia de Carli. Regime tributário dos contratos de compartilhamento de custos e despesas. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 805.

23. Neste sentido vide BAKER: “*the treaty comes only to relieve from tax which might otherwise have been imposed*” (BAKER, Philip. *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, p. 7 e ss.); VOGEL: “*a tax treaty neither generates a tax claim that does not otherwise exist under domestic law nor expands the scope of alters the type of an existing claim (...)*” (VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. Deventer: Kluwer, 1991, p. 19); e XAVIER: “a orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa, como corolário do princípio da legalidade ou da tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei” (XAVIER, Alberto. op. cit., p. 23).

24. Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 284.

dindo que as normas internas incidam. Contudo, as normas de Direito interno continuam a incidir nos buracos da máscara que continuaram visíveis (boca, olhos etc.).

A partir desta metáfora, não há mais espaço para se aceitar a redação *ipsis literis* do artigo 98 do CTN,²⁵ na medida em que resta claro que os acordos não revogam a lei interna, mas simplesmente suspendem sua eficácia, prevalecendo no caso concreto. Por este motivo, a norma interna continua a produzir seus efeitos nos “buracos da máscara”.

De acordo com Silva,

o art. 98 do CTN contém, sim, um comando ao legislador pátrio, no sentido de que a ele é vedado inserir qualquer norma no ordenamento jurídico que seja contrária àquilo que foi veiculado no acordo. O modal deontico, no caso, é o proibido.²⁶

Trata-se, na realidade, de uma suspensão de eficácia da norma interna nas situações específicas e absolutamente delimitadas, disciplinadas pela norma convencional.²⁷ Para Xavier,²⁸ estaríamos diante de uma limitação de eficácia, que caracteriza o fenômeno da *derrogação*. Todavia, para Moussallem,²⁹ a

25. “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais **revogam** ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (grifos nossos).

26. SILVA, Felipe Ferreira. “Tratados internacionais: procedimento de produção, recepção no Direito interno e questões correlatas”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de especialização em Direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1043.

27. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 113.

28. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 102-103.

29. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 214-216.

distinção entre derrogação (revogação expressa parcial) e ab-rogação (revogação expressa total) é inútil, na medida em que a derrogação seria um falseamento da revogação.

A relevância em se apontar a impropriedade no uso do termo “revogação” ao invés de “suspensão de eficácia” não diz respeito a mero capricho acadêmico, mas sim relevância jurídico-pragmática. Isto porque, por exemplo, no caso de o acordo ser posteriormente denunciado por uma das partes contratantes, não há que se falar na necessidade de nova publicação das leis tributárias para que estas passem novamente a incidir, haja vista não terem sido revogadas (extirpadas) do sistema jurídico, mas sim, somente terem sua eficácia contida temporariamente (durante a vigência do acordo e inter partes) e, portanto, latente para determinadas situações.

Em relação à prevalência das normas dos acordos sobre as normas veiculadas por legislação interna, Xavier³⁰ assevera que há fundamentação constitucional para se sustentar tal prevalência, notadamente o artigo 5º, § 2º da Constituição Federal (CF). Ademais, chega a ser absurdo para o autor sustentar o contrário, na medida em que tal raciocínio implicaria em se negar a própria utilidade prática de um acordo internacional, que é precisamente a de estabelecer certos limites consensuais ao exercício da soberania de cada Estado contratante.³¹

Portanto, seja em função do art. 5º, § 2º, do art. 84, VIII, ambos da Constituição Federal, por força do art. 98 do CTN,

30. XAVIER, Alberto. *Pressupostos e Limites de Aplicação dos Métodos de Apuração...*, p. 19.

31. *Idem*, p. 18.

ou em razão das disposições da Convenção de Viena e dos “*international tax regime*”,³² entendemos que os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas internas.

A partir desta constatação de que os acordos de bitributação têm aplicação prevalente em relação à lei interna, cumpre verificar se tal prevalência mantém-se adequada em relação às normas de preços de transferência previstas no art. 9 dos acordos celebrados pelo Brasil. Em caso negativo, isto é, se as normas brasileiras ultrapassarem os limites impostos pelo art. 9 dos mencionados acordos, poderemos estar diante de um *treaty override* em relação os acordos celebrados previamente à edição da Lei n. 9.430/96.

5. O *treaty override* no Direito tributário

Sobre a questão de ser possível uma norma jurídica que ingressa no ordenamento por intermédio de lei ordinária revogar disposição em sentido contrário, veiculada anteriormente por acordo internacional, estamos diante de pergunta sobre a possibilidade do chamado *treaty override* no sistema jurídico pátrio.

O *treaty override* ocorre quando há:

superação, por ato legislativo posterior, de compromissos firmados por meio de um acordo internacional. Diverge na denúncia, procedimento previsto na Convenção de Viena sobre tratados internacionais e que, nos acordos de bitributação é hipótese de raríssima ocorrência (...) No *treaty override*, o país, no lugar de

32. AVI-YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2007, p. 4-5.

comunicar a seu parceiro sua intenção de não mais manter o vínculo assumido internacionalmente, limita-se a editar legislação interna que ultrapassa os limites impostos pelo tratado.³³

Para Rocha,³⁴ embora o ordenamento jurídico brasileiro não reconheça qualquer primazia das convenções para evitar a dupla tributação da renda sobre a legislação interna, é bastante remota a possibilidade do *treaty override* em razão de, no caso de edição de legislação posterior à celebração do acordo, ser aplicado o critério de especialidade para solução de antinomias, acarretando em prevalência do acordo.

Precisamente sobre o tema do *treaty override*, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (recentemente aprovada pelo Brasil por meio do Decreto Legislativo n. 496 de 20/07/2009) ao se referir ao Direito interno e à observância dos acordos, dispõe em seu artigo 27 que: “Uma parte não pode invocar as disposições de seu Direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (...)”.

Em face dos princípios internacionais consubstanciados na Convenção de Viena sobre o Direito dos tratados, quais sejam, a boa-fé³⁵ e o *pacta sunt servanda*,³⁶ e também dos costumes internacionalmente praticados e consagrados pelos Estados Soberanos, conclui-se que, do ponto de vista normativo e dos princípios

33. In ROCHA, Sérgio André. *op.cit.*, p.12.

34. *Idem*, p. 117

35. Dispõe o art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, quando elenca a regra geral de interpretação dos tratados, que: “um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade”.

36. Dispõe o art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados que: “todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé”.

tributários internacionais costumeiros, o *treaty override* como deve ser repellido, não obstante poder ser considerado como medida lícita³⁷ por parte dos Estados contratantes.

Cabe, assim, verificar se tal figura se aplica nos casos das regras de preços de transferência brasileiras, quando comparadas (e, prevalectentes) às regras do artigo 9 dos acordos de bitributação anteriormente celebrados pelo Brasil.

6. As normas de preços de transferência nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e sua relação com as normas internas

É indiscutível que o Brasil adota a Convenção Modelo da OCDE, com algumas alterações,³⁸ como base para negociar e assinar seus acordos de bitributação, não obstante o fato de não ser membro da OCDE. Em matéria de preços de transferência, os acordos brasileiros adotam regras que se compreendem nos artigos 7 (filiais) e 9 (1) (empresas associadas independentes) da referida Convenção, regras estas que adotam precisamente o princípio *arm's length*.

O artigo 9 da CM OCDE consagra o princípio *arm's length* e, portanto, permite que os Estados contratantes efetuem ajustes no lucro de seus respectivos contribuintes no caso de as empresas associadas manterem suas relações comerciais sob

37. Sobre a discussão com relação à ilicitude do *treaty override* vide TÓRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo, RT: 2001, p. 635-637.

38. Das quais se destaca, principalmente, a ausência do artigo 9 (2), que permite o ajuste correlato por parte do outro Estado Contratante, para fins de apuração da renda.

condições especiais, que não existiriam entre empresas independentes (i.e., no livre mercado).

O parágrafo 2º do artigo 9 da CM OCDE dispõe sobre os ajustes correlatos, isto é, ajustes equivalentes a que ficam obrigados os Estados contratantes em virtude dos ajustes promovidos pelo primeiro Estado contratante, a fim de afastar a bitributação econômica, que poderia ocorrer no caso de ajustes unilaterais.

Cumprе apontar que o Brasil não adota,³⁹ em seus acordos de bitributação, o parágrafo 2º do art. 9, que prevê a obrigação de realização de ajuste equivalente pelo outro Estado contratante, quando o Estado contratante efetuou um ajuste. Segundo Schoueri,⁴⁰ uma vez que os ajustes correlatos apenas se fazem se o primeiro Estado demonstrar o desvio do princípio do *arm's length*, este dispositivo gera grandes dificuldades práticas em sua aplicação, sendo um dos motivos pelo qual o Brasil recusa inseri-los em seus acordos.

Independentemente da não adoção de tal parágrafo 2º no artigo 9, é de suma relevância salientar que, na falta de ajuste correspondente, não há bitributação jurídica, que é expressamente coibida pelos acordos de bitributação, mas pode haver bitributação econômica,⁴¹ uma vez que o artigo 9, parágrafo 2º, existe precisamente para evitar esse segundo tipo de tri-

39. Isto ocorre, por exemplo, com os tratados celebrados com Espanha, França, Itália, entre outros.

40. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 288.

41. VASCONCELLOS, Roberto França. Preços de transferência e acordos de bitributação. in BORGES, Alexandre Siciliano; FERNANDES, Edison Carlos; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Manual de preços de transferência no Brasil*. São Paulo: MP, 2007, p. 168.

butação, que não faz parte do escopo ao qual os acordos de bitributação visam repelir.

Os comentários ao artigo 9 da CM OCDE são expressos em dizer que o ajuste, nos acordos de bitributação, cabe apenas no caso de se constatar a existência de relações que violem o *arm's length*, ou seja, relações e condições especiais entre as partes, alheias a terceiros independentes. É dito que “não é autorizado qualquer ajuste nas contas das empresas associadas se as transações entre tais empresas se efetuarem em condições de um mercado aberto normal (em bases ‘*arm's length*’)”.⁴²

Ainda sobre o tema observa-se que a não adoção do parágrafo 2º do artigo 9 nos acordos não implica, necessariamente, em bitributação econômica, uma vez que esta pode ser evitada por meio de procedimento amigável, previsto no próprio acordo, e no art. 25 da CM OCDE. Contudo, esta via de solução amigável já se mostrou ineficaz, inclusive no caso das controvérsias entre Brasil e Alemanha, que contribuíram para que a Alemanha denunciasse o referido acordo de bitributação.⁴³

Também cumpre apontar que, para haver o reajuste do lucro com base no artigo 9, parágrafo 2º da CM OCDE, é imprescindível que o Estado que pretende fazer o ajuste possua tal previsão em sua legislação interna. Isto porque, na ausência de lei interna prevendo tal reajuste, não haverá norma que embase esta incidência tributária, violando-se, por conseguinte, o princípio da legalidade. Como já dito, as normas veiculada

42. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 288.

43. CASTELON, Marta Oliveros. Perspectivas de novo acordo de bitributação Brasil-Alemanha. In: *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, n. 8, 2008, p. 164.

pelos acordos de bitributação não criam obrigações tributárias, apenas limitam a incidência da lei interna visando, precisamente, garantir que o ajuste seja feito com base no princípio *arm's length*, nos casos dos preços de transferência.

Especificamente no que se refere aos preços de transferência, tal matéria é disciplinada no Artigo 9 da CM OCDE que pode ser traduzido da seguinte forma:

Artigo 9

Empresas Associadas

Quando:

- a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou
- b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras por condições aceitas ou impostas que diferem da que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.

Este artigo 9 *supra*, que é o modelo seguido pelo Brasil nos acordos de bitributação, estabelece ajustes nos preços de transferência aos casos em que: (i) uma empresa tenha participação direta ou indireta no controle, direção ou capital de outra (isto é, seja uma empresa associada); ou (ii) que as empresas estejam ligadas em suas relações comerciais ou financeiras por condições distintas das que teriam acordado com empresas

independentes, sendo que tais empresas ligadas devem ser residentes em um ou em ambos os Estados contratantes.

Para Schoueri,⁴⁴ em virtude do efeito da “máscara” ilustrado por Vogel, o Estado renunciou à prerrogativa de fazer ajustes nos casos de (i) empresas não associadas; (ii) transações abarcadas pelo princípio do *arm's length*; e (iii) inexistência de redução de lucro em virtude da não observância do *arm's length*.

Uma vez que o artigo 23 da Lei n. 9.430/96 inclui, em sua definição, figuras alheias ao conceito de empresas associadas previsto no artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil – tais como consórcios ou condomínios, parentes, agentes e distribuidores exclusivos e pessoas domiciliadas em países com tributação favorecida – temos claro para nós que a lei interna extrapolou o conceito de “pessoas associadas” e, destarte, violou norma convencional internacional.⁴⁵

Portanto, a diferença reside no aspecto subjetivo de aplicação das referidas normas de preços de transferência. Enquanto que as normas do art. 9 da CM OCDE exigem um nexo de vinculação ou interdependência para serem aplicadas (em virtude da definição de “empresas associadas”), as normas internas não exigem, exclusivamente, tal vinculação. Isto porque o conceito de “pessoa vinculada” presente na Lei n. 9.430/96 inclui outras hipóteses adicionais, tais como transações com

44. Op.cit., p. 289.

45. Idem.

pessoas localizadas em países ou jurisdições com regime de tributação favorecida (art. 24 da Lei n. 9.430/96).

Em síntese, no que concerne ao aspecto subjetivo, o conceito utilizado pela CM OCDE de “interdependência” mostra-se claramente mais restrito do que o conceito interno brasileiro de “vinculação”,⁴⁶ na medida em que o primeiro apenas consagra as participações na direção, controle ou capital de outras pessoas jurídicas, ao passo que o último abarca outras formas de vinculação extrassocietárias, tais como a participação em empreendimento comum (consórcios) e relações comerciais de exclusividade como agente ou distribuidor de determinado produto no país.

Para Xavier,⁴⁷ tanto nos casos do conceito de “vinculação” trazido pela lei interna brasileira, como no que se refere à necessidade de prova direta da Administração Pública em relação à obtenção de vantagem anormal pela pessoa jurídica, devem prevalecer as disposições convencionais relacionadas aos dois temas. Portanto, o conceito de vinculação da Lei n. 9.430/96 não seria aplicável nas relações com Estados signatários de acordos de bitributação, tampouco se aplicariam as presunções absolutas e ficções jurídicas de margens fixas pré-estabelecidas no que tange ao atendimento do *arm's length*.

E aqui entra a maior diferença no que tange o princípio *arm's length* nas regras da OCDE e na legislação brasileira:

46. XAVIER, Alberto. op.cit., p. 31.

47. Idem.

diferentemente da legislação interna, na qual o princípio se extrai a partir de métodos escolhidos pelo legislador, no caso dos acordos de bitributação, o princípio *arm's length* está inserido na própria norma de repartição, o que, obviamente, implica ampla liberdade na escolha de métodos, desde que comprovado que sua aplicação leva à caracterização daquele princípio.⁴⁸

Com relação ao aspecto objetivo das normas de preços de transferência temos que, no artigo 9 da CM OCDE, a obtenção de chamada “vantagem anormal” jamais decorre de presunção absoluta, relativa ou ficção jurídica, mas sim e somente se decorrer de prova direta por parte da Administração Fiscal. Este requisito decorre precisamente da adoção e aplicação do princípio do *arm's length* que, como adverte Schoueri,⁴⁹ carrega a ideia inexorável de comparação, já mencionada.

Portanto, na medida em que as normas brasileiras que tratam da questão se utilizam de presunções e ficções que não permitem a comparação, substituindo-a por margens fixas de lucro que não comportam prova em contrário ou que permitem apenas por meio de provas impossíveis (*probatio diabolica*), afastam-se do princípio *arm's length*.

Finalmente, podemos afirmar que o aplicador do Direito não está limitado aos métodos fixados pelo Direito interno de qualquer dos Estados contratantes, devendo-se pautar pelo o princípio *arm's length* nos casos de conflito entre normas de Direito interno e norma decorrente de acordo de bitributação.

48. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 292.

49. Idem., p. 102.

Desta conclusão decorre outra a ela intrínseca e indissociável: sempre que as normas internas estiverem em conflito, potencial ou efetivo, com o princípio *arm's length* e, desde que haja acordo de bitributação, as normas internas não prevalecerão para prejudicar o contribuinte, razão pela qual nenhuma limitação (de método ou de prova) ou ampliação (de lucro tributável ou empresa associada) poderá advir. Caberá, aos intérpretes, negar a aplicação das normas decorrentes da Lei n. 9.430/96 sobre todo e qualquer ajuste de lucros decorrentes das regras de preços de transferência,⁵⁰ nos casos de existir acordo de bitributação assinado.

Cumprе apontar que as distorções das regras brasileiras sobre preços de transferência fazem com que sejam alocados e tributados, por parte do Fisco brasileiro, mais lucros no Brasil do que aqueles que realmente deveriam sê-lo por força do princípio do *arm's length*, podendo gerar uma bitributação econômica, além da violação da norma convencional de repartição de competência tributária.

Isto ocasiona uma excessiva oneração das transações e investimentos internacionais, o que pode levar à denúncia do acordo de bitributação pelo outro Estado, perante o Brasil. Isto foi o que ocorreu com a denúncia do acordo Brasil-Alemanha, em 07 de abril de 2005,⁵¹ sendo inegável que, um dos motivos para tal denúncia foi, de fato, a legislação brasileira

50. Idem.

51. Para um exímio estudo aprofundado da questão, vide ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo de bitributação Brasil-Alemanha e suas conseqüências. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 9, 2005, p. 146-179.

sobre preços de transferência, conforme apurado por meio de estudos sobre o caso.⁵²

7. Violação, pelas normas internas brasileiras, do Princípio *arm's length* previsto nos Acordos de bitributação

Cumprir notar que, em nossa opinião, caso seja praticado um preço objetivo *at arm's length*, inexistirá campo para aplicação dos métodos alternativos de apuração de preços de transferência estabelecidos na lei interna brasileira, sendo afastado qualquer tipo de ajuste.

Conforme já citamos, de acordo com Xavier,⁵³ não há possibilidade de utilização de presunções, relativas ou absolutas, nos acordos de bitributação. O motivo para esta afirmação é que os acordos de bitributação exigem a produção de prova direta que indique as eventuais divergências entre os preços fixados entre empresas associadas e os praticados entre pessoas independentes, isto é, não vinculadas.

Assim, é dizer que o referido artigo 9 dos acordos de bitributação apenas permite a tributação de “divergência imputável às relações de vinculação”, de tal sorte que inexistindo prática de preços discriminatórios nas relações da empresa com pessoas vinculadas, não poderão ser aplicadas as normas internas sobre preços de transferência que determinam a adoção de outros parâmetros, independentemente de serem ou não tais

52. Sobre as conclusões atinentes a um eventual novo acordo de bitributação sugerimos a leitura de estudo relatado em: CASTELON, Marta Oliveros. *op.cit.*, p. 164.

53. XAVIER, Alberto. *op.cit.*, p. 29.

normas internas decorrentes de presunções ou ficções. Veja-se o pensamento de Casella et al:⁵⁴

(...) como corolário, a legislação brasileira disciplinando os preços de transferência não poderá restringir ou limitar a interpretação do princípio *arm's length*, segundo critérios internacionais, a contribuintes protegidos por acordos de bitributação. Daí decorre que não caberá qualquer ajuste ao lucro, ainda que fosse possível nos termos da Lei n. 9.430/96, se o mesmo preço viesse a ser praticado, em igual situação, com um terceiro não relacionado e, para essa prova, caberia qualquer outro método além dos adotados pela Lei n. 9.430/96.

Importante ressaltar, ainda, o entendimento de Xavier,⁵⁵ com o qual concordamos integralmente, no sentido de que não se defende que os “métodos da lei brasileira sobre preços de transferência são, em si mesmos, incompatíveis com o princípio *arm's length* consagrado no art. 9 dos acordos, salvo na parte em que contém presunções”.

Outrossim, trata-se de hipótese de impossibilidade de utilização de presunções no caso de inexistência de divergência interna de preços nas relações da mesma empresa (importadora ou exportadora) com pessoas vinculadas ou não vinculadas.⁵⁶ Entretanto, caso seja apurada a divergência, serão utilizados os métodos não presuntivos da Lei n. 9.430/96, para apuração do preço objetivo *at arm's length*.⁵⁷

54. CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma Perez Soares e SAPOZNIK, Ralph. “Preço de Transferência: ‘Interface’ entre o Direito Interno e Direito Internacional”. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ROCHA, Valdir de Oliveira (coords.) *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo, Dialética, vol. II. 1999, p. 284.

55. XAVIER, Alberto. *op.cit.*, p. 35.

56. VASCONCELLOS, Roberto França. *op.cit.*, p. 181.

57. “(...) nas operações realizadas com pessoas residentes ou domiciliadas em países com

8. Conclusão

Não obstante a menção feita na exposição de motivos da Lei n. 9.430/96, as normas brasileiras de preços de transferência apenas adotaram traços das regras da OCDE referentes a tal assunto. Em virtude dessa adoção parcial, as regras brasileiras primaram pelos princípios da certeza e da praticabilidade, o que dificulta o estabelecimento de preços *at arm's length* no Direito brasileiro.

Neste sentido, as regras internas de preços de transferências comprometem as relações internacionais nas quais o Brasil está envolvido, sobretudo aquelas em que há acordo de bitributação celebrado, uma vez que o artigo 9 desses acordos adota a redação da Convenção Modelo OCDE que, por sua vez, consagra o princípio do *arm's length*.

Quando um Estado contratante viola, em momento posterior e por meio de norma interna, uma disposição do acordo de bitributação que este celebrou, estamos diante da figura do *treaty override*, figura esta extremamente indesejada no âmbito convencional internacional.

O *treaty override* viola diversos princípios basilares previstos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, tais como o art. 26, 27 e 31, violando o princípio do *pacta*

os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, deverá prevalecer o princípio *arm's length* que, uma vez provado, impedirá a aplicação de qualquer ajuste nos termos da Lei n. 9.430/96. Por fim, o conceito de pessoa vinculada deve ficar restrito a filiais ou a pessoas associadas, direta ou indiretamente, por controle, direção ou capital” (GALLHARDO, Luciana Rosanova. Preços de Transferência – limites à fiscalização. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ROCHA, Valdir de Oliveira (coords.) *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo, Dialética, vol. II. 1999, p. 257).

sunt servanda, a regra de observância interna das normas internacionais pactuadas e também a boa-fé. Ademais, ele poderá ensejar a denúncia dos acordos de bitributação por parte dos outros Estados, nos termos do artigo 31 da CM OCDE, que não concordem com tal medida interna afeta aos preços de transferência tomada pelo Brasil.

Fato é que a regulamentação interna dos preços de transferência dada pela Lei n. 9.430/96 ultrapassa os limites do art. 9 dos acordos de bitributação que adotam a Convenção Modelo da OCDE, como é o caso do Brasil. Tal violação se dá tanto no âmbito subjetivo – caracterizado pela maior abrangência do termo “pessoa vinculada” na lei interna do que o conceito de “empresas associadas” presente no art. 9 – como no âmbito objetivo – no que se refere à inversão do ônus da prova e à impossibilidade de recurso a métodos alternativos.

Portanto, caso seja praticado um preço *at arm's length* entre empresas associadas (conceito do artigo 9 da CM OCDE), é ilegítima a exigência de aplicação de métodos da lei interna para apuração do preço parâmetro, pois em tais hipóteses de acordo nenhum ajuste corretivo pode ser feito, desde que o referido preço esteja *at arm's length*, ainda que por método não previsto na norma interna. Se assim ocorrer, haverá *treaty override* para os casos de acordos de bitributação celebrados anteriormente à norma interna que está sendo aplicada, em patente violação de normas convencionais internacionais, por parte do Brasil.

