

OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS TRATADOS INTERNACIONAIS: ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E DOS PAÍSES INTEGRANTES DO MERCOSUL

Maria de Fátima Ribeiro *

SUMÁRIO: 1. Introdução 2. Preços de Transferências: Conceito 3. Preços de Transferências nos Tratados Internacionais 4. Considerações sobre o Preço de Transferência na Legislação Brasileira 5. O Preço de Transferência nos demais Países do Mercosul e a Livre Concorrência 6. Princípios do Tratado de Assunção e o Preço de Transferência 7. Da Coordenação à Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul 8. Conclusões 9. Bibliografia.

SUMMARY: 1. Introduction 2. Transfer pricing: concept 3. Transfer pricing in International deals 4. Considerations on the transfer pricing in Brazilian legislation 5. Transfer pricing in other Mercosul countries; free competition 6. Principles of the Asunción deal and transfer pricing 7. From the coordination to the harmonization of Mercosul's tributary legislation 8. Conclusions 9. Bibliography.

ÜBERSICHT: 1. Einführung, 2. Die Preise Versetzung: der Konzeption 3. Die Preise Versetzung in die Versetzung in die Internationale Verträge 4. Die Preise Versetzung in die Brasilianische Gesetzgebung 5. Die Preise Versetzung in die anderen Mercosul Staaten und die freie Konkurrenz 6. Der Asunción Verträge Prinzipien und die Preise Versetzung 7. Von der Koordinierung zur Harmonisierung der Stewergesetzgebung im Mercosul! 8. Schlussfolgerungen 9. Bibliographie.

*Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP; Professora do Curso de Graduação em Direito, Professora e Vice-Coordenadora do Curso de Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina

RESUMO: O presente estudo visa apresentar aspectos básicos estruturais do preço de transferência (transfer pricing), à luz da legislação adotada no Brasil e nos países do Mercosul. O Brasil, com a recente alteração da legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, demonstra possuir regulamentação melhor aprimorada que os demais países mercosulinos. No entanto, o Bloco deverá dispor de consistente legislação tributária para o desenvolvimento econômico e social dos países, preservando suas bases tributárias, com considerável competitividade das empresas, com parâmetros harmônicos, possibilitando maiores investimentos estrangeiros, preservando nesta harmonização, o Estado Democrático de Direito, bem como deverá firmar acordos para evitar a bitributação.

ABSTRACT: The objective of this article is to present the most basic structural aspects of transfer pricing in the legislation of Brazil and other Mercosul countries. Brazil, which has, at this time, made an alteration in the rules of the people's income tax, shows that it has a more refined regulation than do other Mercosul countries. However, Mercosul should have at its disposal a strong tributary legislation for the economic and social development of these countries, preserving their tributary bases in an appreciable enterprisal competition by harmonic comparison, enabling more and more foreign investments to keep this harmonization preserved in the democratic state of rights, as well as treaties to avoid bi-tributation.

ZUSAMMENFASSUNG: Die vorliegende Arbeit untersucht die grundlegenden strukturellen Aspekte über die Preisversetzung in der brasilianischen und der Mercosul-Staaten Gesetzgebungen. Der Brasilien bei ihrer neuen Gesetzgebung Änderung über die juristische Person der Einkommenssteuer, derlegen eine bessere Regelung als die anderen Mercosul Staaten eine stärkere Steuergesetzgebung für die soziale und wirtschaftliche Entwicklungen, mit ihrer steuerlichen Basis-Erhaltung, mit den Betrieben Wettbewerb (oder Konkurrenz), mit einem harmonischen Maßstab, mit einer größeren fremder Investition ermöglichen Erhaltung in dieser Harmonisierung der demokratischen Rechtsstaat, und auch. Vereinbarung festigen zu scheuen die Doppelbesteuerung.

PALAVRAS-CHAVE: Preços de Transferência. Tratados Internacionais. Legislação Brasileira. Mercosul.

KEY-WORDS: Transfer pricing. International deals. Brazilian legislation. Mercosul.

SCHLÜSSELWÖRTER: Die Preise Verzstung. Die Internationale. Verträge. Die Brasilianische gesetzgebung. Mercosul.

1. Introdução

A experiência mundial vem demonstrando que o tema sobre os preços de transferências vem merecendo destaque nos estudos tributários envolvendo principalmente o Poder Público e as empresas, no âmbito do imposto de renda e os desdobramentos e reflexos dessa forma de controle tributário.

O estabelecimento de disposições mais flexíveis e os requisitos mínimos do preço de transferência, para que seja provado segundo os métodos que a legislação estabelece, demonstram a importância do tema. Em tais circunstâncias a fiscalização torna-se mais seletiva e menos complexa tanto para o fisco como para o contribuinte, face à legislação brasileira, principalmente. Da mesma forma ao utilizar a consulta administrativa onde pode ser estabelecido um acordo prévio de preço de transferência, facilitará tanto para a empresa quanto para o poder tributante.

Desta forma a tributação é um fator importante quando se refere a investimentos. Para tanto as empresas têm como objetivo reduzir as despesas pertinentes aos tributos. A transferência de preços passa a ser um instrumento de grande valia para esse controle de custos e preços conforme a posição e interesse da empresa ou do grupo de empresas envolvidas neste processo.

Tem o presente estudo a finalidade de expor aspectos relevantes sobre a tributação do Preço de Transferência, considerando a legislação dos países do Mercosul e seus reflexos através dos princípios do Tratado de Assunção, passando pela coordenação e harmonização da legislação tributária pertinente.

2. Preços de transferências: conceito

Segundo Hermes Marcelo Huck¹ o preço de transferência é expressão proveniente do inglês *transfer price* que é o preço de um produto ou serviço 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 quanto a compradora. Assim, são transferidos para os paraísos fiscais ou para locais onde a tributação será menor, os lucros da operação.

Como salientou a OCDE no Relatório de 1979, o termo preço de transferência é neutro, de tal modo que considerações sobre suas problemáticas não se deve confundir com as questões de fraude, elisão fiscal internacional ou de transferência ilícita de lucros, mesmo sendo um meio muito adequado para a concretização dessas hipóteses².

Assim, a expressão preço de transferência é utilizada para definir a prática de transferência de receita ou despesas nas operações com venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos e outros, entre pessoas vinculadas, situadas em diferentes jurisdições.

Através das lições de Luís Eduardo Schoueri se tem que: *Por preço de transferência entende-se, na doutrina internacional, o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a*

¹Huck, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1997, p. 367.

²Tórres, Heleno. *Direito Tributário Internacional (Planejamento Tributário e Operações Transnacionais)*. São Paulo, Editora dos Tribunais, 2001, p. 164.

empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociam em um mercado livre e aberto, podem eles desviar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias³.

A seguir serão apresentadas abordagens sobre os Preços de Transferências nos Tratados Internacionais para melhor localizá-los no contexto do Mercosul mais adiante no presente estudo.

3. Preços de transferências nos tratados internacionais

Os Tratados internacionais firmados pelo Brasil seguem o modelo sugerido pela OCDE⁴.

Pelo esquema traçado pela Constituição Federal, compete à União manter relações com os Estados (art. 21, I), representada pelo Presidente da República (art. 84, VII), a quem foi cometida a faculdade de celebrar tratados, convenções e atos internacionais (art. 84, VIII) *ad referendum* do Congresso Nacional (art. 49, I). Cabe ao Supremo Tribunal Federal, na qualidade de guardião da Constituição, em última instância, julgar a constitucionalidade de tratados internacionais (art. 102, III, "b").

A competência *ad referendum* do Congresso Nacional se limita à alternativa da aprovação ou rejeição, não sendo admissível qualquer interferência no seu conteúdo.

Ao ser promulgado o Decreto do Presidente da República, do tratado já ratificado é ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo de um Estado afirma a existência de um tratado por ele celebrado e o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão, ordenando

³ Schoueri, Luis Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Dialética, 1999, p. 12.

⁴ O Brasil firmou Tratados internacionais para evitar a dupla tributação referente ao Imposto sobre a Renda com a Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido dos Países Baixos, República Tcheca, Suécia e outros.

a sua execução dentro dos limites a que se estende a competência estatal. Tal promulgação deverá ser publicada no Diário Oficial. O Protocolo de Ouro Preto de 17.12.94 (art. 40) estabelece que um tratado entrará em vigor internacionalmente no instante em que os Estados signatários se comunicam reciprocamente a existência dos instrumentos de ratificação.

Salienta Alberto Xavier⁵, que em matéria tributária só o tratado é forma adequada de vinculação externa do Estado brasileiro. Os meros acordos de forma simplificada não são sujeitos à ratificação do Presidente da República. Só poderão atuar, em matéria subtraída ao princípio da legalidade, quer seja, em matéria estritamente regulamentar.

Ao contrário do que sucede com a generalidade das organizações que são financiadas por contribuições dos Estados membros. Tais direitos registrados na União Européia, foram conferidos pelos tratados que as instituíram e posteriormente desenvolvidos e regulamentados por fontes de direito comunitário.

Já tem sido firmado o entendimento na doutrina européia a identificação de supranacionalidade como atributo original da ordem jurídica comunitária, qualidade que faz dela um fenômeno absolutamente novo diante do direito internacional, inobstante serem as comunidades também organismos internacionais.

O princípio da legalidade tributária está presente nos ordenamentos jurídicos constitucionais dos quatro países integrantes do Mercosul⁶. Interessa neste trabalho enaltecer especificamente o princípio da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro. Referido princípio constitucional enaltece, que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa

⁵ Xavier, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 39.

- No Brasil há, na Constituição de 1.988 a previsão genérica do princípio da legalidade no art. 5º, II, e a especificamente tributária no art. 150, I. Na Constituição Argentina a previsão genérica está disposta no art. 19, segunda parte e de forma específica para os tributos, no art. 4º, bem como art. 17. O Uruguai expressa na Constituição esse mesmo princípio, de maneira genérica no art. 10, segunda parte, e com referência à questão tributária a legalidade está prevista no art. 85, nº 4.

⁶ Vários dispositivos estão inseridos no texto Constitucional do Paraguai de forma abrangente, quer sejam, nos artigos 47, 49, 57 e 67. E de forma mais categórica no art. 57.

senão em virtude de lei (art. 5º, II, da CF)⁷. E o princípio da legalidade tributária significa que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei (art. 150, I da CF). Da mesma forma, se tem que a União não poderá conceder isenção de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e os Municípios (art. 151, III da CF). Seguindo esta trilha o art. 97 do Código Tributário Nacional ao condicionar a instituição e o aumento de tributo à edição da lei, quer se referir, à lei ordinária federal, estadual e municipal.

Formalmente, a palavra *lei*, na linguagem jurídica dos Estados de Direito, é o ato normativo do Parlamento sancionado pelo Executivo ou promulgado pelo próprio Legislativo, na falta de sanção oportuna ou no caso de rejeição do veto⁸.

Daí Aliomar Baleeiro⁹ destacar que o tributo é ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através de representação.

O exame do direito positivo brasileiro mostra que a competência privativa do Congresso de instituir e aumentar tributos sofreu ultimamente uma série de restrições, que põem em perigo a própria validade do princípio da legalidade tributária, com as exceções e ressalvas em benefício do Poder Executivo, dispostas no Sistema Tributário Nacional.

Via de regra as Constituições brasileiras não estabeleceram regras de aplicação dos tratados internacionais. No entanto, a Constituição Federal de 1.988 inovou seu texto, incluindo que poderiam ser acrescidos outros direitos e garantias individuais elencadas no art. 5º, decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou tratados internacionais que a República Federativa do Brasil seja parte. Os princípios fundamentais relativos à

⁷ A proposta de Emenda Constitucional nº 175, de 1995, apresentada pelo Presidente da República com a Mensagem nº 888, de 23/08/95 dá a seguinte redação ao inciso III do art. 151, da Constituição Federal:

III - instituir de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.

⁸ Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 402.

⁹ Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, Forense, 1951, p. 15.

comunidade internacional, constantes do artigo 4º da Constituição Federal têm a função positiva de informar materialmente os atos dos poderes públicos, que lhes devem observância obrigatória.

No que diz respeito entre o tratado internacional e norma interna (infraconstitucional), a doutrina como já foi mencionado, é amplamente majoritária no sentido monístico jurídico, com prioridade para o direito internacional. Desta forma, o tratado prevalece sobre o direito interno, alterando a lei anterior, mas não pode ser alterado por lei superveniente, é o entendimento apostado no art. 98 do CTN¹⁰.

Luis Roberto Barroso¹¹ escreve que a orientação do Supremo Tribunal Federal é a do monismo moderado, em que o tratado se incorpora ao direito interno no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, sujeitando-se ao princípio consolidado: em caso de conflito, não se colocando a questão em termos de regra geral e regra particular, prevalece a norma posterior sobre a anterior. E adianta: *existem apenas duas ordens de exceções a essa equiparação entre tratado e lei ordinária na jurisprudência do Supremo. A primeira dá-se em matéria fiscal, onde o Código Tributário Nacional (art. 98), como visto, é expresso quanto à prevalência da norma internacional. A segunda exceção colhe os casos de extradição, onde se considera que a lei interna (Lei 6.815 de 19.8.1980), que é regra geral, cede vez ao tratado, que é regra especial*¹².

O Código Tributário Nacional dispõe no art. 98 que *os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha*.¹³

¹⁰ Ribeiro, Maria de Fátima. *Considerações sobre a Prevalência dos Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Brasileira: O caso do Mercosul*. Revista de Ciencia Iuris, Universidade Estadual de Londrina, v. 1, n. 1, 1997, p. 99/116.

¹¹ Barroso, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo, Saraiva, 1996, p. 19.

¹² Id., *Ibidem*, p. 19.

¹³ Este dispositivo por várias vezes objeto de exame pelo Supremo Tribunal Federal que, não declarou sua inconstitucionalidade. A questão foi levantada por ocasião do julgamento, pela Suprema Corte, do RE 80.004-SE (RTJ) v. 83, p. 809-851. Neste julgamento, o Min. Cunha Peixoto chegou a referir o art. 98 do CTN como sendo de constitucionalidade duvidosa (p. 824). Contudo, não foi declarada a inconstitucionalidade do dispositivo. A jurisprudência posterior do Supremo Tribunal Federal, em casos nos quais foi examinado, especificamente, o art. 98 do CTN, declarou a prevalência do citado dispositivo, atestando assim, a sua constitucionalidade, como se pode verificar do acórdão proferido pelo Plenário, inserto na R.T.J. n° 95/350 (RE 90.824-SP).

Por tratados pode-se entender como convenção, declaração, protocolo, convênio, ajuste, compromisso entre outras denominações¹⁴. Accioly¹⁵, conceitua os tratados internacionais como *atos jurídicos por meio dos quais se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais*. Os tratados e convenções internacionais, uma vez ratificados, passam a ter eficácia no país, (obedecido o disposto no art. 40 do Protocolo de Ouro Preto) de modo tal que revogam as disposições de leis ordinárias que disponham em contrário. São considerados, então, como fontes do Direito Tributário, quando tiverem conteúdo específico ligado à competência fiscal dos respectivos Estados signatários e adquira eficácia interna, na forma determinada pelo ordenamento jurídico.

O CTN faz alusão à legislação tributária externa, constituída das normas atinentes à matéria e constantes dos tratados e convenções internacionais. Enquanto vigentes os tratados internacionais dispendo sobre tributos, não será lícito ao Poder Legislativo elaborar leis que entrem em conflito com a matéria desses acordos¹⁶.

Há evidente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou, enaltece Hugo de Brito Machado¹⁷. Denunciado um tratado, a lei interna com ele incompatível estará estabelecida, em pleno vigor. O que o CTN pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior.

Paulo de Barros Carvalho por sua vez, escreve que há equívoco incontornável na dicção do art. 98 do CTN. Isto porque, não são os tratados e as suas convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para

¹⁴ Ribeiro, Maria de Fátima. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, Forense, p. 204 e segs.

¹⁵ Accioly, Hildebrando. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo, Saraiva, 1991, p. 120.

¹⁶ Ressalta A.A. Contreiras de Carvalho, que o CTN quis tornar explícita uma recomendação, como a que consta do seu artigo 98, que ao seu ver desnecessária, pois a superveniência de lei não pode invalidar o que se acordou em tratado ainda em vigor. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*, 2 ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1973, p. 87.

¹⁷ Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 7 ed., Rio de Janeiro, Forense, 1.993, p. 558/9.
Veja também: Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3 ed., São Paulo, Resenha Tributária-MEC, 1975, vol. 1, p. 139.

revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-se à ordem jurídica brasileira¹⁸.

Os tratados internacionais, como as leis, são interpretados, aplicando-se-lhes as regras e princípios do Direito Internacional, além das regras comuns de hermenêutica.

O referido artigo trata de uma limitação à soberania do direito positivo interno.

E ainda vem à tona o destaque apresentado por Luciano Amaro, que ao escrever sobre isenção de tributos estaduais e municipais seguindo as trilhas de Natanael Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho, Geraldo Ataliba, Agostinho Toffoli Tavolaro e Valdir de Oliveira Rocha, afirma que *não se deve confundir o tratado firmado pela União com as leis federais. Quem atua no plano internacional com soberania é o Estado Federal, e não os Estados federados ou os Municípios*. Portanto, o tratado não é ato que se limite à esfera federal. E acrescenta: *Compete ao Congresso Nacional, de modo expresse resolver definitivamente sobre os tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. (art. 49-CF)*¹⁹.

Por tal razão ressalta Hugo de Brito Machado, de forma que não se pode deixar de considerar que os tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, na verdade são atos da soberania externa, praticados pelo Estado brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que se vê a União como órgão de soberania interna. Nos atos internacionais, a União representa toda a Nação, na qual se incluem obviamente os Estados membros e Municípios²⁰.

Em se tratando de linha contrária à prevalência do direito internacional sobre o sistema constitucional brasileiro é interessante mencionar a posição de José Francisco Rezek²¹:

¹⁸ Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário nos Termos da Constituição Federal de 1.988, 4 ed., São Paulo, Saraiva, 1.991, p. 62.

Na mesma linha vem afirmar Alberto Xavier, ao escrever que *é manifestadamente incorreta a redação do art. 98 do CTN. Não se trata de revogação, mas sim de prevalência no caso concreto de uma fonte situada em ordem superior. Sendo as convenções de ordem bilateral elas não revogam as leis fiscais que permanecem em vigor para a generalidade de seus efeitos. Cf. Direito Tributário Internacional do Brasil, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 37.*

¹⁹ Amaro, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1997, p. 176.

²⁰ Machado, Hugo de Brito, *Isenções Tributárias no Mercosul*, IOB, junho/1997, nº 11/97, caderno 1, p. 269.

Não existe no sistema jurídico no mundo contemporâneo, deessarte, que consagre a prevalência dos tratados internacionais sobre a Constituição local. Esta, ao contrário - como sucede de modo bastante explícito no caso brasileiro -, é um parâmetro de aferição de qualidade tanto das leis quanto dos tratados internacionais, que se subordinam a ela duplamente: no seu conteúdo - que não pode colidir com regras substantivas da Carta - e sobretudo na sua gênese, na liturgia de produção: o tratado é inconstitucional quando celebrado pelo Governo à revelia de certos preceitos constitucionais...

Para Rosembuj, um tratado internacional não pode ser alterado por uma lei interna: *Los tratados internacionales no pueden derogarse, modificarse o suspenderse sino en la forma prevista en los propios tratados, o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional. Así, como afirma Santaolalla, una norma posterior, incluso una ley aprobada por las cortes no puede prevalecer sobre lo dispuesto en un tratado... los tratados y convenios internacionales tienen primacia sobre las leyes y demás fuentes del Derecho Interno*²².

E por que os tratados e convenções internacionais devem integrar a legislação tributária? Esse é o questionamento que Fábio Fanucchi faz ao comentar o art. 98 do CTN. Salienta, então, que comumente ocorre que determinada situação tributável se submeta a uma pluralidade de poderes impositivos, de Estados soberanos distintos. Desde que ocorrida esse circunstância e a fim de evitar que o sujeito passivo se subordine a várias imposições perante um só fator de avaliação de sua capacidade contributiva, surgem os tratados e convenções internacionais que, no seu contexto, declaram pretender evitar a *bitributação* internacional²³.

²¹ Rezek, José Francisco. *Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária*, in ABDF - Resenha nº 22.

²² Rosembuj, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*, Barcelona, Editorial Blume, 1982, p. 55, apud Hugo de Brito Machado, Isenções Tributárias no Mercosul, IOB, junho/97, nº 11/97, caderno 1, p. 268.

²³ Fanucchi, Fábio. *Curso de Direito Tributário...*, cit., p. 138.

No Sistema Tributário Brasileiro, por tratar-se de um Estado Federal, as dificuldades a serem superadas neste processo de integração econômica do Mercosul, envolvem não somente as relações diretas com outros países, mas as relações internas, em consequência do poder tributante dos estados e municípios, previsto na Constituição Federal, conforme já enaltecido.

Deve ser destacado que, rigorosamente, nos termos da Constituição Federal, incumbe à União manter relações internacionais, podendo Estados e Municípios efetuarem empréstimos externos com autorização do Senado Federal.

A constitucionalidade do art. 98 do CTN foi repetidas vezes *questionada*²⁴. Referido artigo, no dizer de Rezek, construiu, no domínio do direito tributário, uma regra de primado do direito internacional (desde que obviamente introduzido no ordenamento jurídico nacional através do referendun do Congresso Nacional) sobre o direito interno.

Gilberto de Ulhõa Canto, que, ao lado de Rubens Gomes de Sousa, foi um dos autores do CTN, discorrendo a propósito da questão, dando a dimensão exata inclusão do art. 98, atesta que ao elaborá-lo buscaram consagrar o princípio que àquela ocasião era tranquilamente aceito pela jurisprudência dos tribunais pátrios²⁶.

Natanael Martins²⁷ elenca vários argumentos de que há muito o artigo 98 do CTN, vem sendo inquinado como norma inconstitucional pelos seguintes argumentos: *uma porque teria ferido o princípio federativo (interfere*

²⁴ Confira o trabalho de Natanael Martins, publicado no vol. XX da Coletânea de Imposto de Renda/Estudos da Editora Resenha Tributária. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária*. São Paulo, jun/1991.

²⁵ Rezek, José Francisco. *Tratado e Legislação Interna...*, cit., p. 22.

²⁶ Ulhõa Canto, Gilberto de. *Legislação Tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração*. In Revista Forense, Rio de Janeiro, Forense, nº 267, p. 35.

²⁷ Martins, Natanael, *Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, in Imposto de Renda - Estudos XX, São Paulo, Resenha Tributária, jun/1991, p. 133.

Com efeito, José Alfredo Borges em sua obra *Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito*, (In Revista de Direito Tributário, nº 27/28, São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 161), manifestando-se pela inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN, aponta que no caso do Brasil, sendo a União, a pessoa política competente para celebrar tratados internacionais, poderá fazê-lo apenas em relação às matérias outorgadas, igualmente, à sua competência pela Constituição; que em relação à lei ordinária federal, ao tratado regularmente ratificado se aplica o princípio *lex posterior derogat legi priori*, isto com relação a outras leis ordinárias federais ou a outros tratados internacionais pelo Brasil; que, por fim, a isenção de tributos estaduais concedida por tratado ratificado ou não é absolutamente inválida, dada a imprestabilidade da via escolhida para se concedê-la.

na autonomia dos Estados); duas porque não teria respaldo no texto constitucional; três porque em qualquer hipótese, no caso de conflito da norma de direito interno com norma de direito internacional, a questão deve ser solucionada pela aplicação do princípio da "lei posterior"; vale dizer, em caso de conflito deve prevalecer sempre a última palavra do Congresso.

Nesse mesmo seguimento, Valmir Pontes Filho²⁸ conclui pela inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, argumentando não ter caráter complementar, isto é, não encerra norma geral de Direito Tributário sobre conflitos de competência ou sobre limitações constitucionais ao poder de tributar; e ainda porque pretende fazer prevalecer os tratados internacionais sobre a legislação tributária estadual ou municipal, ferindo os princípios constitucionais federativo, da autonomia estadual, distrital e municipal e da competência tributária²⁹.

O CTN enquanto norma geral de direito tributário e a prevalência do tratado em face da legislação posterior, seja emanada da União, Estado ou Município, ainda não é pacífico tal entendimento como ficou demonstrado.

Mesmo assim, Luciana Rosanova Galhardo escreve que a leitura do art. 98 do CTN e do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999, assegura de que as regras dos tratados internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Em outras palavras, as leis internas possuem como limites, além daqueles estabelecidos na Constituição Federal, os relacionados com os textos e dos tratados internacionais em matéria tributária. Salienta, também, que os Tratados têm função negativa na esfera da legislação interna. Sendo assim,

²⁸ Pontes Filho, Valmir. *ICM - Mercadoria Importada do Exterior*, In Revista de Direito Tributário, n° 42, São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 131, com respaldo na Dissertação de Mestrado do Prof. Waldir Luiz Braga, apresentada na PUC-SP (não publicada).

²⁹ O Supremo Tribunal Federal, no RO 80004, julgado em 1.977, alterando a orientação justificadora do surgimento do art. 98 do CTN, ao decidir sobre matéria comercial (Convenção de Genebra), contra o voto do relator, Ministro Xavier de Albuquerque, passou a entender que o tratado não prepondera sobre a lei interna editada posteriormente e que com ele conflita.

Em recentes decisões relativas ao ICMS onde se discutiu a prevalência das modificações introduzidas pelos Estados, em face da inovação introduzida pela Emenda Passos Porto (EC 23/93) o STF reafirmou, ainda que implicitamente, a plena aplicabilidade do art. 98 do CTN., afastando em definitivo a tese da sua inconstitucionalidade. Da mesma forma caminhou o Superior Tribunal de Justiça, como se pode verificar pelos Recursos Extraordinários n°s 119.814-1-SP, 116.335-6-SP e 113.759-2-SP.

nenhum tratado é capaz de, por si só, criar tributo ou aumentar uma alíquota. A sua função é limitar a competência dos Estados contratantes para que estes se atenham aos limites estabelecidos no texto dos tratados e convenções³⁰.

Por esta razão, a doutrina ressalta que os Tratados Internacionais desempenham uma função negativa, em prestígio ao princípio da legalidade ou da tipicidade da tributação, por força do qual nenhum tributo pode ser exigido, senão em virtude de lei. A função negativa dos tratados corresponde à função de delimitar pretensões tributárias dos Estados cujo fundamento seja a respectiva lei interna.

Os tratados não possuem força para criar ou instituir tributos que a lei interna ainda não disciplinou. Através da Lei 9.430/96, foram disciplinadas as regras de preços de transferência. Assim, o Tratado tem a função de limitar a aplicação dessa regra naquilo em que ela for incompatível com o Tratado. No caso das transações realizadas com países, com os quais o Brasil tenha celebrado tratados para evitar a dupla tributação, a lei brasileira deverá se subordinar aos limites trazidos pelos Tratados.

Para fins da Lei 9.430/96, basta haver vínculo societário, econômico ou geográfico (paraíso de tributação favorecida) para que as operações efetivadas entre outras pessoas estejam sujeitas a essas regras, independentemente da existência, ou não, de uma vantagem anormal para uma das partes ou da intenção de transferência indireta de lucros. São aplicados aí, métodos objetivos, muitas vezes com presunções e premissas distintas da realidade dos fatos ou da intenção das partes.

Com relação aos tratados internacionais, para que algum ajuste seja possível, é necessário que haja o vínculo societário entre as empresas envolvidas; desse vínculo resulte uma vantagem *anormal* que não seria alcançada se a transação tivesse efetivada entre empresas independentes³¹.

³⁰ Galharde, Luciana Rosanova. *Preços de Transferência – Limites à Fiscalização*, in *Tributos e Preços de Transferência*, 2º volume, São Paulo, Dialética, 1999, p. 251/2/3.

³¹ Galharde, Luciana Rosanova. *Op. Cit.* P. 253.

Os tratados prestigiam os preços e documentos praticados entre as empresas, sem a obrigatoriedade de adoção de qualquer método objetivo, bastando que seja comprovada a prática de preços sem favorecimento. Feita a comprovação referida de que os preços seriam os mesmos acordados entre as partes não relacionadas, envolvidas em transações e condições idênticas ou similares, a empresa estaria desobrigada a aplicar qualquer um dos ajustes da Lei 9.430/96.

De qualquer forma, em que pese a legislação ordinária é importante destacar que a aplicação das regras de transferências devem ser feitas em respeito aos princípios constitucionais tributários exauridos na Carta Política brasileira, seguidos das observações do Código Tributário Nacional.

4. Considerações sobre o preço de transferência na legislação brasileira

A legislação tributária brasileira (Lei 9.430/96) sobre os Preços de Transferência representa um marco importante na evolução em direção à internacionalização ou globalização dos resultados das empresas multinacionais que atuam no Brasil, buscando tributar neste país parte desses rendimentos³².

Para efeito, a legislação brasileira exige que os contribuintes demonstrem, nas operações de importação ou exportação praticadas com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior, que o preço praticado seja o preço de mercado. Com isso, objetiva-se evitar o subfaturamento ou superfaturamento nessas operações. São adotados métodos de demonstração do preço de transferência, conforme dispuser a legislação de cada país. Cabe ao contribuinte comprovar que o preço por ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado, ou o preço praticado com um terceiro não relacionado.

³² Matos, Fernando. *Tributação no Brasil sobre os Efeitos dos Preços de Transferências nas Operações Internacionais com Pessoas vinculadas*. Consultado na página <http://www.deloitte.com.br/boletim/boletim8.htm> em 10.06.2000.

A legislação sobre Preços de Transferência é aplicável nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos sobre os empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil, das pessoas físicas e jurídicas brasileiras com pessoas a elas vinculadas localizadas no exterior e tem o objetivo de evitar que essas pessoas, através dos preços das operações internacionais, determinem qual seria o melhor lugar para abrigar os seus lucros.

Da mesma forma, as regras do Preço de Transferência se aplicam nas transações mantidas com países com tributação favorecida, ou seja, com carga tributária sobre a renda inferior a 20% (vinte por cento).

Segundo a legislação brasileira, pessoa vinculada é considerada: a) empresas com controle comum: societário ou administrativo; b) consórcio ou condomínio de empresas (durante o período de vinculação); c) companheiro(a) de diretor ou controlador; d) representação exclusiva (representante, agente ou concessionário); e) operações por intermédio de interposta pessoa³³.

Tal prática pode ser definida, de forma abrangente como conjunto de atos entre sociedades vinculadas entre si, que possui como finalidade transferir maior parte da receita auferida numa jurisdição de tributação normal para outra de regime fiscal mais favorável, por meio de alteração no preço, deslocando-o aquisição nos territórios de tributação baixa e inflacionando-o na revenda.

Em geral, essas operações têm por objetivo, basicamente, reduzir os gastos com tributos nas operações internacionais, ou seja, são realizadas para fins de planejamento tributário internacional. Poderá haver casos de realização de transferência de resultado para o país da sede da empresa, como forma de avaliar a performance, ou por exigência daquele país.

Para a transferência, considerando uma empresa brasileira com a sua vinculada localizada no exterior, cujo objetivo fosse realizar o maior lucro possível fora do Brasil, a exportação da empresa brasileira seria realizada com

³³ Amaral, Antonio Carlos Rodrigues do. *Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda*, in O Direito Tributário no Mercosul, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 109.

um preço reduzido para que a empresa vinculada importadora pudesse realizar o maior lucro possível na revenda do produto do mesmo produto. Tratando-se de importação da empresa brasileira, de produtos da empresa vinculada localizada no exterior, o valor da importação seria o maior possível para aumentar o lucro no exterior e reduzir o lucro no Brasil³⁴.

O objetivo da legislação brasileira foi o de tributar no Brasil os lucros das empresas internacionais aqui localizadas, os quais poderiam estar sendo transferidos para o exterior através dos preços de transferências das operações de importação ou exportação para empresas vinculadas, localizadas em países com tributação favorecida ou naqueles que foram eleitos para receber esses resultados, causando prejuízos para o erário brasileiro.

As normas contidas na Lei 9.430/96 representam significativo avanço na legislação nacional face ao inerente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle do Preço de Transferência, de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior³⁵.

A atual legislação definiu critérios objetivos para aferição dos preços de transferência, com a fixação presumida de margens de lucro, que requer melhor interpretação pela doutrina e jurisprudência.

³⁴ A legislação básica referente à tributação de lucros auferidos pela pessoa jurídica sediada no exterior é a Lei nº 9.249/95, que foi corrigida no tocante ao tratamento do fato gerador do imposto de renda pela Instrução Normativa nº 38 de junho de 1996. Esta Instrução prevê a tributação dos rendimentos disponibilizados pela sociedade controladora e residente no Brasil. Em 1996, o governo também aprovou a lei Lei 9.430/96 (art. 18), que cita os principais métodos da prática de transferência indireta de lucros aplicáveis às transações entre as sociedades relacionadas e às transações com sociedades domiciliadas em jurisdições de regime tributário favorável. Deve ser considerada, da mesma forma a Portaria de nº 95/97 do Ministério da Fazenda, quanto à regulamentação da Lei 9.430/96. As regras do preço de transferência são aplicáveis a partir de 1º de janeiro de 1997.

³⁵ Exposição de Motivo ao Projeto de Lei convertido na Lei 9.430 de 27.12.96, pelo Ministro da Fazenda.

Como consequência, a legislação brasileira definiu métodos para determinar os preços aceitáveis nas operações de importação e exportação com empresas vinculadas localizadas no exterior³⁶.

Referidos métodos seguem os princípios e as orientações básicas da legislação adotada pelos países integrantes da OCDE e pelos Estados Unidos, com adaptações específicas.

A escolha do método fica a critério do contribuinte, sem necessidade de aprovação do Fisco. Será considerado o maior valor apurado, salvo se o valor declarado pelo contribuinte na importação for inferior. Já em se tratando das operações de exportação, será considerado o menor dos valores apurados, salvo se o valor declarado pelo contribuinte for superior.

A fiscalização do preço de transferência será efetuada em períodos anuais, salvo quando do início e encerramento das atividades em um mesmo exercício ou de suspeita de fraude.

5. O preço de transferência nos demais países do Mercosul e a livre concorrência

A Argentina possui direcionamento sobre a o Preço de Transferência entre empresas associadas. Tal disposição vem prevista na Lei do Imposto sobre a Renda que se refere aos valores das transações internacionais entre empresas associadas. O artigo 14 daquele diploma legal estabelece que os atos jurídicos celebrados entre uma empresa local de capital estrangeiro e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior que direta ou indiretamente a controla serão considerados, para todos os efeitos celebrados entre partes

³⁶ Para importações das empresas brasileiras são três os métodos que determinam o preço máximo de aquisição: Média dos Preços Independentes Comparados – PIC; Média dos Preços de Revenda menos a Margem de Lucros – PRL e Custo Médio de Produção do Exportador mais Lucro – CPL.

Para as exportações das empresas brasileiras foram estabelecidos quatro métodos: Preço Médio de Venda nas Exportações para Empresas Independentes – PVEx; Preço Médio de Venda no Atacado no País de Destino – PVA; Preço Médio de Venda no Varejo no País de Destino – PVV; e Custo de Aquisição ou Produção mais Lucro – CAE. Tanto na importação quanto na exportação, a empresa brasileira poderá escolher um dos métodos definidos na legislação.

independentes, quando suas prestações e condições se ajustem às práticas normais do mercado entre entes independentes, com algumas condições, e quando não se complementam os requisitos previstos para considerar as respectivas operações como celebradas entre partes independentes, entre outras disposições³⁷.

A Lei nº 25.063/98 estabeleceu as regras sobre preços de transferência, sempre em condições de presunção relativa, admitindo prova em contrário, de forma melhor apresentada que na Lei 20.628/74. Referida legislação tomou por base os métodos internacionais indicados pela OCDE para determinação dos preços de transferência.

Segundo o estudo denominado *Transfer Pricing in Argentina*³⁸ e *Precios de Transferencia en Uruguay*³⁹ ficaram demonstrados que estes países não têm tratamentos impositivos específicos para os preços de transferência e sim legislações que indiretamente dispõem sobre o assunto. As *Sociedades Anónimas Financieras de Inversiones* – SAFI, não são tributadas pelo *Imposto a la Ganancias* uruguaio. Embora a alíquota básica do imposto de renda uruguaio seja de 30%, as transações brasileiras com as SAFI estão sujeitas às regras sobre preços de transferência, já que de acordo com o art. 3º do Decreto nº 664/979 uruguaio, essas empresas são tributadas com base no patrimônio, e não na renda.

No Uruguai, a Lei 14.252, de 22 de agosto de 1974 regulamentava as rendas de atividades internacionais. A Lei 15.851, de 14.12.86 deu nova redação à lei de 1974. O Decreto 840/988 (art. 19) estabelece para efeito de comparação para o preço das atividades de importação e exportação as margens de lucro negociadas por empresas independentes que se dedicam a idêntica ou similar atividade. As rendas de atividades internacionais são

³⁷ Pitta, Claudino. *Las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe e los Precios de Transferencia*, citado por Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Op. Loc. Cit., pág. 124/5;

³⁸ Elaborado por Rúben Asorey, conforme citou Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. *Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda*, in: O Direito Tributário no Mercosul, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 123.

³⁹ Elaborado por Sérgio Franco e José Luiz Shaw, conforme a citação da nota nº 7 deste estudo. No mesmo sentido o Relatório Nacional do Uruguai em estudo preparado por Sebastián Arcia Nodari, destaca que não há tratamento tributário específico para o preço de transferência naquele país.

controladas independentemente de serem decorrentes de transações entre empresas ligadas ou com residentes em países com *paraísos fiscais*. A flexibilidade da legislação permite que seja feita a fixação de percentual para as atividades desenvolvidas parte no país e parte no exterior, sem contrariar a Constituição do Uruguai. Não há distinção de tratamento entre as importações e as exportações, podendo ser analisadas em conjunto. Referido Decreto estabelece como parâmetro o valor do mercado atacadista.

Sobre os Preços de Transferência a legislação paraguaia é a mais simples. A lei 125 de 1991, dispõe sobre os tributos cobrados pelo país, inclusive dispondo sobre as transações de âmbito internacional. Nas operações de importação e exportação é adotado o preço atacadista.

Conforme disposto na referida Lei, serão totalmente fonte paraguaia os juros de títulos e valores mobiliários quando a entidade emissora estiver constituída na República; a assistência técnica quando for aproveitada no país; a cessão de uso de bens e direitos quando forem utilizados no país, ainda que particularmente (art. 5º da Lei 125/91). As rendas internacionais que são consideradas fontes paraguaias quando respeitados os seguintes percentuais: Seguros e resseguros que cubram risco no país – 10% do prêmio; operações de passagens, radiogramas, chamados telefônicos e outros serviços similares que se prestem do país para o exterior – 10% do rendimento bruto; agências internacionais de notícias – 15% da receita bruta; produção e distribuição de filmes de cinemas ou teletransmissão ou difusão de imagens e sons – 40% do rendimento bruto; frete internacional – 10% do ingresso bruto; cessão de uso de contêineres – 15% do valor bruto. (art. 10 da Lei 125/91)⁴⁰.

O Chile passa por um processo de estudos visando a implantação de uma legislação específica sobre o tema⁴¹. O Projeto sobre a lei do imposto

⁴⁰ A receita de atividade desenvolvida por sucursais, agência ou estabelecimentos situados no país será considerada 100% de fonte paraguaia, salvo se elas mantiverem a contabilidade segregada, quando serão considerados os percentuais dispostos no artigo 10 da Lei 125/91 e 50% para as demais atividades.

⁴¹ Amaral, Antonio Carlos Rodrigues do. *Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda*. In: O Direito Tributário no Mercosul, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 123. Veja o Relatório de Jorge Espinosa, na obra em referência, pag. 131/2.0

sobre a renda em seu artigo 38, destaca que: *Cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a outra agencia o empresa relacionada de la casa matriz, no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobre entre empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos, tomando como base de referencia para dichos precios una rentabilidad producción más un margen razonable de utilidad*⁴².

Durante a II Jornada Tributária do Mercosul realizada em São Paulo em 1997, com o objetivo de preservar a base tributária das nações, a competitividade global das empresas entre outras observações foram apresentadas recomendações, das quais merecem ser destacadas algumas delas, conforme segue: As legislações dos Estados-Membros do Mercosul, devem ser compatíveis umas com as outras, para que prevaleça o princípio da coordenação tributárias entre as várias jurisdições envolvidas, evitando uma competição fiscal entre os países. Com o objetivo de preservar os investimentos internacionais e para atrair capital estrangeiro nos Estados-Membros do Mercosul, as regras sobre o preço de transferência, a serem estabelecidas pelos respectivos Estados devem seguir as delineações básicas adotadas pelos países da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), com as adequações nacionais legislativas possíveis. Os métodos econômicos para aferição do preço de transferência devem ser utilizados de forma consistente e compatível com as regras aplicáveis à valoração aduaneira. As regras de preço de transferência pertinentes a intangíveis, entre eles a prestação de serviços, utilização de direitos, marcas e patentes, transferência de tecnologia, devem ser adotadas de forma realista, justa e eficiente, a fim de que os métodos econômicos adotados sejam adequadamente delineados pela legislação respectiva. Deverá ser ampliada a rede de acordos internacionais para evitar a bitributação e

⁴² Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, pudiendo considerarse, además, los precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, pudiendo considerarse, además, los precios de venta a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada con o entre empresas independientes. Texto transcrito das páginas 130/1 do livro O Direito Tributario do Mercosul, Rio de Janeiro, Forense, 2000.

para permitir a troca de informações entre as autoridades fiscais das várias jurisdições, sendo recomendado aos países do Mercosul o estabelecimento de um tratado para evitar a bitributação multilateral, cujas regras sejam interpretadas de forma harmônica com a tradição internacional. Os países mercosulinos devem buscar um reconhecimento adequado da estrutura impositiva de seus respectivos tributos sobre a renda e sobre o lucro dos contribuintes, formulando igualmente um consistente padrão para identificação dos países denominados *paraísos fiscais*, com relação à sua base tributável, alíquotas e administração fiscal. Recomenda-se o estabelecimento de uma organização supranacional para formação de uma ampla base de dados estatísticos, relevantes para as transações internacionais, com a preservação do necessário sigilo comercial das operações e práticas adotadas pelos contribuintes. Que as referidas regras pertinentes ao preço de transferência se façam de forma justa, adequada e razoável, segundo os princípios maiores de justiça e boa – fé que devem necessariamente regular as relações fisco-contribuinte⁴³.

A livre concorrência tem importante papel no estudo da aplicabilidade do preço de transferência para fins de identificar os conceitos de mercado relevante, preço de mercado entre outros pontos que devem ser considerados para evitar o subfaturamento ou superfaturamento.

A questão dos preços de transferência pode eventualmente resultar em análise conjunta de prática de *dumping*. O Relatório da OCDE demonstra que quando empresas independentes negociam entre elas, as condições de suas relações comerciais e financeiras, são determinadas por força de mercado. Já, ressalta que quando empresas associadas lidam entre elas, suas relações comerciais e financeiras podem não ser da mesma forma diretamente afetadas por forças externas de mercado.

⁴³ Publicado na obra coordenada pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins, *O Direito Tributário no Mercosul*, Rio de Janeiro, Forense, 2000, p.133/136.

6. Princípios do Tratado de Assunção e o preço de transferência

Os métodos para a apuração do preço de transferência devem ser implementados com cautela e razoável prudência pelo Poder Público, para que a sua utilização seja justa e eficaz, permitindo alcançar os objetivos destacados na preservação da base tributária doméstica lastreada na manutenção da competitividade global das empresas⁴⁴.

O art. 1º do Tratado de Assunção expressa que o mercado comum implica na livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através de outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer medida de efeito equivalente.

Um dos pontos altos do Tratado de Assunção é o princípio da não-discriminação. Edison Carlos Fernandes ressalta que o o princípio da não discriminação é a vedação à inexistência de todo e qualquer tratamento desfavorável aplicado, de forma direta ou indireta, por um Estado Parte aos bens, serviços, capitais ou pessoas oriundas de outro Estado-Parte⁴⁵.

Destaca Antonio Carlos Rodrigues do Amaral que *a introdução da nova sistemática de controle das operações entre as partes vinculadas será tanto mais positiva quanto mais compatível for com o regramento internacional, e quanto mais preservar e enaltecer os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e dos seus negócios*⁴⁶.

Convém destacar que os métodos de comprovação do preço de transferência, estabelecidos pelos Estados-Membros do Mercosul, devem ser aplicados com razoabilidade. No Brasil, a recente legislação aplicável (Lei 9.430/96 – art. 18 a 24 e suas regulamentações), apesar de ser bem recebida pelas empresas que atuam no comércio exterior, mostra-se em algumas circunstâncias, algumas dificuldades em sua aplicação, face à complexidade e rigidez de seus procedimentos.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 132.

⁴⁵ *Preços de Transferência no Mercado Comum do Sul*, in *Tributação e Preços de Transferência*, 2º vol, São Paulo, Dialética, 1999, pág. 113.

⁴⁶ *Op.cit.*, p. 132.

A aplicação das regras de preços de transferências, mesmo que legítimas e necessárias, podem distorcer o livre comércio no Mercosul, especialmente no tocante aos países onde residem as partes contratantes.

Na União Européia, por meio da Convenção 90/436/CEE, ficou estabelecido regras para o controle de preços de transferência que institui um processo arbitral para eliminar a dupla tributação e preservar a harmonia no Bloco. Assim, a empresa que se sentir duplamente tributada deve submeter a situação à autoridade competente do seu país. Poderá, se for o caso, posteriormente, submeter o litígio ao procedimento amigável de solução de controvérsia.

No Mercosul, não há este procedimento no atual estágio em que se encontra.

7. Da coordenação à harmonização da legislação tributária no Mercosul

Um dos aspectos mais relevantes do processo de integração entre os países do Mercosul, diz respeito à eliminação de diferenças legislativas que possam dificultar ou obstaculizar o seu desenvolvimento.

O Tratado de Assunção menciona o compromisso dos países membros do Mercosul de harmonizar suas legislações nas matérias pertinentes, para obter o fortalecimento do processo de integração⁴⁷.

No âmbito tributário significa a busca de coordenação que facilite o desenvolvimento comercial, excluindo a guerra fiscal, ou benefícios em favor desta ou daquela empresa. A harmonização das várias legislações nacionais e em decorrência disto, visa promover a harmonização dos países do bloco do Mercosul, para que possa ser alcançada a justiça necessária e a segurança nas relações comerciais e sociais internacionais.

Não obstante o reconhecimento de que a integração de mercados e a harmonização tributária são mecanismos essenciais para o desenvolvimento

⁴⁷ (Art. 1º do Tratado de Assunção).

econômico e social do Bloco mercosulino, os países envolvidos ainda dão os seus primeiros passos no sentido de promoverem a coordenação de seus sistemas positivos, especialmente no âmbito tributário.

Uma das questões mais relevantes ao tema da harmonização e da fiscalidade relativamente à tributação sobre a renda e os seus reflexos na formação dos blocos econômicos, têm repercussão bem acentuada no Preço de Transferência (*Transfer Pricing*).

Pelo terceiro parágrafo do Tratado de Assunção tem-se inicialmente que o processo de integração nos países do Mercosul implicará na coordenação de políticas macroeconômicas, incluindo aí a política fiscal. Essa coordenação tem por finalidade assegurar o compromisso dos membros e parceiros do Mercosul em harmonizar as suas legislações, notadamente a área tributária.

A coordenação é entendida como o estabelecimentos de estratégias comuns entre os Estados que integram blocos ou mercados. As legislações são pouco aproximadas, onde os Estados ser propõem a adotar políticas deliberadas.

Ao examinar o processo de harmonização, tem-se como conteúdo do acordo ente os Estados-membros a definição de princípios legislativos. Já não se trata mais de medidas isoladas pelos Estados envolvidos. Trata-se de se fixar princípios a serem obedecidos pelas legislações de cada país.

A uniformização por sua vez pressupõe mais do que uma aproximação, exigindo uma identidade de texto⁴⁸.

O estabelecimento de princípios referentes a um determinado tributo pode significar o início da harmonização legislativa ele. No entanto, no âmbito do Mercosul, em matéria tributária, o processo de aproximação legislativa está direcionado na fase da coordenação de tributos ou coordenação fiscal.

⁴⁸ Fernandes, Edison. *Normas Tributárias no Mercosul*. Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 200.

8. Conclusões

O Brasil possui legislação (Lei 9.430/96 e suas regulamentações) sobre os Preços de Transferências para as operações internacionais, conforme dispõe. A Argentina, dispõe de regras para tanto. O Paraguai e o Uruguai possuem tratamentos legislativos através da legislação do imposto de renda. O Chile, por sua vez, tem um Projeto de lei sobre transferência de preços, que encontra-se em tramitação.

Embora tendo tratamento legislativo, é necessário o aprimoramento das normas existentes sobre os Preços de Transferências.

O bloco mercosulino não atingirá o seu processo de integração sem compromissos efetivos, para evitar que ocorram práticas comerciais, que possam impedir, restringir ou prejudicar o livre exercício dos direitos humanos, a livre iniciativa e a livre concorrência.

Para que haja integração efetiva dos países do Mercosul, é necessário que cada Estado que compõe o referido bloco, reveja suas políticas econômicas e sociais e seus sistemas financeiro e tributário, regulamentando de forma uniforme os setores vitais da economia e viabilizando a cidadania plena e coletiva para os seus diversos segmentos.

É salutar, que no Mercosul, seja observado o princípio da não discriminação previsto no artigo 7º do Tratado de Assunção.

Vale ressaltar que recomenda-se cautela aos empresários brasileiros e estrangeiros que queiram ingressar nos mercados estrangeiros através da utilização de tais sociedades que, deverá ser observada a melhor opção de investimento.

As legislações dos Estados-Partes do Mercosul, devem ser compatíveis umas com as outras, para que prevaleça o princípio da coordenação tributária entre as várias jurisdições envolvidas, evitando uma competição fiscal entre os países. Com o objetivo de preservar os investimentos internacionais e para atrair capital estrangeiro nos Estados-Partes do Mercosul, as regras sobre o preço de transferência, a serem estabelecidas pelos respectivos Estados devem seguir as delineações básicas adotadas pelos

países da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), com as adequações nacionais legislativas possíveis.

A livre concorrência tem importante papel no estudo da aplicabilidade do preço de transferência para fins de identificar os conceitos de mercado relevante, preço de mercado entre outros pontos que devem ser considerados para evitar o subfaturamento ou superfaturamento.

Os métodos para a apuração do preço de transferência devem ser implementados com cautela e razoável prudência pelo Poder Público, para que a sua utilização seja justa e eficaz, permitindo alcançar os objetivos destacados na preservação da base tributária doméstica lastreada na manutenção da competitividade global das empresas.

Embora com muitas críticas sobre a legislação brasileira pertinente ao preço de transferência (Lei 9.430/96), esta foi elaborada com base nas recomendações da OCDE. Convém observar que a maioria das legislações dos países sobre o tema em questão pode envolver uma opção de natureza política. É necessário saber quais são os objetivos que o legislador de cada país pretende alcançar com essa incidência tributária.

A Constituição brasileira não atribui aos Tratados superior hierarquia sobre a legislação infraconstitucional, porém ressalta através do art. 102, inciso III – b, que compete ao Supremo Tribunal Federal o controle da constitucionalidade dos tratados internacionais. A incompatibilidade do tratado com a Constituição implica a sua não aplicação na ordem interna, não obstante seja válido perante a ordem internacional⁴⁹.

Brasil não deve ser somente um país importador de capitais e nem se tratar de um paraíso fiscal.

Vale salientar a importância dos acordos que devem ser firmados para evitar a bitributação. A atuação das autoridades fiscais deverá ser pautada nos limites da legislação de seu país, preservando o Estado Democrático de Direito.

⁴⁹ Gruppenmacher, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo, Dialética, 1999, p. 144.

9. BIBLIOGRAFIA

- Amaral, Antonio Carlos Rodrigues do. *Visão Global da Fiscalidade no Mercosul Tributação do Consumo e da Renda*, in O Direito Tributário no Mercosul, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 109.
- Balthazar, Ubaldo Cesar (organ.) *Reforma Tributária & Mercosul*. Belo Horizonte, Del Rey, 1999.
- Casella, Paulo Borba (Coordenador) *Mercosul – Integração Regional e Globalização*. Rio de Janeiro, Renovar, 2000;
- Coelho, Fábio Ulhoa. *Direito de Empresa e o Mercosul*. Revista Jurídica da Instituição Toledo de Ensino, n° 19, Bauru, SP, fev.1999.
- Costa, José Augusto Fontoura. *Normas de Direito Internacional. Aplicação Uniforme do Direito Uniforme*.
- Fernandes, Edison Carlos. *Sistema Tributário no Mercosul*. 2 ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999.
- Fernandes, Edison Carlos. *Preços de Transferência no Mercado Comum do Sul*, in Tributação e Preços de Transferência, 2° vol., São Paulo, Dialética, 1999.
- Galhardo, Luciana Rosanova. *Preços de Transferência – Limites à Fiscalização*. Tributos e Preços de Transferência – 2° Volume, Coord. Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha (Coordenadores), São Paulo, Dialética, 1999.
- Gruppenmacher, Betina Trieger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo, Dialética, 1999.
- Huck, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1997.
- Martins, Ives Gandra da Silva (coord.) *Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias – nova série – 3 –* São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997.
- Martins, Ives Gandra da Silva (Coordenador) *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro, Forense, 2000;
- Matos, Fernando. *Tributação no Brasil sobre os Efeitos dos Preços de Transferências nas Operações Internacionais com Pessoas vinculadas*. Consultado na página <http://www.deloitte.com.br/boletim/boletim8.htm> em 10.06.2000.
- Mello, Celso Duvivier Albuquerque. *Direito Internacional de Integração*. Rio de Janeiro, Renovar, 1996.
- Ribeiro, Maria de Fátima. *O Preço de Transferência (Transfer-Pricing): Da Coordenação à Harmonização Tributária no Mercosul*, publicado nos Anais do IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur realizado em outubro de 2000 na Bolívia na cidade de La Paz, p. 225/233.
- Ribeiro, Maria de Fátima. *Considerações Sobre a Prevalência dos Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Brasileira: O Caso Mercosul*. Revista *Scientia Iuris*, n. 1, vol. 1, Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 1997.
- Rocha, Valdir de Oliveira e Luís Eduardo Schoueri, (Coordenadores) *Tributos e Preços de Transferências*, São Paulo, Dialética, 1997;
- Rocha, Valdir de Oliveira e Luís Eduardo Schoueri, (Coordenadores) *Tributos e Preços de Transferências*, 2° volume, São Paulo, Dialética, 1999;
- Tilbery, Henry. *Harmonização e Integração Tributária na América Latina*, São Paulo, Bushatsky, 1971.
- Torres, Heleno. *Direito Tributário Internacional – Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais. 2001.
- Tratado de Assunção.