

MARGENS PREDETERMINADAS: UM CASO DE CONFRONTO ENTRE A PRATICABILIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA? EXIGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS PARA SUA ADOÇÃO

Igor Mauler Santiago*
Valter Lobato**

1. Introdução.

É sabido que a legislação de *transfer pricing* visa a evitar e a reprimir deslocamentos ilícitos de renda tributável para países de menor pressão fiscal, via manipulação dos preços praticados entre pessoas vinculadas: subfaturamento das vendas e superfaturamento das compras realizadas por empresas situadas em países de alta tributação, e os comportamentos contrários por empresas situadas em países de baixa carga fiscal sobre a renda, entre outras condutas.

É também amplamente conhecido que o princípio que subjaz a todas as legislações sobre a matéria – embora seja implementado mais perfeitamente em umas do que em outras, tema que será discutido neste artigo – é o do tratamento das empresas vinculadas como se independentes fossem (princípio *arm's length*).

Para tanto, procura-se identificar – com recurso a uma multiplicidade de métodos – o preço que o bem ou direito em questão teria alcançado em uma operação entre partes completamente independentes, reajustando-se para cima o lucro da empresa que subdimensionou as suas receitas ou superdimensionou as suas despesas¹.

O ônus da prova do valor *arm's length* pode em teoria competir tanto ao Fisco quanto ao contribuinte, sendo esta uma decisão livremente tomada pelo legislador de cada país.

No Brasil, tal encargo cabe sempre ao particular.

De fato, apenas em dois dos métodos previstos na Lei nº 9.430/96 se busca o preço *arm's length*, sempre a ser demonstrado pelo contribuinte: Preços Independentes Comparados (PIC), utilizado nas importações, e Preço de Venda nas Exportações (PVEx).

Nos demais métodos – Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) e Custo de Produção Mais Lucro (CPL), utilizados nas importações, e Preço de Venda por Atacado no País do Destino, Diminuído do Lucro (PVA), Preço de Venda a Varejo no País do Destino, Diminuído do Lucro (PVV) e Custo de Aquisição ou de Produção, Mais Tributos e Lucro (CAP) – o que se tem é uma presunção do

* Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Membro do Conselho de Redação da Revue Française de Finances Publiques. Advogado.

** Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Advogado.

¹ Havendo convenção contra a dupla tributação entre os países em que se situam as empresas vinculadas, ao aumento do lucro tributável em um deve corresponder a redução proporcional em outro, sendo este o único caso de dupla tributação econômica disciplinado na Convenção-Modelo da OCDE (art. 9º). Em caso de desacordo entre os Fiscos interessados, prevê a Convenção-Modelo a instauração de procedimento amigável, seguido – em versão recente – de arbitragem internacional.

preço *arm's length*, a partir da aplicação de uma margem de lucro presumida pela lei sobre a soma de parcelas apuradas na contabilidade da empresa brasileira ou de sua parte vinculada estrangeira, em publicações ou relatórios governamentais e em pesquisas idôneas ou publicações técnicas. Tal margem de lucro é de 60% (transformação) ou de 20% (simples revenda) no método PRL, de 20% no CPL, de 15% no PVA, de 30% no PVV e de 15% no CAP.

Compete ao Ministro da Fazenda alterar essas margens, em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou a requerimento de empresa ou de entidade nacional que represente categoria econômica ou profissional (Lei nº 9.430/96, arts. 20 e 21; Portaria MF nº 222/2008; IN/SRF nº 243/2002). Isso comprova tratar-se de presunção *iuris tantum*, que a doutrina reputa em princípio compatível com a capacidade contributiva², desde que se ofereçam ao contribuinte reais e amplas possibilidades de realização da prova em contrário.

Vale registrar que a legislação citada enumera de forma rígida os documentos admissíveis para a realização dessa prova, alguns deles de obtenção problemática, porquanto referentes a contribuintes diversos do que faz o pedido (ou dos representados pela entidade que o formula), e na maioria dos casos residentes no exterior

O resultado disso é a impossibilidade – ou, quando nada, a extrema dificuldade – de sucesso de qualquer requerimento de alteração de percentuais³, o que certamente depõe contra a validade da normativa em exame face aos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade e ainda ao conceito constitucional de renda.

Especial é o caso dos juros decorrentes de contratos não-registrados no Banco Central do Brasil, em que a presunção legal de seu valor (taxa *Libor* para 6 meses + 3%, aplicada *pro rata tempore*) sequer admite demonstração em contrário, constituindo presunção absoluta, rejeitada pela doutrina e pela jurisprudência, como se depreende da tradicional repulsa do STF às pautas fiscais em matéria de ICMS – embora a Corte, em decisão que em boa hora está a rever, tenha dado o seu *nihil obstat* à presunção definitiva da base de cálculo do ICMS para fim de substituição tributária para a frente.

As afirmações acima – embora suscitem questões de alta indagação jurídica – não serão desenvolvidas neste artigo. Constituindo *communis opinio* entre a melhor doutrina tributária nacional, serão por isso mesmo tomadas como premissas para o enfrentamento das questões que ora nos propomos, a saber:

a) qual o papel das presunções de margem de lucro, e qual a natureza jurídica da faculdade aberta pela lei particular para questionar *ex ante* tais índices, seja individualmente (art. 21), seja requerendo à autoridade competente que os

² Bem como as presunções facultativas (como o lucro presumido) ou aquelas feitas em situação de inexigibilidade de conduta diversa por parte do Fisco, por serem imprestáveis ou não merecerem fé os documentos do contribuinte (arbitramento), sendo de notar que estas últimas são, elas também, passíveis de prova em contrário, como determina a parte final do art. 148 do CTN.

³ É o que atestam, entre outros, LUÍS EDUARDO SCHOUERI (*Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. São Paulo, Dialética, 2006) e GUILHERME KLUCK (*A Possibilidade de Alteração dos Percentuais do Método PRL, in Preços de Transferência*. Coord. EDISON CARLOS FERNANDES. São Paulo: Quartier Latin, 2007).

reveja de forma generalizada (art. 20)? Mais especificamente: o fato de não ter adotado tais medidas, e de ainda assim ter calculado o IRPJ e a CSLL com base em margem de lucro inferior à presumida, impede-o de demonstrar a consistência de sua conduta com o princípio *arm's length* em sede de defesa administrativa ou judicial contra lançamento tributário lavrado por descumprimento da lei?

b) incidentalmente à questão anterior: pode o Ministro da Fazenda, exercitando a competência que lhe atribui o art. 20, majorar as margens de lucro estipuladas na lei, ou o seu poder está restrito à sua redução?

c) e, por último, é válida a restrição feita pela lei e pelos diplomas administrativos que a regulamentam aos meios de prova de que o contribuinte pode se valer para demonstrar a sua efetiva margem de lucro?

Passemos de imediato à análise destes pontos.

2. Função das margens presumidas. Natureza jurídica da faculdade de impugnação prévia das margens de lucro.

As margens de lucro presumidas pela lei têm a função de facilitar a aplicação da lei pelo contribuinte – dispensando-o dos enormes *compliance costs* envolvidos na comprovação do preço *arm's length* e protegendo-o contra autuações caso as observe – e especialmente para o Fisco, que fica liberado do ingente e custoso labor de análise da documentação comprobatória que todo particular doutro modo teria de produzir.

São, portanto, inequívoca manifestação do princípio da praticabilidade tributária, sujeitando-se aos limites inerentes a este, dentre os quais a possibilidade de refutação justificada do resultado obtido pela aplicação do método simplificado de apuração, quando este se aplica de forma cogente ao particular.

O que cumpre agora discutir é o momento em que tal refutação pode ser manifestada, e as formas pela qual se exterioriza.

Parece evidente que a legislação concebe o requerimento ao Ministro da Fazenda como medida preventiva, iniciada antes do início (ou, quando muito, no curso) do primeiro exercício a que deve aplicar-se o percentual pretendido, e antes do início de qualquer medida de fiscalização relativa aos fatos a que diz respeito ou, mais ainda, do processo administrativo ou judicial em que se discuta o lançamento daí decorrente (Portaria MF nº 222/2008, arts. 2º, § 6º; 20, § 1º, II, a e b; e 21, III, IV e V).

Impõe-se, então, a pergunta: esta é a única oportunidade oferecida ao contribuinte para contestar as margens de lucro, ou este pode – ainda que não tenha solicitado ou obtido a revisão ministerial e que tenha calculado o seu lucro levando em conta margem de lucro menor do que a presumida – demonstrar, em defesa administrativa ou judicial contra auto de infração lavrado por este motivo, que a sua margem atendia ao princípio *arm's length*, e assim ver extinto ou reduzido o crédito tributário?

Anote-se, de saída, que o art. 23 da Portaria MF nº 222/2008 declara irrecurável a decisão do Ministro da Fazenda que rejeita o pedido de revisão de margem, mas nada diz sobre a sua (in)sindicabilidade no âmbito do Conselho de

Contribuintes, quando da revisão de um específico lançamento, e, sobretudo, do Poder Judiciário, na mesma situação ou em abstrato, no seio de ação anulatória (CF, art. 5º, XXXV). Em se tratando de ato vinculado, e não discricionário, temos por certo que as razões do indeferimento do pedido podem ser analisadas pelo Judiciário, ao qual competirá homologar a margem inferior requerida pelo particular, quando se convencer da sua procedência.

Dito isso, temos que a segunda alternativa acima proposta é a certa. Com efeito, a nosso sentir, a faculdade de suscitar o pronunciamento *ex ante* do Ministro da Fazenda constitui um ônus, e não um dever. Decorre disso que o seu não-exercício não acarreta a imposição de qualquer sanção, mesmo a quem tenha observado margem de lucro inferior à legal (desde que logre êxito na impugnação do lançamento, é claro), tendo por máxima conseqüência a sua sujeição a uma desvantagem jurídica – o risco de ser autuado e de precisar defender-se, correndo ademais o risco de sair vencido e arcar com a diferença de IRPJ e CSLL, agora acrescida de multas e juros.

Sobre a diferença entre ônus e deveres, registra o Min. EROS GRAU no voto-condutor que proferiu no RE nº 387.047/SC (DJe 02.05.2008):

“Foi CARNELUTTI, no entanto, quem colocou, de modo mais completo, as linhas acabadas dessa noção. Segundo ele, falamos de ônus quando o exercício de uma faculdade é definido como condição para a obtenção de certa vantagem; ônus é uma faculdade cujo exercício é necessário para a realização de um interesse. E esclarece: dever e ônus têm em comum o elemento formal, consistente no vínculo à vontade, mas diverso o elemento substancial, porque o vínculo é imposto, quando se trata de dever, no interesse alheio, e, tratando-se de ônus, para a tutela de um interesse próprio.

(...) Por isso que o não-cumprimento do ônus não acarreta, para o sujeito, sanção jurídica, mas tão-somente uma certa desvantagem econômica: a não-obtenção da vantagem, a não-satisfação do interesse ou não-realização do direito pretendido. Já o não-cumprimento do dever – ou da obrigação – acarreta sanção jurídica para o sujeito.”

Poder-se-ia objetar que a desvantagem econômica (ou jurídica) que se impõe ao contribuinte que não cumpre com o ônus de formular requerimento prévio ao Ministro da Fazenda é, não apenas o risco de lançamento (com direito a ampla defesa), mas a própria perda do direito de adotar margem inferior, ainda que correta do ponto de vista do princípio *arm's length*.

Ambas as soluções são logicamente corretas, mas só a primeira é sustentável à luz do Direito positivo brasileiro, que consagra do princípio da capacidade contributiva, dá dignidade constitucional ao conceito de renda e define tributo como obrigação *ex lege*, indiferente – uma vez ocorrido o fato gerador – à vontade dos particulares (como também o é ao querer do administrador).

A questão já foi resolvida pelos Tribunais superiores na discussão dos efeitos da omissão, pelo contribuinte que cumpre os requisitos materiais definidos na lei, em requerer a expedição de certificado reputado pela lei como necessário ao gozo de isenção ou de imunidade tributária. É conferir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO. DESCABIMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. EFEITOS EX TUNC. INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

(...)

3. O reconhecimento da entidade como de fins filantrópicos tem natureza declaratória, e confere ao certificado expedido efeitos *ex tunc*, fazendo desaparecer, em consequência, a exigibilidade do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias desde a data em que se constituiu a situação ensejadora da isenção. (...)” (STJ, 1ª Turma, REsp. nº 382.136/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 03.05.2004, p. 95)

“Processual Civil. Recurso Especial. Entidade filantrópica. Comprovação. Necessidade do certificado. Natureza declaratória do ato.

1. O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS é o documento que exterioriza o direito a isenção inserta no art. 195, § 7º, da Carta da República.

2. O artigo 55, II, da Lei 8.212/91 impõe como condição ao gozo da isenção ser a entidade portadora do certificado de filantropia.

3. O certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, tem efeito *ex tunc*, por se tratar de um ato declaratório, consoante RE nº 115.510-8. Assim, há isenção das contribuições previdenciárias anteriores à expedição do certificado.

4. *Recurso especial provido em parte.*” (STJ, 2ª Turma, REsp. nº 478.239/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 28.11.2005, p. 246)

Embora a ementa do RE nº 115.510/RJ (2ª Turma, Rel. Min. CARLOS MADEIRA, DJ 11.11.88, p. 29.311) disponha – certamente por bastar isso à solução do caso concreto – que o certificado retroage “à data do requerimento”, a leitura do voto do Relator deixa claro que mesmo os fatos geradores anteriores, ocorridos no período de total inércia do contribuinte, seriam atingidos pela exoneração. É ver:

“Ora, o certificado de filantropia, como reconheceu o Ministro Rafael Mayer, quando Consultor-Geral da República, tem caráter declaratório e não constitutivo, ‘até porque a sua concessão pressupõe o desenvolvimento anterior das atividades de caráter filantrópico’.

(...)

No mesmo sentido o parecer do Consultor-Geral do Ministério da Previdência e Assistência Social: ‘O certificado de filantropia expedido pelo CNSS-MEC tem efeitos declaratórios e impede a cobrança da quota patronal da contribuição previdenciária relativa a períodos anteriores à sua apresentação ao INPS.’

Entendemos que a lógica se aplica ao campo dos preços de transferência. Nesse ponto, merece destaque o Acórdão nº 101.96-678 da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que aceitou reduzir a margem de lucro presumida (20% no método PRL) para contribuinte cujos custos de aquisição aumentaram significativamente na esteira da crise cambial do início de 1999 (Rel. Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCINO DA SILVA).

3. Impossibilidade de extrapolação, pelo Ministro da Fazenda, das margens de lucro presumidas pela lei.

A questão é velha conhecida do STF, só que em matéria de IPTU: o Estado, em nome do princípio da praticabilidade, dispensa-se de mensurar caso a caso a base de cálculo do tributo⁴, optando por apurá-la indiretamente a partir da aplicação de fatores em si mesmos presumidos (valor do m² de terreno em cada zona da cidade e valor do m² de construção para cada padrão de imóvel).

⁴ A margem de lucro presumida para efeito de *transfer pricing* interfere justamente na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, participando da determinação dos valores que devem ser-lhe acrescidos ou dos valores máximos que podem ser dela deduzidos.

A técnica é admitida, mas com a condição de que tais fatores sejam determinados pela lei, e não pelo administrador.

Se da aplicação de tais critérios resultar valor excessivo, destoante do valor venal do imóvel, o princípio da capacidade contributiva impõe a procedência do pleito administrativo ou judicial voltado à recondução daquele a este.

Se, ao contrário, a base de cálculo apurada for inferior ao preço de mercado do imóvel, não pode o Fisco exigir qualquer diferença.

De fato, a capacidade contributiva tem por destinatários o legislador e o juiz – um devendo graduar os impostos segundo tal critério, e o outro devendo invalidar aqueles que por acaso não o tenham sido –, mas não o administrador, a quem não é dado tributar riquezas situadas além dos limites da lei.

Ademais, a possibilidade de prova em contrário – inerente a qualquer presunção obrigatória válida em Direito Tributário – abre-se para a parte que sofre os efeitos da medida, e não para aquela que a estabelece. A eventual atuação de ofício da autoridade pública não subverte essa regra.

Por fim, o art. 150, I, da Constituição veda aos entes políticos “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”, nada dizendo quanto à redução, que fica autorizada, desde que expressamente autorizada pelo legislador.

Essas são, *mutatis mutandis*, as razões de nossa discordância com SCHOUERI, para quem a adoção do princípio *arm's length* pela Lei nº 9.430/96 tem por conseqüência lógica a possibilidade de fixação da margem de lucro em qualquer nível, desde que condizente com a realidade⁵. Pensamos que assim seria se o princípio tivesse sido incorporado em sua inteireza. Não, porém, quando é tolhido por presunções conscientemente estabelecidas pelo legislador, e que não cabe ao administrador ignorar.

4. Liberdade probatória.

A Constituição garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o devido processo legal e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LIV e V).

Tais princípios facultam às partes a apresentação de todas as provas lícitas que julguem relevantes à demonstração de suas teses, respeitadas as regras sobre o momento de sua produção e a forma que acaso devam seguir, e permitido à autoridade julgadora o indeferimento das desnecessárias.

A noção de livre convencimento do julgador, estabelecida no CPC e nas leis disciplinadoras do processo tributário administrativo, se por um lado não o vincula a qualquer prova colacionada pelas partes, por outro estimula-as à produção do maior número de elementos probatórios, no intuito de formar conjunto forte o suficiente para influir na convicção daquela autoridade.

⁵ *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. São Paulo, Dialética, 2006.

A importância da prova revela-se de maneira especialmente forte no processo tributário administrativo, em que vigora o princípio da verdade material, ficando afastadas as presunções de veracidade associadas à revelia ou à falta de impugnação de um ponto específico.

A liberdade probatória é, ademais, requisito essencial para a validade de qualquer presunção em Direito Tributário, como já dito acima.

Por tudo isso, são ilícitas as restrições impostas pela Lei nº 9.430/96 e pelos diplomas inferiores que a regulamentam quanto aos tipos de prova aceitáveis para o afastamento das margens de lucro presumidas, seja no procedimento prévio realizado perante o Ministro da Fazenda, seja na discussão posterior do lançamento nas esferas administrativa e judicial.

É o que também afirmam LUÍS EDUARDO SCHOUER⁶ e RENATO FERNANDES BACCARO⁷.

Mais uma vez, trata-se de questão conhecida da jurisprudência pátria. Deveras, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo impõe forma específica para a comprovação do internamento de mercadorias na Zona Franca de Manaus, a fim de reconhecer a não-incidência do imposto. O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado, contudo, garante a não-incidência mediante a comprovação da entrada por qualquer outro meio lícito, ainda que não-previsto no Regulamento. É conferir:

“Zona Franca de Manaus - Comprovado internamento de mercadorias, através de provas que embora não previstas no RICM, foram suficientes para o gozo do benefício - Pedido de revisão do contribuinte provido.

RESUMO DO VOTO:

Relativamente ao mérito, tenho para mim que razão assiste ao contribuinte. Este Tribunal já tem deixado assente que, ante a inoperância da SUFRAMA, os contribuintes não tem tido condições de atender as exigências que o fisco lhe faz – em regulamento – para comprovar a internação das mercadorias naquela Região. E, neste caso, o contribuinte provou que, nas remessas feitas tomou todas as cautelas que lhe cabiam para gozar do benefício previsto em lei. Não cumpriu as exigências do Regulamento porque, para tanto, dependia de providências de terceiros, inclusive da SUFRAMA. E para suprir essas deficiências de terceiros, reuniu-se de elementos que – embora não os exigidos pelo fisco – comprovam a internação necessária para gozo do benefício.” (TIT/SP, Câmaras Reunidas, Processo nº DRT.5 – 3578/85, Rel. Juiz. JOSÉ ETULEY BARBOSA GONÇALVES, Boletim TIT nº 251, de 15.06.91)

⁶ *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. São Paulo, Dialética, 2006.

⁷ *Manual de Preços de Transferência: Uma Aplicação Prática ante as Margens de Lucro Predeterminadas*. São Paulo: Editora Hipótese, 2002.

“Zona Franca de Manaus – Comprovado internamento de mercadorias através de provas não especificadas na lei – Apelo provido – Decisão unânime.

RESUMO DO VOTO:

É sobejamente conhecida a dificuldade de parte dos contribuintes, especialmente daqueles que efetuam saídas esporádicas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, em fazer a prova do seu internamento naquele território; daí porque este Tribunal tem aceito, quer por suas Câmaras Singulares, quer pelas Câmaras Reunidas, provas outras que não as especificadas na norma regulamentar.” (TIT/SP, 1ª Câmara, Processo nº DRT.1 – 3351/79, Rel. Juiz WALDEMAR DOS SANTOS, Boletim TIT nº 120, em 25/07/81)

A orientação não destoa, de resto, da advertência da OCDE de que “as informações relevantes para uma específica fiscalização de transfer pricing dependem dos fatos e das circunstâncias do caso”, razão pela qual “não é possível definir de forma generalizada a extensão e a natureza precisas das informações que seria razoável à administração requerer e ao contribuinte produzir ao tempo da verificação”⁸.

Coerentemente, reconhece a entidade que a exigência de documentos deve ser contrabalançada pelos custos financeiros e pelos ônus gerenciais de sua produção, o que igualmente aponta para uma flexibilidade em matéria de provas⁹.

5. Conclusões.

Diante do exposto, podemos concluir que:

a) a faculdade de questionar antecipadamente, junto ao Ministro da Fazenda, as margens de lucro fixadas na lei constitui um ônus, não um dever, do contribuinte, cujo descumprimento – se o sujeita à possibilidade de autuação e ao risco de sair vencido na discussão da dívida, suportando a diferença de tributo, mais as multas e os juros – não o impede de, na discussão administrativa ou judicial do lançamento, esforçar-se para demonstrar, com possibilidade teórica de sucesso, a realidade da margem de lucro que adotou;

b) o poder do Ministro da Fazenda de, *ex officio* ou mediante requerimento, alterar as margens de lucro presumidas pela lei, não vai ao ponto de permitir-lhe a elevação de tais índices, sob qualquer justificativa;

c) na discussão administrativa ou judicial do lançamento feito com base em margem de lucro predeterminada pela lei, pode o contribuinte recorrer a todos os meios de prova lícitos admitidos em Direito, sendo inválidas as restrições impostas pela lei e pelos diplomas inferiores que a regulamentam.

6. Bibliografia

BACCARO, Renato Fernandes. *Manual de Preços de Transferência*. São Paulo: Hipótese, 2002.

⁸ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 1995, p. V-6.

⁹ *Idem*, p. V-10.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preço de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BREYNER, Frederico Menezes. *Responsabilidade tributária pelo ICMS sobre vendas interestaduais celebradas com cláusula FOB em caso de desvio de mercadoria*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 154. São Paulo: Dialética, julho de 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. CARLOS VALDER DO NASCIMENTO. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

FERNANDES, Edison Carlos. *Constitucionalidade in Thesi e in Concreto do Controle Fiscal dos Preços de Transferência*. In *Preços de Transferência*. Coord. EDISON CARLOS FERNANDES. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

GALHARDO, Luciana. In *Tributos e Preços de Transferência*. Coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. São Paulo: Dialética, 1999.

KLUCK, Guilherme. *A Possibilidade de Alteração dos Percentuais do Método PRL*. In: *Preços de Transferência*. Coord. EDISON CARLOS FERNANDES. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MANEIRA, Eduardo. *Base de Cálculo Presumida*. Tese defendida na UFMG em 2002. Inédita.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. In *Tributos e Preços de Transferência*. Coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. São Paulo: Dialética, 1999.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

MURGEL, Maria Inês e CARVALHO, Fábio Junqueira de. In *Tributos e Preço de Transferência*. Coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. São Paulo: Dialética, 1999.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *In Tributos e Preços de Transferência*. Coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. São Paulo: Dialética, 1997.

OLIVEIRA, Ana Cláudia Utumi. *In Tributos e Preços de Transferência*. Coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. São Paulo: Dialética, 1999.

PISANI, José Roberto. GALHARDO, Luciana Rosanova. *Preços de Transferência – Presunções Tributárias – Acordos Internacionais – Valorização Aduaneira*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 21, São Paulo: Dialética, junho de 1997.

ROTHMANN, Gerd W. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, et al. Mesa de Debates – Questões Atuais sobre Preços de Transferência. In Revista de Direito Tributário Internacional vol. 2, São Paulo: Quartier Latin, ano 1, fevereiro de 2006.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Impossibilidade de Alteração da Planta de Valores do IPTU por Meio de Decreto Executivo*. In Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, vol. 1. Belo Horizonte: Del Rey e ABDT, 1998, p. 377-383.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *In Tributos e Preços de Transferência*. Coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. São Paulo: Dialética, 1999.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria da Interpretação do Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 48, São Paulo: Dialética, setembro de 1997.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.