

Preços de Transferência no Planejamento Tributário Internacional – Perspectiva sob a Ótica da Teoria das Provas

Transfer Prices in International Tax Planning – Perspective under the Optics of the Theory of Evidence

Adriano Luiz Batista Messias

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor assistente de Mestrado e Orientador de monografias na PUC/SP e no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Professor de Pós-graduação em Direito Tributário na COGEAE-PUC. Advogado. São Paulo. *E-mail*: adriano.messias1@hotmail.com.

Recebido em: 4-6-2020
Aprovado em: 17-9-2021

Resumo

O presente artigo tem como objetivo demonstrar a necessidade de planejamento tributário internacional para as corporações que desejam competir no mercado em escala global, como os impactos da legislação tributária favorecida são tratados pelo ordenamento jurídico brasileiro, e, ainda, como se dá a constituição de fatos jurídicos através da linguagem probatória, especialmente quanto aos preços de transferência de empresas multinacionais.

Palavras-chave: tributação internacional, planejamento tributário, preços de transferência, prova.

Abstract

The purpose of this article is to demonstrate the need for international tax planning for corporations wishing to compete in the global market, as the impacts of favored tax legislation are dealt with in the Brazilian legal system, and also how the constitution of legal facts through probative language, especially regarding the transfer pricing of multinational companies.

Keywords: international taxation, tax planning, transfer prices, proof.

1. Introdução

A construção normativa consubstancia-se num processo dialeticamente complexo, condicionada por (e condicionante de) vários fatores, dentre estes, a experiência do indivíduo, formada pelas situações vivenciadas em sua existência, conformadas em sua essência. Tais experiências têm como substrato o próprio sistema social no qual está inserido o indivíduo. Considerações desse jaez nos permitem afirmar que, como o sistema jurídico é subsistema social, ou seja, inse-

rido no contexto desse grande sistema, as mudanças nele ocorridas repercutem, ainda que indiretamente, nas correlatas construções normativas.

O conhecimento do indivíduo resume-se à sua interpretação. Nessa perspectiva, GADAMER (2004, p. 467) assevera que “a forma de realização da compreensão é a interpretação, todo o compreender é interpretar e toda interpretação se desenvolve em meio a uma linguagem que pretende deixar falar o objeto e ao mesmo tempo a linguagem própria de seu intérprete”. Conhecer, portanto, é interpretar. Como o ser humano (intérprete) encontra-se no mundo cultural permeado de valores, nenhum objeto é livre de valoração.

O ser humano sempre efetua algum tipo de ajuste intelectual com o contorno, transformando a circunstância em mundo, ou seja, dando sentido às coisas que o cercam, interpretando-as. A interpretação atua como intermediária insubstituível entre o entender e o compreender, concluindo-se com uma decisão do intérprete. O direito consiste um sistema de linguagem, onde os fenômenos jurídicos são estudados na condição de fenômenos semióticos. Oportuno ressaltar que, a partir do sistema cognitivo e dos seus vieses, teremos como resultado a interpretação judicial.

Entretanto, ainda que se admita a construção própria de sua realidade, o direito, inserto no sistema social, não pode desconsiderar as alterações ocorridas no mundo, como aquelas ocorridas nos cenários econômico, político e internacional.

Nos últimos anos ocorreram grandes alterações nos contextos econômicos interno e externo, acarretando mudanças estruturais no meio empresarial. Obviamente que tal cenário tem reflexos no campo jurídico, que repercutem, inclusive, na composição das relações jurídicas tributárias, estritamente situadas nos consequentes normativos.

Veja-se, por exemplo, o fenômeno da globalização, que impôs aumento concorrencial e repercutiu na busca pela redução de custos, com vistas à manutenção da competitividade e aumento da lucratividade, com técnicas cada vez mais aprimoradas que asseguram sobrevida às pessoas jurídicas.

Neste cenário encontra-se a figura do planejamento tributário internacional, onde o meio empresarial tem se socorrido de países com tributação favorecida, subcapitalização de empresas, tratados internacionais benéficos e preços de transferência. Tais medidas visam reduzir os encargos tributários incidentes sobre suas atividades.

Em contrapartida, os países detentores de competência para imposição tributária têm buscado diminuir as possibilidades de elisão fiscal, por meio da edição de normas jurídicas proibitivas de economia de tributos, o que acentua o debate acerca da licitude dos meios utilizados na busca pela menor carga tributária.

Como a sociedade é formada por uma rede estruturada de comunicações de diversos matizes, o direito positivo e a Dogmática Jurídica consubstanciam-se em subsistemas compostos por comunicações diferenciadas entre si. Nestes subsiste-

mas, portanto, são dirimidas as controvérsias acerca das condutas intersubjetivas, notadamente em relação àquelas que visam diminuir tributos, dentro do próprio contexto social.

Trabalha-se, portanto, com o macrosistema social, composto por comunicações (linguagens), diversos sistemas construídos pelo homem (objetos culturais). Cada sistema possui determinados códigos e programas, sendo parciais em razão da diferença com o ambiente, constituída e delimitada pelas operações internas ao próprio sistema. Veja-se o sistema econômico (ter ou não ter), sistema político (poder superior ou poder inferior), sistema jurídico (lícito ou ilícito), que são autopoieticos, fechados operacionalmente. O sistema jurídico trata-se de sistema autorreferencial e autorreprodutivo de atos jurídicos, que visam à regulação das condutas intersubjetivas, por meio de normas jurídicas.

Inicialmente, portanto, se faz necessária a incursão na diferenciação entre o Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário, sem deixar de considerar a unidade do sistema, ainda que, por razões metodológicas, seja subdividido em ramos didaticamente autônomos.

Posteriormente, traremos noções acerca do planejamento tributário no plano interno e internacional, e a definição do conceito de preços de transferência, bem como os limites impostos pela legislação nas operações que envolvem o respectivo instituto. Em seguida, faremos lucubrações acerca da linguagem de provas e sua necessária condição no estabelecimento dos preços de transferência, e correlatas conclusões.

2. Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário

Fundamental entender as matizes jurídicas prescritivas de condutas ao tratarmos de planejamento tributário internacional e dos preços de transferência. Duas são as perspectivas para lidar com o tema, que guardam características próprias: a do Direito Tributário Internacional e a do Direito Internacional Tributário.

O Direito Tributário Internacional é o ramo *didaticamente* autônomo que tem por objeto o estudo das normas tributárias de direito interno dotadas de elementos de estraneidade, não se ocupando dos tratados internacionais em matéria tributária, seara reservada para o Direito Internacional Tributário (TÔRRES, 2009, p. 983). Ambos, mesmo que indiretamente, tratam de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Neste sentido, é necessária a veiculação das normas emanadas de órgãos compostos por diversos Estados num dado sistema jurídico, ante a existência de ordens jurídicas distintas – uma no plano internacional e outra no plano interno. As normas elaboradas no âmbito internacional não decorrem de um poder soberano isolado, mas formam-se a partir de costumes e tratados internacionais, permitindo a composição de norma regulamentadoras das relações entre os sujeitos do Direito Internacional.

As regras do Direito Internacional dependem de mecanismos constantes nas normas do direito interno para que sejam aplicadas em seus Estados, sugerindo a necessidade de haver o mesmo fundamento de validade das normas de Direito Tributário Internacional.

Na esfera internacional do Direito Tributário, há um dualismo entre as normas de direito interno e as normas de Direito Internacional, necessitando, assim, da distinção das normas que se referem à regulamentação das pretensões impositivas dos Estados soberanos no plano internacional e aquelas que regulamentam a tributação de rendas auferidas internacionalmente ao descreverem nas hipóteses de incidência fatos que contenham elementos de estraneidade, que são identificados por: “i) regras de qualificação, que tipificam as categorias redituais e os sujeitos envolvidos: ‘residentes e não residentes’; e ii) regras de localização, que possibilitam o virtual alcance ultraterritorial da regra-matriz de incidência, pela definição do local de produção dos rendimentos (‘dentro’ ou ‘fora’ do território)” (TÔRRES, 2001, p. 47-48).

Para TÔRRES (2001, p. 49), os estudos realizados com a finalidade de unificar as matérias tratadas no âmbito do Direito Tributário Internacional e do Direito Internacional Tributário são:

“construções descritivas caracterizadas por um difícil acesso cognitivo, com grande interesse em detalhes pouco relevantes e de pouco rigor com a distribuição e organização temática, desenvolvida sempre com a preocupação de eliminar um ou outro setor de estudos. Contudo, a diversidade de fonte formal das referidas regras, no âmbito da tipologia das normas que regulam os fatos inerentes à fiscalidade internacional, confirma a diferença, infirmando tais proposições, pela incompatibilidade com a base empírica de testabilidade: o direito positivo.”

Entende-se, assim, que as matérias alcançadas pelo Direito Tributário Internacional e pelo Direito Internacional Tributário merecem tratamento distinto, pois as normas respectivas são elaboradas a partir de procedimentos diversos e, principalmente, sob a responsabilidade de autoridades distintas.

Entretanto, o problema da multiplicidade e unidade entre direito nacional e direito internacional foi enfrentado por KELSEN (2003), distinguindo entre o monismo (inexistência de diferença entre os referidos ramos do Direito) e o dualismo (distinção entre Direito Internacional Tributário e Direito Tributário Internacional).

A teoria monista (consideradas as subespécies de prevalência do direito interno ou com prevalência do direito internacional), fundamenta-se que o Direito Tributário Internacional não se refere tão somente às pretensões tributárias internas, mas, igualmente, às cláusulas internacionalmente estabelecidas nas convenções pactuadas entre os Estados soberanos, não se encontrando separado do Direito Tributário Internacional, uma vez que neste estão inseridas todas as nor-

mas tributárias relativas às relações territoriais ou sobre as quais incida mais de uma pretensão impositiva advinda de ordenamentos jurídicos de outros países. VITA (2011, p. 280) explica:

“o fato de um sistema ser monista apresenta um aspecto interessante, porque o direito é feito de unidade e não de multiplicidades em seu aspecto de formação, apresentando, apenas, uma língua componente, a língua do direito, que traz corpos de linguagem com processos de produção/sintáticas distintos. Mais ainda, o processo de inserção de novos dados na língua e sua conformidade ou não sintática (validade do direito), além de hierarquia/prevalência entre direito interno e direito internacional, são realizados em um momento posterior do sistema, na sua conformação em sistema (S4), ou seja, em sistema em sentido estrito, sentido lógico.”

Assim, na concepção monista, quando do conflito de normas, há a primazia daquelas de direito interno sobre as de direito internacional, ou ainda, posição inversa. Explica XAVIER (2001, p. 101), que “para a construção monista, o direito constitui uma unidade de que a ordem interna como a ordem internacional constituem meras manifestações”.

Na teoria monista, as regras emanadas do ordenamento jurídico de cada Estado equivalem àquelas cuja produção se verificou a partir de órgãos competentes da comunidade internacional, eis que, para os adeptos dessa teoria, a diferenciação inexistente, inclusive, no que se refere às autoridades competentes para a produção de normas tributárias (sejam internas ou internacionais) e ao procedimento adotado na elaboração das mesmas.

Na teoria dualista, o direito interno e o internacional não são relacionáveis entre si a não ser pelo processo da tradução, no sentido da internalização. Assim nos explica SILVA (2009, p. 1021):

“De acordo com essa construção doutrinária, a diversidade das fontes faz nascer duas ordens jurídicas diversas: o direito interno e o direito internacional. A primeira (direito interno) exsurge da vontade do Estado. A segunda (direito internacional), por seu turno, é conformada pela convergência da vontade de vários Estados. Assim, uma norma de direito internacional somente pode ser recepcionada pelo direito interno se houver sua transferência para esse sistema. Nessa trilha, a eficácia das normas de direito internacional somente se dá nesse sistema. Do mesmo modo, a eficácia da norma de direito interno só se verifica dentro dele mesmo.”

A teoria dualista tem como destaque a impossibilidade de inclusão em seu estudo de normas de direito interno cuja hipótese de incidência possua nos fatos descritos elementos de estraneidade referentes às rendas produzidas nacionalmente por não residentes, já que tal situação não se verifica além dos limites territoriais. Não se encontra recepcionada a ultraterritorialidade do Direito Tributário Internacional.

Entende-se que a teoria dualista não é enfraquecida pela dependência existente entre a aplicabilidade da norma internacional e a norma interna que possibilita sua aplicação no território nacional, ao passo que a norma internacionalmente elaborada não perde sua validade em razão desta dependência, sendo que as normas de Direito Tributário Internacional e as normas de Direito Internacional Tributário não seriam, portanto, emanadas de um mesmo ordenamento jurídico.

O Brasil adotou a teoria dualista, ficando as normas de direito internacional, para que possam ser aplicadas no direito interno, dependentes da produção de normas de idêntico conteúdo neste plano.

Para inserção de norma jurídica internacional, veiculada por tratado, no ordenamento jurídico brasileiro, a primeira fase do procedimento se consubstancia na manifestação da vontade do Estado em se vincular aos termos de um tratado que será negociado (enunciação). Após tal negociação, passa-se à fase de aceitação de seus termos¹, que poderá se dar pela assinatura, pela troca dos instrumentos constitutivos do tratado, pela ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios que tenham sido acordados (enunciação enunciada). Conforme nos ensina SILVA (2009, p. 1024):

“[...] ratificação, desta forma, adquiriu contornos importantes, pois i) evita problemas posteriores no que diz respeito à questão da competência para celebrar o tratado; ii) permite a participação do Parlamento na formação da vontade do Estado nos assuntos de ordem internacional; iii) dá a possibilidade para adaptar o ordenamento interno ao tratado que será confirmado; iv) dá aos órgãos internos a oportunidade de analisarem e decidirem com responsabilidade sobre texto redigido.”

Afirmada sua validade, temos o início da vigência da norma concreta e geral construída do veículo introdutor tratado (enunciação enunciada). No direito interno brasileiro, é da Constituição Federal que devemos extrair as regras procedimentais para a elaboração dos veículos introdutores de normas que terão por objetivo introduzir, no direito interno, regras que veiculem aquilo que foi pactuado no exterior.

Ressalte-se que o mesmo se dá pelo decreto legislativo que se consubstancia em uma autorização para que o Presidente da República ratifique o acordo. Após a troca de instrumentos de ratificação, o Presidente da República publica decreto executivo dando conhecimento à nação que foram introduzidas, na ordem interna, normas que têm o mesmo conteúdo daquelas constantes no tratado celebrado no âmbito internacional, sob pena de aplicação da sanção prevista na Lei n. 1.079/1950, atualizada pela Lei n. 10.028/2000.

¹ Conforme preceituado no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Convenção de Viena.

O ordenamento nacional prescreveu métodos para fixação dos preços de transferência nas importações e exportações, com a edição da Lei n. 9.430/1996. A despeito dos modelos guardarem semelhanças com aqueles sugeridos pela OCDE², certo é que o Brasil, além de não ser um país membro³, não internalizou aquelas prescrições de cunho internacional, ressaltando-se, contudo, que o modelo de regras sugerido pela OCDE não se traduz em normas passíveis de internalização, sendo apenas recomendações. Observe-se que o fenômeno da internalização, defendido pelos dualistas, é controvertido, pois não explica, por exemplo, como ficam as normas internalizadas no cenário de denúncia de um tratado, situação em que as normas constantes do tratado – uma vez internalizadas – continuariam vigendo mesmo com sua denúncia.

3. Planejamento tributário e planejamento tributário internacional

Fixada a premissa acerca do dualismo entre as normas de direito interno e as normas de Direito Internacional no campo tributário, necessária se faz incursão de como o ordenamento, do ponto de vista interno, trata do planejamento tributário e como essa construção tem repercussão no plano internacional.

No âmbito interno, o planejamento tributário consiste em opção negocial feita pelo contribuinte, no campo da licitude, com fins de redução de tributo, observando-se o princípio da autonomia da vontade, que impera no âmbito do direito privado. A possibilidade de desconsideração do negócio jurídico se dá apenas quando praticado ato ilícito para reduzir tributo ou garantir benefício a que o contribuinte não tem direito (simulação tributária excludente ou redutiva; simulação tributária includente).

MACHADO (1988, p. 250) entende que o planejamento tributário “se caracteriza pelo arranjo jurídico dos negócios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga de impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei”. O planejamento tributário consiste em conjunto de ações que levam a economia tributária. Trata-se da interseção de linguagens que cumprem funções diversas, que estão sujeitas a racionalidades distintas e por isso não se confundem, apesar de estarem intimamente conectadas.

Sabe-se que o propósito negocial é a finalidade última perseguida pelas partes na realização de um negócio jurídico. Somente nos casos de simulação, com prática de atos fraudulentos e dolosos, ter-se-á a possibilidade de o Fisco desconsiderar os negócios praticados, fazendo recair a tributação sobre a forma negocial oculta, com fundamento no art. 167, § 1º, do Código Civil. Assim, deve-

² Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. Em inglês, OECD (*Organization for Economic Co-operation and Development*).

³ A despeito de não ser um País membro, o Brasil exerce cooperação com a OCDE na condição de *Key Partner*, com participação em 36 instâncias da organização, como “associado”, “participante” ou “convidado”, e já aderiu a 26 Recomendações e outros instrumentos da Organização.

se considerar a correspondência entre a operação realizada e as provas que sustentam essa operação, ou seja, se o negócio jurídico alegado foi realmente praticado, mediante critério jurídico.

Há, atualmente, situação de insegurança jurídica quanto às hipóteses e limites na desconsideração de negócios realizados pelo contribuinte, pois trata-se de conceitos demasiadamente vagos, como dolo, fraude, simulação, dissimulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma.

A elisão tributária não se confunde com a opção fiscal, pois nesta tem-se comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que propicia a escolha de uma alternativa para reconhecimento da percussão tributária, *verbi gratia*, o imposto sobre a renda com tributação em bases presumidas ou calculado sobre o lucro real. A opção fiscal é qualificada como direito assegurado, onde o legislador conscientemente oferece ao contribuinte mais de uma sistemática para a apuração de seus tributos.

A elisão fiscal, ou tributária, consiste no direito subjetivo do contribuinte de, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido a título de tributo ou postergar sua incidência, ou seja, consiste na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e, conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica obrigacional. O manejo destas categorias poderá ter como escopo, igualmente, a redução e o diferimento de tributos.

Entende PEREIRA (2001, p. 195) que a prática elisiva pode ocorrer inclusive após a ocorrência do fato jurídico tributário, sempre por meios legais, visando o retardamento ou redução do pagamento do tributo devido, como, por exemplo, no caso de parcelamento de tributos, possibilidade de subsunção do fato construído em norma que proporcione créditos fiscais ou, ainda, em consideração de créditos tributários em hipótese de sucessão de empresas, onde a sucessora passa a ser titular de créditos da sucedida. Em atenção ao princípio da legalidade, adverte BORGES (2002, p. 213) que, “a elisão no sentido genérico é matéria de direito positivo, portanto elisão é aquilo que a ordem jurídica positiva diz que ela é”.

A evasão fiscal, ao seu turno, decorre de operações simuladas em que, ocorrido o fato tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio praticado. Contraopondo-se à elisão fiscal, caracteriza-se pela conduta do contribuinte de, por meios ilícitos, assim qualificados na legislação tributária, evitar a juridicização do evento praticado à condição de fato jurídico tributário; reduzir o montante devido a título de tributo; ou postergar sua incidência.

A elusão fiscal, por sua vez, tem o sentido de evitar (algo) de modo astucioso, com destreza ou artifício (HOUAISS; VILLAR; FRANCO, 2004, p. 1113). Apesar de a conduta do contribuinte não ser ilícita, dá-se por forma atípica ou artificiosa para reduzir a carga tributária.

O Código Tributário Nacional qualifica como ilícitas a ação fraudulenta, a conduta dolosa, a simulação e a dissimulação, definindo os limites entre evasão e

elisão fiscal pelos arts. 116, parágrafo único e 149, VII⁴. O dolo, previsto no art. 145 do Código Civil, “são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa” consiste no “artifício ou expediente astucioso empregado para induzir alguém à prática de um ato, que o prejudica, e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro” (BEVILÁQUA, 1959, p. 363).

Define BARRETO (2010, p. 1055) que “o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.” Considera-se fraude (civil) absoluta o ato de simulação, previsto no art. 167 do Código Civil⁵, ou seja, quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, praticando ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente, não ocorre, como, *exempli gratia*, a venda simulada para perpetrar fraude contra credores.

A fraude (civil) relativa, por sua vez, decorre da dissimulação, consoante previsão no *caput* do mesmo arquétipo legal, ou seja, quando há dois negócios jurídicos sobrepostos, onde o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aquele que as partes realmente desejam.

Os crimes contra a ordem tributária são chamados de sonegação em sentido lato, cujas condutas tenham por escopo o não recolhimento ou recolhimento de menor quantia a título de tributo. Em sentido estrito, o conceito é de subtração por ocultação de informações, consoante previsão contida no art. 71 da Lei n. 4.502/1964⁶.

⁴ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [...]”
Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

⁵ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

⁶ “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

A sonegação ou fraude fiscal, portanto, é ato doloso, caracterizado pela vontade do agente de praticar o ato delituoso, ou seja, dolo penal. Ao discorrer sobre a aplicação de multa duas vezes maior, segundo o art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, GRECO (2004, p. 231) adverte que “o termo ‘fraude’ pode referir-se a duas situações distintas: a fraude à lei e a fraude contra o Fisco”, e conclui que “a fraude à lei ou fraude civil, não é hipótese de incidência penal! Portanto, o inciso II do artigo 44 não se aplica às hipóteses de fraude civil ou fraude à lei, incidindo apenas nas hipóteses que configurem fraude ao Fisco ou estiverem revestidas de feição penal”.

XAVIER (2001, p. 82-83) tem o mesmo pensamento quanto à separação entre sonegação, que é crime, e simulação:

“A sonegação por falsa declaração, incriminada, distingue-se da simulação, pois enquanto na falsa declaração ocorre uma divergência entre a declaração informativa e o objeto da informação, na simulação essa divergência não ocorre, pois o contribuinte declara a existência do ato aparente [...]. A divergência que existe é interna ao próprio ato informado, entre a vontade real e a vontade declarada, a qual não afeta a exatidão da informação sobre a existência e características do ato jurídico em si mesmo considerado. [...] A simulação, como vício do ato ou negócio jurídico, em si mesmo, não constitui, pois, crime contra a ordem tributária, mas tão somente infração administrativa, caso configure, como sucederá na maioria dos casos, evidente intuito de fraude.”

A fraude à lei, portanto, consiste em ato que tem por finalidade violar norma cogente (proibitiva ou impositiva) ou a finalidade almejada pela norma jurídica. Trata-se, consoante definição de CARVALHO (2013, p. 863), de “produção de norma ilícita, com feições de ato jurídico lícito, para fins de fugir à incidência normativa”.

O abuso de direito encontra-se previsto no art. 187 do Código Civil, que prevê que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. Define CARVALHO (2013, p. 863) que “o abuso de direito significa, portanto, norma produzida por particular, constituída no exercício de competência que excede as atribuições jurídicas que o direito autoriza o sujeito, identificando-o como incompetente naquela função, ao mesmo tempo que atribui ao ato caráter de ilicitude”.

O abuso de forma, por sua vez, consiste no emprego de forma negocial lícita para atingir finalidade negocial diversa (substância), configurando-se, assim, negócio jurídico indireto, onde os sujeitos elegem uma forma negocial que permite obter resultado equivalente ao que se obteria caso realizasse o negócio jurídico na forma usual.

Para definição de tais conceitos, utilizam-se os critérios em contraposição da legalidade e tipicidade em face do conteúdo econômico do ato. Considera-se,

ainda, a liberdade negocial em relação ao abuso de direito ou fraude à lei, bem como a licitude da operação em razão do abuso de forma e o propósito negocial em contraposição à intenção de economia de tributo.

Ressalte-se que qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos ou aumentar os existentes mediante lei. Assim, a lei adventícia deve trazer, no seu bojo, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, na fenomenologia da incidência tributária. Assim, fraude, simulação, abuso de direito e fraude à lei devem ser comprovadas através de elementos contundentes apuráveis.

O direito se trata de sistema autopoiético, ou seja, nada ingressa no sistema que não seja pelo modo por ele próprio prescrito: a forma normativa. Assim, em atenção ao primado da segurança jurídica, os assuntos hão de ser tratados exclusivamente de acordo com o código do direito, onde, sem norma, um fato não adquire qualificação de fato jurídico.

O planejamento tributário é entendido como um expediente a serviço da autonomia privada e da livre iniciativa, insculpidos nos arts. 1º, IV; 5º, XXII e XXIII; e 170, II, III, IV e parágrafo único, da Constituição Federal, na medida em que o ordenamento jurídico garante a propriedade privada, nos limites de sua função social, facultando ao contribuinte organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível.

Ao que tange a estrita legalidade e tipicidade tributária, o art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional veda o uso de analogia para exigência de tributo não previsto em lei. De igual sorte, o art. 110 do mesmo Diploma Legal veda a alteração de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal na repartição de competências. Ao seu turno, o art. 118 do Código Tributário Nacional dispõe que a determinação legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, cujo lançamento será efetuado quando o ocorrido o fato previsto em lei, mediante atividade vinculada da autoridade administrativa, conforme prevê o art. 142 do mesmo arquétipo legal.

Ressalte-se, por fim, que o sistema jurídico brasileiro não admite interpretação econômica do fato jurídico, sendo que a Constituição Federal se refere a fatos jurídicos na repartição das competências. TOMÉ (2014) ensina que “anotações desse jaez já permitem entrever a injuridicidade do chamado ‘propósito negocial’, entendido como os motivos de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifiquem a adoção dos negócios pelo contribuinte. Este não serve como critério para determinar a licitude ou ilicitude de qualquer ato ou negócio jurídico.”

No plano internacional, as corporações têm se utilizado dos mais diversos meios para fins de praticar a economia de tributos, como a eleição de países com tributação favorecida (*tax havens*), utilização de tratados internacionais mais bené-

ficos, ainda que indevidamente (*treaty shopping*), a subcapitalização de empresas (*thin capitalization*) e os preços de transferência (*transfer pricing*).

Assim, as transações entre países assumem diversas formas organizacionais, como a utilização dos benefícios fiscais (e também pela inexistência de tipos penais) concedidos por países denominados paraísos fiscais que, pela legislação brasileira, são aqueles que tributam a renda à alíquota máxima de 20%, nos termos do art. 24 da Lei n. 9.430/1996. Ainda, o uso abusivo de tratados internacionais, com utilização de pessoas interpostas, com residência fiscal fictícia em um dos países signatários para extensão de efeitos em benefício de pessoa jurídica, que originalmente não seria abrangida pelo acordo internacional.

Há, ainda, a figura da subcapitalização, em que o capital da pessoa jurídica é muito inferior ao seu passivo, com utilização de valores que não compõem seu capital próprio com vistas à obtenção de vantagem tributária, pois é permitida a contabilização de valores pagos a título de juros sobre capital próprio (limitado pela variação anual da Taxa de Juros a Longo Prazo, e calculado sobre os valores das contas do patrimônio líquido) como despesa da pessoa jurídica pagadora para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime de lucro real (equiparação entre capital de terceiros e capital próprio em relação à tributação incidente sobre sua remuneração), onde aproveita-se a ideia (em sentido amplo) de não tributação de dividendos.

Por fim, a figura dos preços de transferência (*transfer pricing*), que trataremos com maior especificidade no presente trabalho, que consiste no fenômeno de operação de empréstimo financeiro ou de compra e venda realizada entre empresas vinculadas, porém localizadas em jurisdições diferentes, com utilização de preços artificiais para redução de lucro na pessoa jurídica situada em país de maior carga fiscal, em benefício da companhia situada em país onde a tributação é menor.

4. Definição do conceito de preços de transferência

Os nomes são palavras tomadas para designar indivíduos e seus atributos, num determinado contexto de comunicação, um nome geral é susceptível de ser aplicado, num mesmo sentido, a um número indefinido de coisas, denotando uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo – propriedade que certo objeto manifesta. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Todo nome, geral ou individual, cria uma classe de objetos, com seus atributos peculiares. Classe é a extensão de um conceito geral ou universal (CARVALHO, 2013, p. 116-124).

A “definição” consiste na operação de explicação que permite isolar o objeto, erguer barreiras, ou limites, que lhe conferem unidade em meio à heterogeneidade do mundo. Trata-se de operação lógica em que a consciência se vale para restringir a atenção apenas aos objetos que se pretende lidar. CARVALHO (2013, p. 120) nos ensina que “definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, dos lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia,

noção ou conceito. Com a definição, outorgamos à ideia sua identidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso.”

Qualquer objeto de estudo é conceituável, falando-se em objeto se este se apresentar em correlação com um conceito. O conceito, em comparação com os processos intuitivos, está mais distante da realidade que, por sua vez, é constituída de individualidade, elementos heterogêneos, formando seres únicos de sua espécie, fenômenos singulares. Portanto, “da multiplicidade das coisas, fenômenos, propriedades, atributos, relações, o conceito escolhe alguns. Tem ele uma função seletiva em face do real. Em rigor, implica um ponto de vista, a partir do qual encara o ser em sua inabordável heterogeneidade.” (VILANOVA, 2003, p. 7)

A definição consiste no enunciado que exprime os critérios necessários e suficientes para cada um determinado objeto em meio a um conceito. Os conceitos, portanto, se comportam como classes: segundo os critérios da definição – intensão – os elementos pertencem ou não pertencem à extensão daquela ideia.

Os objetos ganham significado a partir do sistema de referência adotado, atribuindo-lhes atributos e estabelecendo relações. O sistema de referência advém das noções que o ser humano tem acerca de tempo e espaço, colocando o objeto no plano da inteligibilidade, adjudicando-lhe posição frente a outro sistema de referência. A adoção de um sistema de referência determinado permite conhecer cientificamente o objeto (ou a realidade), ou seja, é necessário primeiramente compreender como se dá o conhecimento e como lhe é atribuída a característica de cientificidade. Sem o conhecimento do modelo de referência, as proposições conclusivas de uma teoria, que constituem seu objeto, não terão fundamento, sendo impossível adjudicar-lhes credibilidade. Não existe conhecimento sem sistema de referência.

Fixadas tais premissas, trataremos de definir o conceito de preços de transferência. Este consiste no preço correspondente quando da realização de negócios por uma companhia com outra, a ela vinculada, situada em país distinto. Há, assim, os requisitos de vinculação entre as empresas situadas em países distintos e a prática de negócios jurídicos.

TÓRRES (2001, p. 162), ao tratar dos preços de transferência, faz a seguinte afirmação: “Sempre que uma empresa vende um bem ou presta um serviço a outra pessoa, deve ser fixado um preço correspondente; e quando as pessoas envolvidas são ‘partes vinculadas’, o preço é chamado de ‘preço de transferência’.”

Segundo SCHOUERI (2006, p. 10), preço de transferência é “o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada”.

Em sistema de referência específico, a Receita Federal do Brasil⁷ se posiciona no sentido de que “o termo “preço de transferência” tem sido utilizado para

⁷ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2010/capituloix-irpjslloperacoesinternacionais2009.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2018, às 2h47.

identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal”.

Na operação de venda de produtos a preços menores que os de mercado para empresas do mesmo grupo situadas em regiões com tributação menos gravosa, ocorre a redução do lucro da empresa situada na área de alta carga tributária, impactando na tributação pelo IRPJ e CSLL (não há impactos na contribuição ao PIS e da COFINS, em razão do regime de desoneração nas exportações, o mesmo ocorrendo em relação aos valores dos produtos ou serviços, com incidência do ISS, do ICMS e do IPI). Ainda, a compra do produto por valor menor que aquele praticado no mercado, com revenda ou industrialização, acarreta aumento do lucro da empresa situada em país de menor tributação.

O inverso também pode ocorrer, ou seja, na hipótese de venda pela empresa situada no país de tributação menos gravosa para companhias situadas em regiões onde há alíquotas maiores, poderá ocorrer superfaturamento com consequente aumento do lucro na empresa situada em área de menor pressão fiscal, aumentando os custos, as despesas dedutíveis, da companhia sediada em país de maior carga fiscal, implicando a redução da tributação desta empresa.

A OCDE utilizou como parâmetro para a aplicação dos métodos de apuração de operações entre empresas vinculadas um princípio que levou o nome de *arm's length principle*, cuja tradução significa “à distância de um braço”. Tal princípio, tido como consectário do princípio da igualdade, consiste em tratar as empresas vinculadas, pertencentes ao mesmo grupo multinacional, como se fossem independentes.

Neste aspecto, do ponto de vista fiscal, a licitude do *transfer pricing* está condicionada à comparação das operações transnacionais entre partes relacionadas com operações similares realizadas entre empresas que não possuem qualquer tipo de vinculação. A observação do *arm's length price* se dá se, e somente se, o preço de transferência estiver no mesmo patamar daquele praticado no mercado.

O princípio *arm's length* busca alcançar o valor da operação praticada entre pessoas relacionadas se estivessem negociando em condições de livre comércio. Busca-se a comentada conversão dos valores “reais de grupo” para “reais de mercado”.

O *arm's length principle* é adotado expressamente por muitos países, entre eles Argentina, Itália, Estados Unidos, Japão, França. O Brasil também adotou o referido princípio, já que sua Constituição alberga o princípio da igualdade, e este é que dá o fundamento ao *arm's length*. Contudo, a legislação nacional impõe limites quanto às operações que envolvem preços de transferência.

5. Os limites prescritos pelo ordenamento brasileiro quanto às operações que envolvem preços de transferência

A Instrução Normativa RFB n. 1.037/2010, estabeleceu relação de países ou dependências com tributação favorecida, os denominados “Paraísos Fiscais”, re-

vogando a Instrução Normativa RFB n. 188/2002. Nos termos da referida norma jurídica, são considerados paraísos fiscais os países que têm tributação de renda inferior a 20%, ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

Referida regra prescreveu, ainda, alguns “regimes fiscais privilegiados” de forma específica, como os Estados Unidos, a Holanda, a Dinamarca e o Uruguai, o que significa que as empresas brasileiras que realizarem operações com companhias localizadas nesses países sofrerão maior gradação fiscalizatória.

Dentre os regimes fiscais privilegiados estabelecidos na Instrução Normativa, ora mencionada, cabe destacar as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* com referência à legislação da Dinamarca.

Além disso, com referência à legislação dos Estados Unidos da América, ficou definido como regime fiscal privilegiado aquele aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Limited Liability Company* (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal.

A lista contida na IN n. 1.037/2010 deve ser interpretada à luz da legislação em vigor (interpretação sistêmica), ou seja, em conformidade com os conceitos legais efetivos de “países ou dependências com tributação favorecida” e “Regimes Fiscais Privilegiados”, previstos no parágrafo único do art. 24-A da Lei n. 9.430/1996, aplicáveis em cada situação. Isto significa que, pela perspectiva jurídica, a lista é enumerativa, pela razão específica de ser necessariamente incompleta.

As finalidades da normativa que define os países com tributação favorecida são, ao identificá-los, majorar a alíquota do Imposto de Renda nas remessas efetuadas (o art. 8º da Lei n. 9.779/1999 e o art. 47 da Lei n. 10.833/2003 determinam que os rendimentos e os ganhos de capital decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei n. 9.430/1996, sujeitam-se à incidência do IRF à alíquota de 25%, normalmente cobrada a 15%); não aplicação de tratamento fiscal mais benéfico aos rendimentos e ganhos auferidos por “investidores qualificados” estrangeiros que investem no Brasil por meio da Resolução CMN n. 4.373/2014 (art. 81 da Lei n. 8.981/1995 e art. 7º da Lei n. 9.959/2000); e, ainda, aplicação das regras de preços de transferência às operações efetuadas com qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento, ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, nos termos do art. 24 da Lei n. 9.430/1996, em conjunto com o art. 4º da Lei n. 10.451/2002.

Os arts. 18 a 24 da Lei n. 9.430/1996 prescrevem enunciados referentes ao controle das operações transnacionais envolvendo preços de transferência. Para fins do controle de *transfer pricing*, a pessoa vinculada será somente aquela resi-

dente e domiciliada no exterior, com a qual a companhia situada no Brasil realiza algum tipo de negócio, nos termos do art. 23 da referida lei.

Veja-se que é amplo o conceito de pessoa vinculada para fins de submissão às regras do *transfer pricing* no Brasil, além do previsto pela própria OCDE, que dá diretrizes no sentido de que empresas vinculadas são aquelas que participam direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa de outro Estado; ou que possuem as mesmas pessoas participando direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de ambas as empresas, situadas em países distintos.

As regras de limitação aos preços de transferência buscaram fundamento no fenômeno da evolução mercadológica, em que, atualmente, as empresas de um determinado ramo expandem suas atividades através da criação de inúmeras outras empresas que atuarão em cada fase da produção de mercadorias do segmento em que atuam.

Empresas independentes, quando realizam negócios, o fazem baseadas nas condições do mercado. Quanto maior a quantidade do produto e sua concorrência, o preço tende a ser mais baixo; ao contrário, se existir uma escassez, o valor será mais elevado. Outro fator, como a quantidade comprada, influi no preço; comprando mais do produto, consegue-se um preço melhor.

Nos termos do art. 24 da Lei n. 9.430/1996, o critério legal de vinculação entre as empresas deixa de ser subjetivo, para ser objetivo, bastando que a outra empresa esteja situada em país com tributação favorecida, assim definido pela lei como o que tributa a renda em percentual menor ou igual a 20%, para que as transações entre as companhias sejam sujeitadas às regras de controle dos preços de transferência. Observe a coexistência entre o conceito de regime fiscal privilegiado com o conceito de país com tributação favorecida, ou seja, “paraísos fiscais”.

O fato de submeter as operações realizadas com empresas situadas em países com tributação favorecida a um controle mais apurado não pode ser tido como atentatório a princípios constitucionais. A isonomia é mantida, na medida em que as empresas situadas em países de menor pressão fiscal trabalham em condições distintas daquelas que se situam em Estados onde a carga tributária é importante fator no custo do produto final.

Contudo, grandes são as complexidades nos modelos de apurações dos preços de transferência na importação e exportação. Sobre tal tema, trataremos a seguir.

6. *Transfer pricing* nos modelos de tratados e relatórios da OCDE e dicotomia com a legislação brasileira

A OCDE é uma organização internacional que visa promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social das pessoas em todo o mundo, composta de 36 países que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de mercado, fornecendo plataforma para comparar políticas econômicas, solucionar problemas comuns e coordenar políticas domésticas e internacio-

nais. Em 1963, editou regra que se tornou convenção-modelo para evitar a dupla tributação de empresas multinacionais, tendo positivado, no art. 9º do referido modelo, o princípio *arm's length*, ao abordar a prática do *transfer pricing*.

Posteriormente, em 1979, a OCDE editou relatório sobre problemas na tributação do lucro auferido pelas multinacionais, e estipulou três métodos de controle para aferição dos preços praticados nas transações entre empresas vinculadas.

O primeiro método consiste na comparação de preços não controlados (CUP – *comparable uncontrolled price method*), ou seja, é o clássico método comparativo, mais indicado, sempre que possível. Consiste na comparação de preços das transações entre partes vinculadas com aqueles praticados no mercado, em condições similares.

O segundo método trata-se do preço de revenda (RPM – *resale price method*), onde há uma dedução do preço pelo qual um produto é revendido, o lucro obtido e as despesas do revendedor, possibilitando a verificação se o preço pago no produto é aquele praticado entre fabricante e revendedor não vinculados, com margens de lucro aceitáveis previstas por lei.

O terceiro método diz respeito ao custo mais lucro (CPLM – *cost plus profit method*), em que se adiciona o lucro obtido (ou presumido) ao custo de produção, para definir-se o preço *arm's length* de venda.

Tal relatório prevê outros métodos, a serem utilizados sempre que não haja como proceder à efetivação de um dos três métodos anteriormente citados. BARRETO (2001, p. 105-106) classifica estes métodos alternativos como “quarto método” proposto pela OCDE:

“Três requisitos, desde logo, se põem para que a utilização do quarto método se dê: (i) inaplicabilidade dos três métodos referidos anteriormente; (ii) a necessária identificação do lucro auferido por transação; (iii) a adequação do método baseado no lucro da transação com o artigo 9 da Convenção Modelo da OCDE, vale dizer, a regra do não favoritismo (denominação que o autor dá ao princípio *arm's length*). Relativamente a este último requisito, é de se frisar o enfoque transacional adotado pelo relatório da OCDE. Nenhum relevo se dá ao lucro, globalmente considerado, que as partes relacionadas venham a auferir. Insta examinar o lucro imputável a cada transação levada a efeito. Como exemplos de métodos baseados no lucro transacional, temos o método da divisão do lucro (*profit-split method*) e o método transacional da margem líquida (*transactional net margin method*). O primeiro método procura eliminar os efeitos na apuração do lucro decorrente das condições impostas numa transação controlada, determinando a divisão de lucros que se verificaria caso a transação tivesse sido realizada entre partes não vinculadas. Já pelo segundo método (transacional da margem líquida) examina-se a margem líquida do lucro relativa a uma base apropriada (por exemplo: custos, vendas ou ativos) que o contribuinte realizaria em uma transação controlada.”

No Brasil, as regras relativas ao preço de transferência foram positivadas, pela primeira vez, por meio da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em que se adotou em parte o modelo OCDE (pertencente ao Direito Internacional Tributário), com acréscimo de outras características, sem similitude com outros sistemas jurídicos. Como a OCDE é um órgão eminentemente consultivo, sem efeito vinculativo, o fato de o Brasil não adotar os mesmos métodos de controle não interfere na validade da norma jurídica.

Apesar de as leis brasileiras que dispõem sobre preços de transferência não tratarem expressamente do *arm's length principle*, e do Brasil não ser membro da OCDE, mas “Parceiro Chave”, verifica-se que o princípio está implicitamente previsto nos tratados para evitar a bitributação dos quais o Brasil é signatário e, até mesmo os arts. 18 a 24 da Lei n. 9.430/1996, que tratam das referidas regras sobre preços de transferência, prescrevem métodos para aferição dos preços reais praticados entre empresas independentes. Veja-se que referido arquétipo legal prevê três métodos distintos e não excludentes para controle dos preços de transferência praticados nas importações, a saber:

- Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, que consiste na comparação de preços, auferindo-se a média anual dos preços praticados na compra e venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, em condições de pagamento semelhantes e entre pessoas não vinculadas. É similar ao CUP do modelo OCDE;
- Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL, com cálculo no período do exercício financeiro, em que se deduz do preço de revenda os descontos incondicionais concedidos, os tributos sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas, com margens de lucros de 20% e 60% (estas para os casos de revenda de bens importados aplicados à produção). Encontra similaridade com o RPM do modelo OCDE;
- Método do Custo de Produção Mais Lucro – CPL, onde a determinação do custo médio anual dos bens importados se dará a partir do custo de produção destes no país de origem, acrescidos de tributos e margem de lucro de 20%. Trata-se do método CPLM do modelo OCDE.
- Método relativo a *commodities* (PCI e PECEX), que foram introduzidos pela Instrução Normativa RFB n. 1.312/2012, e são obrigatórios quando houver importação ou exportação de *commodities* entre empresas vinculadas ou empresas localizadas em paraíso fiscal.

Através das apurações por um destes três métodos, têm-se os valores máximos para dedução, como custo na importação de bens, serviços e direitos, do montante de lucro real, adicionando-se a parcela excedente ao valor do lucro líquido, que será objeto de tributação.

Nas exportações, quando os preços praticados pela empresa exportadora nacional forem inferiores a noventa por cento do preço médio de venda no mer-

cado interno brasileiro – líquido de tributos e descontos incondicionais concedidos – será feito arbitramento dos valores dos produtos exportados, com objetivo de evitar o subfaturamento nessas operações.

O controle do *transfer pricing* na exportação se dará no momento de confrontação dos valores recebidos pela empresa exportadora com os valores médios praticados no mercado interno e, caso seja inferior a 90%, a receita declarada de exportação será desconsiderada, e a empresa brasileira é obrigada a se valer de qualquer dos métodos para efetuar o controle de preços de transferência e identificar o preço parâmetro para fins fiscais, podendo ensejar ajuste (adição) na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a depender dos valores encontrados e dos preços efetivamente praticados. Caso assim não proceda, será apurado o valor a ser arbitrado, utilizando-se um dos métodos previstos no § 3º do art. 19 da Lei n. 9.430/1996.

O primeiro método consiste no preço de venda nas exportações (PVEx), em que se apura a média dos preços de venda de bens similares nas exportações efetuadas pela própria empresa para empresas não vinculadas, ou por outra exportadora nacional. Trata-se de método de comparação direta, na linha do PIC (Preços Independentes Comparados).

O segundo método consiste no Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), em que se afere a média de preços de bens similares no mercado atacadista do país de destino, com a subtração de tributos cobrados e a margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado. Trata-se de adaptação do método RPM da OCDE.

O terceiro método é o do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV), em que se apura a média de preços de bens similares no mercado varejo do país de destino, com a subtração de tributos cobrados e a margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no varejo.

O quarto método consiste no Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), semelhante ao método CPLM do modelo da OCDE e ao CPL utilizado no controle dos preços de transferência nas importações, em que se baseia no preço de aquisição ou produção dos produtos exportados, acrescidos de impostos e contribuições cobrados no Brasil e margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos, incluídos os tributos.

No caso das *commodities*, o valor do prêmio deve ser adicionado ou diminuído ao valor da cotação, para se obter o valor pago pelo importador, e devem ser consideradas, inclusive, as variações na qualidade, nas características e no teor da substância do bem vendido. Além do prêmio, o valor da *commodity* poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o valor do preço praticado na importação e as especificações do contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros, ou pelas instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas, tendo em vista as condições específicas de negócios, condições de venda – *International Commercial Terms* (Incoterm), de conteúdo e de natureza física.

A Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012, promoveu significativas alterações na legislação de preços de transferência, introduzindo novos dispositivos no texto da Lei n. 9.430, de 1996. Entre as alterações promovidas, destaca-se a criação de metodologias específicas para o cálculo dos preços de transferência na hipótese de operações de importação ou exportação de *commodities*. Introduziram-se os arts. 18-A e 19-A na Lei n. 9.430/1996, que disciplinam, respectivamente, o método do Preço sob Cotação na Importação (método PCI) e o método do Preço sob Cotação na Exportação (método Pecex).

Assim, na hipótese de operações de importação ou exportação de *commodities*, os preços parâmetros devem obrigatoriamente ser apurados com base nas referidas metodologias de cálculo. A obrigatoriedade de cálculo com base nessas metodologias aplica-se, evidentemente, ao contribuinte, mas alcança também a fiscalização, caso o contribuinte não forneça os seus cálculos e documentos supor-tes uma vez iniciado o procedimento fiscal, nos termos previstos no art. 20-A da Lei n. 9.430, de 1996, e no art. 40 da Instrução Normativa RFB n. 1.312, de 2012, com as recentes alterações da Instrução Normativa RFB n. 1870, de 29 de janeiro de 2019.

Neste aspecto, destaca-se que além do valor do prêmio, o valor da *commodity* poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o preço praticado e as especificações do contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros, ou em instituições de pesquisa setoriais, tendo em vista as condições específicas de negócios, as condições de venda – *Incoterm*, de conteúdo e de natureza física. As variáveis consideradas nos ajustes são de prazo para pagamento; quantidades negociadas; influências climáticas nas características do bem exportado; custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas; acondicionamento; frete e seguro; e custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro, incluídos os impostos e as taxas incidentes na importação.

Ressalte-se que, na hipótese de utilização de mais de um método, o contribuinte tem a faculdade de utilizar aqueles que leve ao menor ajuste ou que não leve a qualquer ajuste – e isso vale também para as importações – mas, se a apuração resultar valor inferior ao constante nos documentos de exportação, prevalecerão os valores nestes consignados. A diferença apurada entre o valor consignado nos documentos de exportação e o preço médio segundo um dos métodos de arbitramento será acrescida ao lucro líquido da empresa, para determinação do lucro real, evitando-se a exportação de produtos com preço menor que o de mercado para empresa vinculada situada em país de menor carga tributária.

Contudo, observadas as complexidades em relação aos métodos de controle de *transfer pricing* no ordenamento brasileiro, passa-se às lucubrações acerca da linguagem competente para incidência das respectivas normas jurídicas.

7. Realidade da Instrução Normativa RFB n. 1.870, de 29 de janeiro de 2019

Os preços de transferência têm como designação genérica o cotejo de preços de bens tangíveis ou intangíveis estabelecidos em transações internacionais entre partes vinculadas, com os preços que teriam sido pactuados se não houvesse vínculo entre as partes contratantes, visando identificar e submeter à tributação transferências indiretas de lucros.

Trata-se de ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, servindo como norma antielisiva destinada a evitar a erosão da base tributável em país de alta tributação através de aumento de despesa ou diminuição de receita, e o deslocamento de lucros para países de menor tributação. As partes envolvidas são vinculadas e residentes em países diversos que praticam preços distintos daqueles que seriam praticados entre partes não relacionadas, com vantagens fiscais.

Nos tratados da OCDE, o *arm's length* assegura que as partes relacionadas serão tratadas como partes não relacionadas. No plano nacional, a Lei n. 9.430/1996, em referência à OCDE, estabeleceu margens fixas e ficções, mas o Brasil compromete-se a cumprir obrigações de Procedimento Amigável para sanar descompassos de acordo com o BEPS⁸, com adoção de mecanismos de solução de controvérsias no bojo dos tratados contra a bitributação.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n. 1.870, de 29 de janeiro de 2019, trazendo alterações na IN RFB n. 1.312/2012. Entre as alterações, prescreveu a possibilidade de ajuste direto na contabilidade, em vez de adição no e-Lalur (art. 5º-A); esclareceu que o frete e o seguro com pessoas não vinculadas, os tributos sobre importação e os gastos com desembarço não integram o preço praticado (art. 12, § 16); estabeleceu a data do embarque como data da transação na hipótese de ser essa desconhecida, para fins do Pecex (art. 34, § 5º); e que o *safe harbour* de 5% ou 3% deixa de ser calculado a partir do preço praticado e passa a ser calculado a partir do parâmetro, desde 2019 (art. 51-A).

8. Linguagem de provas como elemento fundamental para aplicação da norma jurídica em relação aos preços de transferência e concretização do *arm's length principle*

Considerando o ramo didaticamente autônomo do Direito Tributário, a prova é o meio pelo qual se estabelece a relação de correspondência entre uma norma tributária geral e abstrata e o fato jurídico tributário.

TOMÉ (2016, p. 92) nos ensina que “a palavra prova é plurissignificante, susceptível de ser empregada para aludir (i) ao fato que se pretende reconstruir; (ii) à atividade probatória; (iii) ao meio de prova; (iv) ao procedimento organiza-

⁸ Em outubro de 2015, a OCDE aprovou o BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que compreende 15 ações diferentes no tocante à tributação internacional, buscando combater a erosão da base imponível e a transferências de resultados tributários.

cional; (v) ao resultado do procedimento; ou (vi) ao efeito do procedimento probatório na convicção do destinatário”.

Provar significa enunciar um fato, constituindo-o na realidade jurídica, mediante o trâmite legalmente prescrito, denominado procedimento organizacional da prova, composto do conjunto de regras que regulam a admissão, produção e valoração dos elementos levados aos processos, determinando o transcurso probatório. Só se tem enunciação produtora de provas se admitida pelo sistema jurídico, mediante as normas de procedimento, ou seja, normas de competência que determinam como deve dar-se a produção de prova e, sob certo ângulo, também esse rito de enunciação recebe o nome de prova.

Pela implicação deontica, assim que constituído o fato jurídico tributário, nasce a respectiva relação jurídica prescrita no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. Assim, as provas consistem no mecanismo fundamental para reconhecimento dos fatos da vida social juridicizados pelo direito, sendo imprescindível ao funcionamento do sistema de normas. Portanto, para a realização apropriada da positivação, necessário o enquadramento do fato à previsão normativa, cuja constituição se dará por intermédio da linguagem das provas, para comprovação da veracidade dos fatos descritos.

Mas tal veracidade se dá somente em consonância com o sistema para sua fixação, pois apenas pela relação entre as linguagens de determinado sistema pode aferir-se a verdade ou falsidade de uma proposição, ou seja, o enunciado verdadeiro não diz o que uma coisa é, mas o que se pressupõe ser dentro de determinada cultura.

Cabe aqui uma digressão. Não há que se falar em verdade material ou formal, posto que a primeira é inatingível, pois se funda na aceitação da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio de linguagem, mas o mundo da experiência não pode ser integralmente descrito; e a segunda, considerando o caráter autossuficiente da linguagem, pressupõe que toda a verdade passaria a ser formal, quer dizer, verdade dentro de um sistema linguístico, aplicando-se a proposições nomológicas. Assim, em termos processuais (no sentido amplo), busca-se a verdade lógica, ou seja, a verdade jurídica.

A busca pela verdade, tomada no interior do sistema jurídico, se trata de construções verificadas dentro do ordenamento, acompanhadas pelas limitações inerentes à enunciação linguística. Se assim não fosse, a busca pela verdade não teria fim e, portanto, as regras do direito intervêm para colocarem um ponto final no procedimento de busca pela verdade.

Ressalte-se que as provas, tomadas como normas jurídicas no sistema, encontram limites ontológicos. Considerando o relacionamento entre os modais deonticos (proibido, obrigatório e permitido) e seus modos ontológicos, o que as normas prescrevem requerem o contexto das possibilidades fáticas, não se admitindo prescrição de condutas impossíveis ou o que é factualmente necessário, sob

pena de carecerem de sentido semântico, conservando-se, contudo, sua estrutura sintática.

Assim, a linguagem jurídica utiliza-se do vínculo implicacional para prescrever condutas intersubjetivas, em que as relações, na causalidade jurídica, não “são”, mas “devem ser”, em razão de uma força autoritária. O legislador, portanto, livremente constrói o vínculo entre o fato jurídico e sua eficácia, numa relação de causa e efeito.

A prova, portanto, tem como objeto um fato aduzido, cuja veracidade se pretende demonstrar. Não alcança, assim, os eventos, os acontecimentos do mundo fenomênico, mas sim aos relatos dos eventos, suas afirmações, numa relação entre enunciados linguísticos, entre prova e fato alegado. A prova reveste-se de importância na apreciação dos fatos. Na lição de LIEBMAN (1974, p. 68), “denominam-se provas, os meios aptos a divulgar um fato e, destarte, a demonstrar sua ocorrência e a formar a convicção sobre a verdade deste fato em si mesmo considerado”⁹.

Convém esclarecer que o direito se trata de objeto cultural linguístico que constrói a sua própria realidade, dentro de fundamentos que compõem a unidade do sistema, possuindo específicos códigos de comunicação e peculiares reproduções de elementos, conferindo-lhes operações de fechamento e abertura cognitivas, ingressando no ordenamento jurídico os fatos que ali sejam postos pela linguagem eleitas pelas suas próprias regras (ROBLES, 2011), configurando-se, assim, um sistema autopoietico.

A peculiaridade do sistema autopoietico lhe confere as seguintes características: (i) autonomia, pois é capaz de subordinar toda a mudança de modo que permaneça sua auto-organização; (ii) identidade, pois mantém sua identidade em relação ao ambiente, diferenciando-se deste ao determinar o que é, ou não, próprio do sistema; (iii) não possui *inputs* e *outputs*, ou seja, o ambiente não influi diretamente no sistema autopoietico, não determina suas alterações, pois qualquer mudança decorre da própria estrutura sistêmica que processa as informações vindas do ambiente (TOMÉ, 2016, p. 64).

Ressalte-se que dizer que o sistema é autopoietico não significa que seja hermeticamente fechado, em que nada entra ou sai. Seu fechamento é operacional: uma alteração econômica ou social não causa automaticamente alterações no direito, por si só. Pela abertura semântica (cognitiva) e pragmática, que causa uma irritação no sistema (LUHMANN, 2016), que o provoca e movimenta suas estruturas por meio do procedimento propriamente previsto, há acoplamento estrutural entre os sistemas. O positivismo não é pejorativo, ou seja, há mecanismos de abertura para mudança em sistemas autopoietico: é fechado operacionalmente,

⁹ Traduzido do original: “si chiamano prove i mezzi che cervono a dar ela conoscenza di um fatto e perciò a fornire la dimostrazione e a formare la convinzione della verità del fatto medesimo”.

mas permite a mudança no direito, ou seja, mudança de sentido sem alteração no plano sintático das normas jurídicas.

De qualquer sorte, a identificação da natureza jurídica de algo consiste na verificação de seus critérios de pertinencialidade ao sistema jurídico, ou seja, a atribuição jurídica dada a determinado objeto. A descrever o objeto, o direito o constrói. A natureza jurídica do objeto é contraposta pelo conjunto das figuras jurídicas, de modo a identificar se pertencem ou não ao universo do conjunto do direito¹⁰: trata-se de figura lógica de classificação.

No âmbito da linguagem probatória, os indícios e as presunções são modalidades de prova (indireta), em que, a partir de um fato provado, chega-se ao fato principal, que se deseja demonstrar. Toda prova é um fato que faz presumir a ocorrência de um evento. A presunção é a própria operação intelectual que estabelece relação de causalidade entre o fato indiciário e o fato probando.

A presunção não é meio de prova, mas atividade do intérprete ao examinar as provas, em atividade intelectual para estabelecer a relação de causalidade entre o fato indiciário e o fato probando. CARVALHO (2013, p. 961) nos ensina que “nem sempre, no entanto, a prova é tida como ‘fato’. Às vezes, poderá ser utilizada para referir-se a vínculo, como ocorre nos casos das presunções.”

A operação lógica feita a partir do indício pode assumir a qualidade de presunção simples ou *hominis*, sendo construída pelo operador do direito, segundo sua convicção; ou presunção legal ou *legis*, elaborada pelo ser humano, mas expressamente determinada em lei. Contudo, tal classificação não é a mais apropriada, pois em última instância toda presunção é legal. Como a distinção entre presunção legal e presunção simples não está na existência ou ausência de norma geral e abstrata, encontra-se no modal deontico que atinge o vínculo implicacional entre o fato provado e fato presumido: provado o fato indiciário, a conclusão acerca do fato presumido é imposta (obrigatória) na presunção legal; na presunção simples, a relação é permissiva, pois provado o fato indiciário, o aplicado está autorizado a concluir acerca da ocorrência ou não do fato probando.

As presunções, no âmbito tributário, servem para (i) suprir deficiências probatórias, sendo empregadas nas hipóteses em que o Fisco se vê impossibilitado de provar certos fatos; (ii) garantir eficácia à arrecadação e (ii) preservar a estabilidade social (TOMÉ, 2016, p. 177). A prova é tomada como signo representativo de um fato (fato alegado), que, por sua vez, apresenta-se como outro signo, que se refere ao evento. O signo apresenta *status* lógico de relação, em que o suporte físico se associa a um significado e a uma significação (triângulo semiótico). Como

¹⁰ Não se deve confundir aqui a existência do conjunto Universo (U) com a figura do universo do conjunto do direito: a atividade cognoscente tem por imprescindível o corte, de maneira que o todo é incognoscível: falar em um todo seria o mesmo que dirigir a atenção a nada. Na verdade, não existe um conjunto universal contendo todas as entidades do universo (incluindo outros conjuntos e a si mesmo).

signo, a prova exterioriza-se mediante um documento (suporte físico), representativo de um fato (fato alegado como significado), fazendo surgir na mente do intérprete a noção daquele fato (significação).

A prova, como signo, não configura representatividade absoluta do fato alegado, remetendo a outro signo, numa interminável cadeia decorrente da própria incompletude do signo, nunca atingindo o objeto significado. O fato alegado figura como objeto imediato do evento, o qual aparece na qualidade de objeto dinâmico, nunca sendo abrangido em sua completude. O fato alegado figura como objeto dinâmico perante a prova, a qual funciona como seu objeto imediato, representando-o apenas parcialmente. É imprescindível que o intérprete realize operação de inferência lógica para, a partir dela, deduzir o fato.

A prova, como enunciado linguístico, decorre necessariamente de produção humana. Assim, todas as provas são pessoais e, também, toda prova é documental, pois as afirmações orais somente assumem a condição de prova quando reduzidas a escrito. A prova é sempre indireta, pois não alcança o fato que se pretende provar. O modo de produção probatória pode realizar-se pelo emprego de um único fato em sentido amplo, com elevado grau de convencimento (prova “direta”); pela conjugação de diversos fatos como menor grau de convencimento (prova indireta decorrente de indícios); ou pela verificação de um fato em sentido amplo, ao qual a lei atribui o efeito de implicar o fato probando (prova indireta decorrente de presunção legal) (TOMÉ, 2016, p. 104).

A prova é um fato que leva à presunção de veracidade de outro fato. Assim, a relação probatória exige a presença do (i) fato que se pretende provar e (ii) o fato empregado para demonstrar a veracidade do fato probando. Ambos estão ligados por um vínculo implicacional, de modo que toda decisão fundada em provas decorre de uma presunção, em que o fato provado implica logicamente o fato probando. A distinção entre prova “direita” e indireta consiste na diferença de grau na dificuldade que se experimenta para convencer o destinatário.

HOFFMANN (1999, p. 54) nos ensina que a prova não passa de uma conjectura, um enunciado que não é verdadeiro ou falso, senso susceptível de refutações e podendo a estas sobreviver ou não. Enquanto as conjecturas resistir às refutações, permanecerá no ordenamento, ostentando a qualidade de prova jurídica.

Considerações desse jaez nos permitem afirmar que, a despeito da validade dos métodos de aferição dos preços de transferência, há de fazer um cotejo com a linguagem probatória para constituição do fato jurídico tributário. Confirma-se a lição de BARRETO (2001, p. 105-106), prenunciando sua posição sobre o tratamento dado ao tema pelo legislador nacional:

“[...] não existem fórmulas mágicas, percentuais fixos imputáveis a título de lucro razoável, ou margens apropriadas, uso de ficções ou presunções legais, ou outras soluções desse jaez. A obtenção do preço sem interferência fica centrada no campo das provas [...]. O legislador brasileiro, ao cuidar do tema,

não percorreu o mesmo caminho. Optou, diversamente, por criar uma série de ficções e presunções cuja constitucionalidade examinaremos a próprio tempo.”

Consideremos as questões acerca dos métodos prescritos pela Lei n. 9.430/1996. Na importação, os três métodos têm como base os preços médios apurados ao longo do ano fiscal, ou seja, de 01 de janeiro a 31 de dezembro. De antemão, pode-se observar que a comparação do preço praticado na operação com a média anual não refletirá a real existência de transferência indireta de lucro em um momento de alta nos preços. Neste sentido BARRETO (2001, p. 114.) nos ensina:

“Referida média aritmética deverá ser calculada considerando os preços praticados durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto, consoante dispõe o § 1º, do artigo 18, do mesmo diploma normativo. Ocorre que os preços podem variar significativamente durante o ano-base, resultando em preço médio que pode ser completamente distinto do praticado, quando da importação de um bem entre partes vinculadas, num momento de alta. Adotando-se a média, restará configurada a transferência indireta de lucro. Examinando-se a transação, consoante os parâmetros de mercado vigentes, quando de sua consumação, não caberá cogitar-se de qualquer ajuste na base de cálculo do imposto sobre a renda. Como a legislação prevê tal ajuste com base na média, uma vez mais podemos estar diante de incidência sobre um fato que não se subsume à regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda.”

No Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, a linguagem probatória será produzida para se chegar, como resultado, na média anual dos preços praticados na compra e venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, em condições de pagamento semelhantes e entre pessoas não vinculadas. Obviamente que deverão ser enfrentadas as questões relativas aos termos “idênticos” e “similares” que, por serem demasiadamente vagos, demandam esforço hermenêutico na sua resolução.

TÔRRES (2001, p. 219) nos explica que tais métodos de comparação direta não funcionam justamente por serem demasiado simplificados (em que pese terem sido fortemente recomendados pela OCDE), em lição que vale ser aqui reproduzida:

“Passados mais de vinte anos de aplicação dos critérios elaborados pela OCDE, em 1979, evidenciou-se a dificuldade de comparação – a pesquisa de uma operação idêntica àquela verificada entre empresas independentes – de tal modo que tem sido proposto o seu substancial abandono para a definição do *arm's length price*. E as dificuldades de comparação com uma operação de mercado podem ser as mais variadas, tais como: i) defeito de similaridade (ou de identidade) do bem objeto da cessão, quanto à qualidade, oportunidade e

novidade; ii) defeito de comparação do mercado de destinação dos bens, quanto a dimensões e características; iii) deformidade dos volumes de venda; iv) deformidade dos termos e condições da venda; v) deformidade dos bens imateriais cedidos unitariamente aos produtos (marcas colocadas em produtos).”

Ora, grandes serão as dificuldades para concretização das relações, ao cogitar-se que estará condicionada ao encontro de produtos similares, vendidos em condições semelhantes, naqueles complexos negócios realizados entre empresas transnacionais.

Veja-se que a dificuldade é aumentada ao considerarmos que a definição do conceito de similitude é subjetivo e indeterminado, razão pela qual a Receita Federal editou a Instrução Normativa n. 1.312/2012, nos seguintes termos:

“Art. 42. Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, 2 (dois) ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente: I – tiverem a mesma natureza e a mesma função; II – puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; e III – tiverem especificações equivalentes.”

Assim, os critérios para a presunção são legais, mas dependentes da verificação dos requisitos prescritos no referido arquétipo legal, situação que só pede ser levada a efeito através da linguagem probatória correspondente.

Em relação ao Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), há problemas na sua aplicação quanto ao lucro presumido. Na sua redação original, a Lei n. 9.430/1996 previa a aplicação da margem de lucro de 20% para todas as hipóteses e, com o advento da edição da Lei n. 9.959/2000, inseriu-se no sistema exceção à regra geral, com determinação de aplicação da margem de lucro de 60% sobre o preço de revenda para os produtos importados destinados à produção. Assevera MOREIRA (2002, p. 8-16):

“A exceção no tratamento a determinada categoria de produtos é um sintoma da inadequação da margem de lucro estabelecida pelo legislador para a grande maioria dos casos. Isso porque o lucro está sempre sujeito a variações, seja pela natureza dos bens revendidos, seja pela situação econômica mundial, nacional ou local, seja pelo número de concorrentes existentes no mercado, enfim, em razão de inúmeros fatores que legislador nenhum conseguirá posicionar de modo a que a margem legal presumida corresponda à realidade.”

A presunção legal inverte o ônus da prova, sendo, muitas vezes, danosa ao contribuinte. São presunções desfavoráveis aos contribuintes que, aliadas às características históricas da Fazenda Pública no Brasil – a qual, como já ressaltou COELHO (2000), “assume postura medieval, age como se fosse senhora dos negócios privados e adota a regra prática de que todo contribuinte é sonegador até prova em contrário” – inevitavelmente implicarão na cobrança de tributo sem que tenha ocorrido o respectivo e necessário fato jurídico tributário. Neste sentido, a

previsão contida art. 21, § 2º, de 27 de dezembro de 1996, no sentido de que “admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo”.

Com base em tal previsão legal, o Fisco poderá autuar o contribuinte por falta de recolhimento de tributo e competirá a este a produção de prova em contrário, e somente poderá fazê-lo no que se refere às margens de lucro presumidas estipuladas pelo legislador. Poder-se-ia alegar que as presunções são relativas, já que admite a possibilidade de que o contribuinte faça prova em contrário. Entretanto, a realidade revela que a presunção adotada pelo Fisco, aliada à ausência de pesquisas, relatórios e publicações oficiais exigidos pelo legislador para cálculo do preço *arm's length* consiste em entrave intransponível para o controle a ser exercido pela Receita Federal, impossibilitando a produção de prova em contrário. Neste sentido, a presunção é absoluta (no sentido de que o contribuinte sempre age para lesão do Fisco), em afronta ao que dispõe o art. 148 do Código Tributário Nacional. Ademais, no caso em apreço, trata-se de hipótese para incidência do art. 373, § 1º, do Código de Processo Civil¹¹, ante a impossibilidade ou excessiva dificuldade de cumprir o encargo probatório pelo contribuinte.

As margens de lucro presumidas existentes na legislação brasileira não se encontram previstas em nenhum País membro da OCDE, tampouco no modelo de convenção desta última se dá o controle dos *transfer pricing* por esse tipo de presunção, pois tais dispositivos são incompatíveis com o princípio *arm's length*. Veja-se o posicionamento de MARTINS (1997, p. 36) no sentido que o ônus da prova seja do Fisco, e não do contribuinte:

“Os métodos estabelecidos nos artigos 18 e 19 da lei são os únicos possíveis, razão pela qual se a operação realizada implicar ‘preço de mercado’ diverso do ‘preço oficializado’, não será o ‘preço de mercado real’, mas o ‘preço de mercado oficial’ aquele a prevalecer. Cria-se, pois, um fato gerador fictício, nessas hipóteses, como técnica impositiva, com afastamento dos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal. Tenho para mim que sempre que o preço real não corresponder a um dos critérios expostos nos artigos 18 e 19, há de prevalecer o preço real e não os critérios dos artigos 18 e 19, devendo a prova ser feita pelo Fisco, não à luz dos critérios estabelecidos, mas de critérios reais.”

Nas exportações, as médias de preços na exportação são calculadas anualmente, e com base nos preços de produtos similares, o que merece, também, crí-

¹¹ “Art. 373. § 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do *caput* ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.”

ticas, ante a possibilidade de inexistência de produtos idênticos, ou mesmo similares. Ainda, o problema da indefinição do conceito de similitude, de forte carga subjetiva e axiológica, de que já se tratou. Além disso, considerar a média anual como padrão comparativo não considera os preços cobrados em momento de baixa no mercado.

Observe-se que no Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx), haverá a apuração da média dos preços de venda de bens similares nas exportações efetuadas pela própria empresa para empresas não vinculadas, ou por outra exportadora nacional, ou seja, é método de comparação direta, em que as operações realizadas são de fato similares, pois não considera vetores como o risco do país e o momento da operação, mas tão somente que os produtos sejam idênticos.

No Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), em que se apura a média de preços de bens similares no mercado atacadista do país de destino, diminuídos os tributos cobrados no referido país e a margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado, também é criticado quanto à margem de lucro presumida, e a utilização de dados de difícil obtenção, com uso de termos imprecisos.

A esse respeito, MOSQUERA (1997, p. 96) assevera que “neste caso o legislador introduz outro conceito extremamente largo e vago, qual seja, o de mercado atacadista. Impõe preços de comparação que requerem verdadeira pesquisa de mercado, análises econômicas internacionais que, se não tornam impossível para o próprio trabalho fiscalizatório, acarretam para o contribuinte um trabalho operacional absurdo e confuso.”

Noutros torneios, para apuração dos preços médios, há de se considerar algumas impossibilidades. O art. 21 da Lei n. 9.430/1996¹² determina a documentação que poderá ser utilizada na apuração dos preços médios na importação e na exportação. Há grande preocupação com a origem das informações, sendo aceitáveis os custos e preços médios apurados em: (a) publicações oficiais; (b) declara-

¹² “Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em: I – publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações; II – pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados. § 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira. § 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo. § 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.”

ções de autoridades fiscais; e (c) pesquisas por empresas ou instituições de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, especificados por setor, período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada.

Os relatórios e pesquisas somente poderão ser utilizados caso confeccionados de acordo com métodos adotados internacionalmente, e em período contemporâneo ao da apuração da base de cálculo do imposto de renda. Apesar da prescrição de especificidade da documentação a ser utilizada, a cautela do legislador brasileiro foi excessiva, com exigências minuciosas, sem considerar a realidade do mercado, em que inexistem relatórios oficiais com dados de todas as operações comerciais realizadas diariamente entre empresas situadas no País e pessoas vinculadas no exterior. Igualmente, a vaguidade dos “métodos de avaliação internacionalmente consagrados”, em que não há onde obter quais métodos estariam relacionados. Ainda, o período de apuração do imposto sobre a renda (entre 01 de janeiro a 31 de dezembro) inviabiliza o controle do *transfer pricing* em negociações nas quais a parte vinculada está situada em países onde o ano fiscal não coincide com o brasileiro.

Observe-se que, em relação aos países em desenvolvimento, há carência de informações de que dispõem relativamente aos efetivos preços praticados no mercado internacional para a imensa gama de produtos que circulam pelos canais comerciais do mundo.

Outro ponto que chama atenção é que, mesmo com formas de controle rigorosas (no que diz respeito à documentação permitida), é deixada ao alvedrio do Secretário da Receita Federal a faculdade de desqualificar as publicações técnicas, pesquisas e relatórios previstas na lei, conforme art. 21, § 3º. Ora, a possibilidade de se descartar dado obtido com base em relatório com as características definidas pela Lei n. 9.430/1996, ao argumento de que os documentos são inidôneos ou inconsistentes, cuja possibilidade é conferida unicamente à autoridade fiscal, não encontra guarida no ordenamento, e inibe a produção de linguagem probatória pelo contribuinte.

9. Conclusão

A aplicação do direito não dista da própria produção normativa. A aplicação do direito é, simultaneamente, produção do direito. Trata-se de ato mediante o qual se extrai de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras, cada vez mais individualizadas. E é somente por meio dessa ação humana que se opera o fenômeno da incidência normativa em geral, assim como da incidência tributária, em particular. Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que falar em incidência jurídica.

Essa movimentação das estruturas do direito em direção à maior proximidade das condutas intersubjetivas exige a certificação da ocorrência do fato conotativamente previsto na hipótese da norma que se pretende aplicar. Mas, para que

o relato ingresse no universo do direito, constituindo fato jurídico, é preciso que seja enunciado em linguagem competente, quer dizer, que seja descrito consoante as provas em direito admitidas. Por meio da prova, o Fisco verifica a conformidade do fato jurídico tributário com a norma geral e abstrata tipificadora do fato jurídico tributário e de eventual infração tributária.

Para que se promovam os métodos de controle adotados pela Lei n. 9.430/1996, alcançando o princípio *arm's length*, necessária a consideração da grande complexidade existente nas relações de mercado. Trata-se de substrato linguístico pertencente ao sistema social que, necessariamente, deve ingressar no sistema jurídico. O ingresso de tais fatos se dará pela via do acoplamento estrutural, ou seja, considera que o sistema jurídico se distingue das demais comunicações sociais ao adotar o código valorativo e binário lícito/ilícito, construindo seus próprios componentes, estabelecendo as normas reguladoras de suas operações, estruturas, processos. Funciona, assim, com duplo ingresso, ou seja, o sistema jurídico sai do lado interno da forma e vai para o lado externo, que é o sistema social, e busca a comunicação que deseja disciplinar, trazendo-a de volta ao interior da forma, dando-lhe tratamento segundo o código lícito/ilícito. Há, assim, duas seleções: um corte no sistema social, em que há seleção de certas comunicações; e dentro da forma do sistema jurídico, em que há uma divisão que permite implementar o código, conectando as comunicações selecionadas e dando-lhes sentido, atribuindo-lhe a condição de lícito ou ilícito (o conectivo é disjuntor excludente).

A linguagem do direito tem a finalidade de regular as condutas intersubjetivas, implantando os valores do legislador. Este (o legislador) olha para o tecido social, e toma determinados acontecimentos como fatos, regulando-os como obrigatórios, proibidos e permitidos, e, assim, determina as matizes da vida social intersubjetiva, não se preocupando com as relações intrassubjetivas.

O direito cobre todos os objetos sociais, não sendo uniforme semanticamente, e aquilo que lhe serviu de suposto de regra, o foi mediante ato de valoração, que preside à seleção dos fatos do mundo que passam a ser suportes objetivos de pressupostos. Mas adverte-se que o direito positivo não é massa de normas jogadas no contexto social, pois o ser humano, que também faz parte do sistema, realiza o processo de positivação até chegar ao ponto da determinação das condutas intersubjetivas.

No caso das fórmulas de cálculos dos preços médios previstas na Lei n. 9.430/1996, estas são similares àquelas sugeridas pela OCDE, e adotadas em grande parte dos países do mundo. O problema existente na legislação brasileira sobre preços de transferência são as presunções criadas pela lei.

O Direito Tributário há muito admitiu a presunção legal e a presunção *hominis* para a constituição do fato jurídico tributário (utiliza-se a divisão classificatória para fins didáticos: tanto a presunção *hominis*, como a legal, encontram previsão em norma jurídica geral e abstrata). A presunção não é meio, mas prova

do fato jurídico tributário. Fatos podem ser provados por meio da comprovação objetiva do indício.

Toda prova é indireta porque nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato. Há necessidade de prova imediata de um fato: do indício. Os acontecimentos do mundo da experiência são inacessíveis, por se terem esgotado no tempo e no espaço, razão pela qual a prova consistirá sempre em uma construção linguística que toma por fundamento marcas deixadas pela ocorrência fenomênica. Toda prova, portanto, é indiciária.

Nas relações internacionais, a despeito da adoção das fórmulas recomendadas pela OCDE, não há como apurar-se, com fidelidade, as situações do mercado, o que pode acarretar prejuízos às empresas, o que denota falhas nos métodos diretos e complexos de comparação, tanto na importação e na exportação.

Ressalte-se que, quando da introdução legal do *transfer pricing* no Brasil, utilizou-se a verificação empírica, através de fórmulas simples de custos agregados a margens de lucro, com desprezo, por exemplo, às despesas com publicidade, investimento em tecnologia, *cost sharing*, que nem sempre são computadas como custos. Observe-se que a Lei n. 9.430/1996, em seu art. 18, § 9º, exclui determinados itens dos limites de dedução, tais como os *royalties*, bem como a assistência técnica, científica, administrativa ou similares que permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

Tendo em vista a aplicação do *arm's length principle* às regras brasileiras sobre preço de transferência, verifica-se que, tanto os métodos para apuração das transações, quanto os preços praticados entre empresas vinculadas terão que ser balizados pelas operações similares praticadas entre pessoas jurídicas independentes, ou seja, que atuem “à distância de um braço”. Tal princípio decorre do grande lema da igualdade, tendo em vista que a pretensão das regras para limitação dos preços de transferência é tributar empresas que possuem as mesmas características de forma igual, como forma de preservar as empresas independentes da atuação dos grandes grupos multinacionais e, assim, restabelecer a concorrência.

É bem certo que a presunção legal se trata de determinação normativa que prescreve haver por estabelecido algum fato sempre que outro fato implicador do primeiro tenha sido suficientemente provado. Assim, provado o fato indiciário, a conclusão acerca do fato presumido é imposta, ou seja, é *obrigatória* a certificação do fato presumido sempre que houver a caracterização do fato presumido. As presunções legais são subdivididas em (i) absolutas ou *jure et de jure*, que não admitem prova em contrário; relativas ou *juris tantum*, podendo ser ilididas pela comprovação de que o fato ocorrido é diverso do presumido; e (iii) mistas ou intermediárias, em que a lei determina que somente alguns específicos meios de prova são capazes de a elas sobrepor-se.

Contudo, a presunção absoluta não se trata de presunção, pois ao não admitir prova em contrário, trata-se de verdadeira disposição legal de ordem substan-

tiva que prescreve determinada consequência jurídica em razão do específico acontecimento factual, previsto na hipótese. Assim, as chamadas *presunções absolutas* são de inadmissível utilização para fins de determinar a ocorrência de fato jurídico tributário, bem como dos elementos da obrigação respectiva.

Igualmente, a presunção mista não é apropriada, pois não existe uma categoria lógica que medeie o absoluto e o relativo. Não há que se falar em presunção mista, pois não há categoria lógica que medeie o absoluto e o relativo, isto é, tudo o que não é absoluto apresenta caráter de relatividade (trata-se de critério de pertinencialidade). As chamadas (inapropriadamente) *presunções mistas* não se aplicam à esfera tributária, pois, sendo ilididas por apenas alguns meios de prova legalmente especificados, violam os princípios da legalidade e tipicidade tributária, além do princípio constitucional da ampla defesa.

Somente as *presunções relativas*, que admitem prova em contrário, podem ser utilizadas no direito tributário, pois possibilitam o exercício de ampla defesa, inclusive produção probatória apta a desconstituir o fato presumido. Esta é a interpretação do art. 148 do Código Tributário Nacional¹³.

Os procedimentos previstos na Lei n. 9.430/1996 são métodos de arbitramento de lucro, que devem observância ao art. 148 do Código Tributário Nacional, ou seja, o arbitramento deve ser realizado em processo regular, com a oitiva da parte contrária, que possui ampla liberdade para produzir sua defesa, com a linguagem probatória que lhe é inerente.

Referências

- BARRETO, Paulo Ayres. Ato simulado e sonegação fiscal. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. 12. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1959.
- BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

¹³ “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método I: traços de uma hermenêutica filosófica*. 6. ed. Tradução Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2004.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Coppla, 1999.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- LIEBMAN, Enrico Tulio. *Manuale di diritto processuale civile*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1974. vol. 2.
- LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.
- MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e Imposto de Renda – PN 46/87. *Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo n. 17, caderno 1*. São Paulo: IOB, 1988.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Preços de transferência. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.
- MOREIRA, André Mendes. Planejamento tributário internacional e preços de transferência: o regime da Lei nº 9.430/96. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário* vol. 19, 2002.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. O regime jurídico-tributário dos preços de transferência e a Lei nº 9.430/96. *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997.
- PEREIRA, César Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.
- ROBLES, Gregorio. *As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito*. Tradução Pollyana Mayer. São Paulo: Noeses, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- 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, 2009.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. Autonomia da vontade: planejamento tributário é direito de todos. *Revista Consultor Jurídico*, 28 de janeiro de 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-28/fabiana-del-padre-tome-planejamento-tributario-direito-todos>. Acesso em: 29 nov. 2018.
- TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001.

- TÔRRES, Heleno Taveira. Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário. O Imposto de Importação e seus tratados. 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, 2009.
- VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mvndi/IBET, 2003. vol. I.
- VITA, Jonathan Barros. *Teoria geral do direito: direito internacional e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.