

Sanções em Preços de Transferência: Condições e Limites à Aplicação das Multas Previstas no Art. 66 da IN RFB N. 2.161/2023

Transfer Pricing Sanctions: Conditions and Limits to the Imposition of Fines Instituted by Article 66 of IN RFB N. 2.161/2023

Pedro Castellanos Orsi

Advogado. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). *E-mail*: pedro.orsi@orsiadvocacia.com.br.

Recebido em: 10-6-2024 – Aprovado em: 14-8-2024
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.13.6.2024.2566>

Resumo

Este estudo volta-se à análise das sanções previstas no art. 66 da IN RFB n. 2.161/2023, responsável pela regulamentação da nova sistemática brasileira de preços de transferência, baseada no modelo OCDE. A introdução deste novo modelo veio acompanhada de uma série de obrigações acessórias voltadas à sua operacionalização e fiscalização. Trata-se de obrigações complexas e, muitas vezes, sem precedentes na legislação pátria, cujo descumprimento pode implicar uma série de sanções, também inéditas. Uma vez concluída a contextualização acerca do surgimento dessas novas penalidades e explicados os seus objetivos, este estudo examina as condições necessárias à sua incidência, assim como limites legais à sua aplicação.

Palavras-chave: tributação internacional, preços de transferência, sanções tributárias, multas isoladas.

Abstract

This study aims to analyze the tax sanctions provided in the article 66 of IN RFB 2.161/2023, responsible for regulating Brazil's new transfer pricing system, based on the OECD model. The introduction of this new model came alongside a series of ancillary obligations aimed at assuring its operationalization and surveillance. Non-compliance with these complex obligations, many of which unprecedented in Brazilian legislation, may result in a series of sanctions, also new. After contextualizing its appearance and explaining the purposes of these penalties, this study examines the conditions required for their incidence, as well as the legal limits to its application.

Keywords: international taxation, transfer pricing, tax penalties, isolated fines.

Introdução

Ao longo dos anos, diversas iniciativas legislativas foram tomadas com o declarado objetivo de tornar o Brasil apto a integrar a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Dentre estes, destaca-se a necessária adoção do padrão de normas de preços de transferência da organização.

Em 28 de dezembro de 2022, foi publicada a Medida Provisória (MP) 1.152, posteriormente convertida na Lei n. 14.596/2023. Por meio desta, o país promoveu importantes mudanças na metodologia de apuração dos preços de referência para transferências realizadas entre empresas relacionadas sediadas em diferentes jurisdições, visando a uma maior proximidade com critérios mercadológicos e afastando-se das margens fixas presentes na legislação anterior.

Para viabilizar a fiscalização do atendimento a este novo e complexo regramento, foram criadas também obrigações acessórias, muitas sem precedentes no país. Estas, em síntese, objetivam disponibilizar à fiscalização fazendária informações sobre o funcionamento da entidade em âmbito nacional e internacional, permitindo, assim, verificar se sua política de preços praticada com entidades coligadas se dá em condições semelhantes às praticadas entre partes interdependentes. À recusa ao fornecimento destas informações, ou a sua realização de forma inadequada, a legislação estabeleceu significativas sanções econômicas.

Da leitura desses novos dispositivos, logo percebe-se que as referidas sanções podem assumir dimensões expressivas, em tese, até mesmo superiores à tributação incidente sobre determinada operação. Isso ocorre em função das bases de cálculo utilizadas para as multas, podendo, a depender do caso, consistir na receita da entidade nacional ou até mesmo na do grupo multinacional como um todo.

Não há dúvidas de que a compreensão e o adequado atendimento dessas novas obrigações se mostrarão essenciais para qualquer contribuinte sujeito à nova sistemática. Daí a importância de entender não só as condições à aplicação das aqui denominadas “sanções em preços de transferência”, mas também suas respectivas limitações.

1. Nova sistemática de preços de transferência: modelo OCDE

1.1. Objetivos

Como já referido, as mudanças promovidas na legislação brasileira de preços de transferência buscam adequar as regras ao modelo de aplicação do princípio *arm's length* adotado pela OCDE. Este é definido nas *Guidelines* publicadas pela organização como “o padrão internacional que os membros da OCDE concordam que deve ser utilizado para determinar preços de transferências para fins tributários”¹⁻².

¹ OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 2022, p. 19.

² Tradução livre. Versão original: *The international standard that OECD member countries have agreed should be used for determining transfer pricing for tax purposes*.

Diante da possibilidade de que entidades relacionadas possam vir a transacionar em condições diferentes das que se dariam entre partes independentes e diante da dimensão que estas organizações possuem na economia atual, o padrão OCDE autoriza que as jurisdições promovam ajustes artificiais no valor das transações para fins tributários³. Uma regulamentação tributária de preços de transferência moldada com base no princípio *arm's length* busca precisamente evitar a redução das bases tributáveis por intermédio da distribuição planejada de lucros decorrentes de atividades realizadas em um país para jurisdições com carga tributária inferior.

Na prática, o ajuste citado significa que, quando o lucro derivado de uma operação entre partes relacionadas divergir do que se esperaria de uma transação realizada por partes independentes, a jurisdição de sede poderá tributá-la com base no lucro esperado e não no efetivamente contabilizado. O procedimento não é novidade na legislação nacional, porém, como constatado em trabalho que resultou de parceria entre a Receita Federal do Brasil e a OCDE, o sistema anterior trazia consigo deficiências nos mecanismos de delimitação das transações sujeitas⁴.

Para verificar se uma operação foi realizada em condições equivalentes à praticada por partes independentes, requer-se a análise de diversos fatores que podem influenciar na fixação dos preços de transação. Isso nem sempre era exigido pela legislação brasileira anterior. Essa falha é bem ilustrada pela existência de métodos baseados em margens fixas. Nesses casos, ficava predefinido, por exemplo, que uma operação de revenda deveria ter lucro mínimo de 20%, sendo tributada com base nessa expectativa, mesmo que não se realizasse.

Diferentemente, esse tipo de procedimento não encontra respaldo em métodos aprovados pela OCDE, que aceita apenas métodos baseados em procedimento de natureza comparativa⁵. Estes, por sua vez, implicam necessariamente a análise de operações realizadas por terceiros. Só assim se saberá se as transações realizadas pela entidade se deram de forma equivalentes às realizadas por partes independentes.

Assim, em que pese os métodos baseados em margens por vezes beneficiassem o contribuinte que obtivesse maior lucratividade, essas eram imprecisas. Eram também consideravelmente mais simples, exigindo menos informações por

³ OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 2022, p. 30.

⁴ OCDE. Receita Federal do Brasil (2019). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência para o padrão da OCDE*, 2020, p. 17. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2024.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 143-144.

parte do contribuinte e facilitando a fiscalização. Ou seja, com a utilização desses, trocava-se precisão por praticidade.

A adoção do modelo OCDE pelo Brasil representa uma movimentação em sentido contrário. Para obter melhor precisão na tributação destas operações, renunciou-se à praticidade trazida pelo modelo anterior. Como resultado, foi adicionada à legislação brasileira uma extensa série de novas obrigações tributárias acessórias.

1.2. *Novas obrigações acessórias*

A fim de garantir os objetivos evidenciados, a OCDE sugere a utilização de três diferentes tipos de registro. O *master file* consiste em um relatório geral das operações da empresa, incluindo, entre outros, sua política de preços de transferência e as atividades econômicas desenvolvidas de um ponto de vista global⁶. A *local file* vem em complemento à *master file*, trazendo melhor detalhamento sobre as atividades desempenhadas pela entidade em uma jurisdição específica⁷. Por último, o *country-by-country report*, mais recente dos três e indicado pela OCDE apenas para empresas de maior porte, consiste em uma apresentação consolidada das informações relativas a cada uma das jurisdições em que a entidade opera⁸.

A Lei n. 14.596/2023⁹ dispõe sobre a documentação necessária apenas de forma geral, ficando a cargo da IN RFB n. 2.161/2023, em seu art. 55, a incorporação dos referidos tipos de documentação ao sistema brasileiro, nomeadamente: Declaração País a País, Arquivo Global e Arquivo Local¹⁰. Os artigos subsequentes da Instrução Normativa estabelecem os requisitos a que os grupos de documentação acima devem atender. O presente estudo, contudo, não se propõe a analisar detalhadamente cada uma das obrigações acessórias que, juntas, buscam fornecer

⁶ CHIN, Michela.; BATISTA, Graziela. Documentação em preços de transferência: requisitos da legislação brasileira e diretrizes internacionais In: MONGUILOD, Ana Carolina *et al.* (Coord.). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência com o Padrão OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2023, p. 523-524.

⁷ CHIN, Michela.; BATISTA, Graziela. Documentação em preços de transferência: requisitos da legislação brasileira e diretrizes internacionais In: MONGUILOD, Ana Carolina *et al.* (Coord.). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência com o Padrão OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2023, p. 524.

⁸ CHIN, Michela.; BATISTA, Graziela. Documentação em preços de transferência: requisitos da legislação brasileira e diretrizes internacionais In: MONGUILOD, Ana Carolina *et al.* (Coord.). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência com o Padrão OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2023, p. 525.

⁹ BRASIL. Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/14596.htm. Acesso em: 21 fev. 2024.

¹⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 2161, de 28 de setembro de 2023. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=133782>. Acesso em: 21 fev. 2024.

ao fisco informações suficientes à verificação da prática de preços de acordo com o princípio *arm's length*. Cumpre destacar apenas que consistem obrigações complexas que exigirão dos profissionais a serviço do contribuinte e da fiscalização, um profundo conhecimento acerca das atividades realizadas e das características do mercado em que estão inseridas¹¹.

Feitos estes esclarecimentos, um aspecto requer especial destaque, haja vista sua importância para a análise das sanções relacionadas: trata-se da significativa variação no grau de subjetividade das obrigações acessórias. Ilustrativamente, vejamos duas obrigações atinentes à composição do Arquivo Global:

Art. 58. O Arquivo Global deve conter:

I – o organograma do grupo multinacional, incluindo a localização geográfica das suas entidades;

II – a descrição geral das atividades do grupo multinacional, incluindo:

[...]

b) breve análise funcional que descreva as principais contribuições para a criação de valor das entidades integrantes do grupo multinacional, com especificação das principais funções desempenhadas, dos principais ativos utilizados e dos principais riscos assumidos;

Como se vê, a obrigação insculpida no inciso I do art. 58 deixa pouca ou nenhuma margem para divergências interpretativas. Em tese, para desincumbir-se da obrigação em questão, basta que a parte apresente uma representação da estrutura organizacional do grupo, indicando a localização das entidades em questão.

O mesmo não pode ser dito na alínea *b* do inciso II. O comando utiliza mais de uma vez a expressão “principais”, termo aberto com a ampla margem para divergências interpretativas. À míngua de qualquer critério que indique o que deve ser considerado como “principal”, imaginemos a seguinte situação: o contribuinte, utilizando como critério o valor total despendido, apresenta o que pondera ser as três principais contribuições para criação de valor. Este mesmo pode depois constatar que a fiscalização entendeu como necessária a exibição das dez maiores contribuições, estas apuradas com base não no valor gasto, mas no valor dos produtos resultantes das contribuições. Quem está correto?

Como se percebe no exemplo trazido acima, algumas das obrigações acessórias introduzidas pelo novo modelo de preços de transferência podem facilmente dar origem a conflitos entre fisco e contribuinte. Como observado por Jersilene Moura em estudo voltado à análise da praticabilidade das novas regras de preços

¹¹ SOUZA MOURA, Jersilene de. O princípio *arm's length* e a praticabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [s. l.], n. 12, p. 96-97, 2024. DOI: 10.46801/2595-7155.12.4.2023.2442. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/2442>. Acesso em: 26 fev. 2024.

de transferência, a introdução de termos abertos em um ambiente fiscal marcado pela litigiosidade pode resultar na inauguração de discussões acerca da sua correta aplicação¹². Como veremos a seguir, o risco aqui destacado se torna especialmente preocupante, dada a dimensão que as novas multas em preços de transferência podem assumir.

2. Multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à apuração dos preços de transferência

2.1. Multas previstas e a sua classificação

Em adição à possibilidade de o Fisco preencher lacunas no delineamento das operações não devidamente documentadas pelo contribuinte (art. 65), o art. 66 da IN RFB n. 2.161/2023 prevê quatro diferentes sanções para o descumprimento das obrigações acessórias¹³.

A fim de compreender adequadamente a natureza dessas penalidades, primeiro analisaremos sua classificação de acordo com a doutrina do direito tributário sancionador. Nesse sentido, da leitura dos dispositivos colacionados acima, pronto se verifica que se tratam, todas, de sanções de natureza estritamente pecuniárias. Consistem, assim, em penalidades do gênero multa¹⁴. Verifica-se, ademais, que nenhuma das multas deriva do não pagamento de tributos. Todas, sem exceção, têm como pressuposto o descumprimento de uma obrigação acessória ou da sua realização de forma intempestiva.

¹² SOUZA MOURA, Jersilene de. O princípio *arm's length* e a praticabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [s. l.], n. 12, p. 89-110, 2024. DOI: 10.46801/2595-7155.12.4.2023.2442. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/2442>. Acesso em: 26 fev. 2024.

¹³ “Art. 66. Sem prejuízo do disposto no art. 65, fica o contribuinte sujeito às seguintes penalidades: I – quanto ao Arquivo Global e ao Arquivo Local:

a) multa equivalente a 0,2% (dois décimos por cento), por mês-calendário ou fração, sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação, na hipótese de falta de apresentação tempestiva; e

b) multa equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor da receita bruta do contribuinte do período a que se refere a obrigação, na hipótese de apresentação sem atendimento aos requisitos para sua apresentação;

II – quanto ao Arquivo Global, multa de 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor da receita consolidada do grupo multinacional do ano anterior ao que se referem as informações, na hipótese de apresentação com informações inexatas, incompletas ou omitidas; e

III – quanto à falta de apresentação tempestiva de informação ou de documentação requerida pela autoridade fiscal durante procedimento fiscal ou outra medida prévia fiscalizatória, ou por outra conduta que implique embaraço à fiscalização durante o procedimento fiscal, multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da transação correspondente, conforme precificada pela autoridade fiscal.”

¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 120. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 15 out. 2023.

Partindo-se da classificação doutrinária mais usual, as multas tributárias se dividem em três espécies: multa de ofício, multa de mora e multa isolada. A última tem como pressuposto o descumprimento de obrigação de meio, uma providência instrumental à verificação do cumprimento da obrigação principal, mas que com esta não se confunde¹⁵. Incluem-se nesse último grupo, portanto, as obrigações ora estudadas.

Sobre o tema, Leandro Paulsen propõe uma forma distinta de classificação, de natureza mais analítica. Aplicando-a às sanções ora analisadas, essas poderiam ser definidas como multas *de ofício*, no que tange ao procedimento para aplicação, *pelo descumprimento de obrigação acessória*, no que diz à natureza das infrações punidas, *isoladas*, visto que independem do recolhimento de tributo e *proporcionais*¹⁶, pois calculadas por meio da aplicação de um percentual sobre determinada dimensão econômica. Ou seja, *multas de ofício, decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, isoladas e proporcionais*¹⁷.

Como visto, por esta segunda classificação, é plenamente possível que a multa seja, ao mesmo tempo, isolada e de ofício, pois estas características se referem a aspectos distintos. No decorrer deste trabalho, contudo, referir-se-á às multas do art. 66 sempre como isoladas e não de ofício, a fim de evitar qualquer confusão com a classificação mais habitual, mas sem olvidar que a sua aplicação não ocorre de forma automática. Fixadas estas premissas acerca da classificação e natureza destas sanções, vejamos os pressupostos e os limites para sua aplicação.

2.2. Pressupostos e limites

2.2.1. Conduta punível

Como visto no item anterior, as punições elencadas decorrem de três tipos de conduta: (i) a não apresentação da documentação exigida; (ii) a sua apresentação intempestiva; e (iii) a apresentação da documentação de forma deficiente (incompleta, inexata ou omissa). Em nenhuma das hipóteses exige-se que a conduta em questão tenha resultado descumprimento da obrigação tributária principal.

Por conseguinte, tem-se que a hipótese de não incidência de multa prevista no art. 67 da IN não é voltada para as infrações referidas. Conforme o dispositivo, quando a autoridade fiscal constatar que o contribuinte “I – não agiu contraria-

¹⁵ XAVIER, Leonardo Ventimiglia. *Direito sancionador tributário: a necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=001045468&loc=2017&l=bc8deb474c7a72c0>. Acesso em: 15 out. 2023.

¹⁶ Trata-se de proporcionalidade limitada, visto que as multas se encontram balizadas por valor mínimo e máximo prefixados. O ponto será abordado em detalhes posteriormente.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 121. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 15 out. 2023.

mente a ato normativo ou interpretativo vinculante da administração tributária; II – foi cooperativo com a RFB, inclusive durante o procedimento fiscal; III – empreendeu esforços razoáveis para cumprir o disposto nesta Instrução Normativa; e IV – adotou critérios para a determinação da base de cálculo coerentes e razoavelmente justificáveis”, lhe será oportunizado retificar sua declaração sem a incidência de multa de ofício.

Como se vê, presentes esses, o contribuinte evidentemente não teria descumprido a obrigação imbuída de dolo. Ademais, tendo “empreendido esforços razoáveis” para cumprir a obrigação, utilizando “critérios coerentes e razoáveis”, e não tendo “agido contrariamente a ato normativo ou interpretativo vinculante”, tampouco parece possível verificar culpabilidade em sua conduta. Corresponderia, quiçá, a erro ou ignorância escusáveis sobre matéria fática, hipóteses em que o CTN permite ao legislador instituir remissão¹⁸.

Tal disposição demonstra que na aplicação de sanções tributárias não só o resultado objetivo deve ser considerado, sendo possível ao legislador afastá-las em apreciação aos demais elementos identificados de acordo com o caso¹⁹. Tal dispositivo, contudo, faz referência somente à multa decorrente do descumprimento da obrigação principal. Seria possível estender esse mesmo raciocínio também às multas isoladas?

Entende-se que a resposta ao questionamento passará invariavelmente pela análise da finalidade buscada pelas multas em questão. Como é cediço, sanções aspiram compelir o contribuinte a determinadas condutas. No caso das multas isoladas relacionadas a preços de transferência, isso implica não só novos tipos de registro, mas exige também documentação extensa e complexa.

Tendo em mente esse objetivo, não parece adequado concluir que propósito do legislador seja sancionar da mesma forma o contribuinte “A” que, por desídia, imperícia e/ou negligência não cumpre as obrigações e prejudica a fiscalização, e o contribuinte “B” que, em que pese tenha utilizado critérios razoáveis e coerentes, envidado esforços consideráveis e buscado obedecer aos atos vinculantes da administração, não consegue se desincumbir de alguma das múltiplas obrigações da forma como desejado pela fiscalização.

Trata-se de necessária análise do elemento subjetivo da conduta do agente, indispensável para a aplicação de sanções de natureza tributária. Como bem alertava Gustavo Masina²⁰:

¹⁸ XAVIER, Marília Barros. *Direito administrativo sancionador tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 128. Disponível em: https://ler.amazon.com.br/?asin=B099P3RLW7&ref_=kwl_kr_iv_rec_2. Acesso em: 29 out. 2023.

¹⁹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 84.

²⁰ MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 99.

[...] o complemento do critério material da hipótese da norma de sanção administrativo-tributária carrega implícita em si a exigência de que o ato promovido pelo infrator tenha sido realizado com culpa (real ou presumida) ou dolo – o elemento subjetivo é característica exigida no fato, sem a qual não há a sua subsunção à hipótese da norma sancionatória.

Partindo-se desse pressuposto, entende-se que, mesmo à míngua de disposição expressa, também as sanções decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias de preços de transferência²¹ deveriam depender da existência de dolo ou culpa atribuível ao contribuinte. A interpretação dada pelo Fisco a este ponto se mostrará de extrema importância, especialmente neste período inicial de vigência do novo regramento.

Dada a novidade do tema no direito brasileiro, a análise de casos ocorridos em países onde o modelo *arm's length* já é aplicado (ainda que com peculiaridades nacionais) ajuda a visualizar o tipo de juízo em casos envolvendo a aplicação de multas decorrentes da legislação em preços de transferência.

Em artigo intitulado “Lessons in Avoiding Transfer-Pricing Penalties: DHL Corp”, foram analisadas as circunstâncias que levaram à aplicação de sanções de natureza tributária à multinacional pelo Fisco americano. No caso, a decisão pela aplicação de multa deu-se em decorrência da transferência de ativos a parte relacionada por valores que foram considerados inferiores aos praticáveis por partes independentes nas mesmas condições²². Em análise dos motivos que levaram à cominação das penalidades, os autores concluem:

Primeiro, na medida em que um contribuinte possa demonstrar que utilizou de referência um critério *arm's length* utilizado por partes independentes em ramo de atividade idêntico ou similar, nenhuma penalidade deveria ser imposta em um ajuste de preço de transferência se o contribuinte apenas se equivocou em algum nível na determinação do preço exato, isso porque o método utilizado para chegar-se a este preço foi razoável. [...] Segundo, na medida em que o contribuinte deseja utilizar-se de uma avaliação contemporânea para estabelecer o valor de propriedade vendida de uma parte vinculada para outra, o contribuinte deveria utilizar um avaliador completamente independente, e deveria confiar nesse avaliador a tarefa de estabelecer um valor de mercado fidedigno para a propriedade.

²¹ Conforme já destacado, são estas: (i) a não apresentação da documentação exigida; (ii) a sua apresentação intempéstiva; e (iii) a apresentação da documentação de forma faltosa (incompleta, inexacta ou omissa).

²² GLICKLICH, Peter A. *et al.* Lessons in Avoiding Transfer-Pricing Penalties: DHL Corp. *Canadian Tax Journal*, v. 47, n. 2, 1999, p. 382-390. Hein Online. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/cdntj47&div=28&&collection=journals>. Acesso em: 16 fev. 2024.

Conforme se depreende do trecho, nesses casos não só o resultado objetivo será levado em consideração, mas também a conduta do contribuinte no desempenho das obrigações procedimentais. Com efeito, as recomendações fazem referência a práticas que o contribuinte deve adotar para que, mesmo nos casos em que exista divergência quanto à obrigação principal, não venha a ser sancionado por erros escusáveis incorridos durante sua apuração.

Como visto, as sanções trazidas à legislação brasileira decorrem do descumprimento de obrigações novas, extensas e de alta complexidade. Neste contexto, a dispensa de tratamento diferenciado às entidades que se mostrarem dedicadas a cumpri-las pode se mostrar valiosa ferramenta para o fomento de um ambiente de colaboração, de confiança entre fisco e contribuinte no tange à matéria de preços de transferência.

2.2.2. *Proporcionalidade*

Um ponto que se destaca nas sanções instituídas pela nova legislação é a dimensão que podem tomar. Neste contexto, o postulado da proporcionalidade, aplicável a qualquer sanção tributária, assume especial importância prática, dada a necessidade de análise da relação de meio e fim existente entre conduta que se busca estimular e a sanção que se aplicará na hipótese de sua violação, ligados por uma relação de causalidade²³.

Como visto, as sanções previstas no art. 66 da IN foram estipuladas na forma de um percentual vinculado a uma medida da dimensão econômica das operações realizadas pela entidade, nomeadamente: receita bruta do contribuinte no período, receita consolidada do grupo multinacional no ano anterior ou valor da transação entre partes relacionadas.

A escolha da multa em valor percentual demonstra a preocupação em dimensioná-la de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Em tese, uma multa maior seria necessária para exercer um efeito coercitivo equivalente em uma entidade com mais recursos. Rompe com esta lógica, contudo, a limitação às multas em questão estabelecida pelo § 1º do art. 66 da IN²⁴, sendo o valor mínimo de R\$ 20.000,00 e máximo de R\$ 5.000.000,00. Para ilustrar o impacto desta disposição, imaginemos o seguinte cenário envolvendo duas empresas:

A Empresa A, montadora de automóveis, subsidiária brasileira de um grupo internacional, obteve em 2023 uma receita bruta de R\$ 150.000.000,00 e tem seu ativo avaliado em R\$ 300.000.000,00. A Empresa B, também montadora de auto-

²³ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 25, p. 84, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578>. Acesso em: 15 out. 2023.

²⁴ “§ 1º As multas a que se refere este artigo terão o valor mínimo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e valor máximo de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).”

móveis e subsidiária brasileira do seu respectivo grupo, obteve em 2023 uma receita bruta de R\$ 3.000.000.000,00 e tem seu ativo avaliado em R\$ 6.000.000.000,00.

Ambas apresentam à fiscalização Arquivo Global referente ao exercício de 2023 sem um dos requisitos exigidos. Como visto, trata-se precisamente da conduta prevista no art. 66, I, *b*, da IN RFB n. 2.161/2023, que comina uma multa equivalente a 3% da receita bruta da entidade no período. Com base neste percentual, estar-se-ia diante de uma multa de R\$ 4.500.000,00 para a Empresa A e R\$ 90.000.000,00 para a Empresa B. Contudo, por força do § 1º do art. 66, a multa aplicável à Empresa B fica limitada ao valor de R\$ 5.000.000,00, montante que corresponde a aproximadamente 0,17% da sua receita bruta.

Diante dessa hipótese, questiona-se: é possível que tanto a multa aplicada à Empresa A quanto a aplicada à Empresa B sejam ambas necessárias e proporcionais? Se a multa de 0,17% (Empresa B) promove resultado favorável e é suficiente para alcançar o fim almejado, mesmo tendo em vista o ônus imposto, pode-se considerar razoável, necessária ou proporcional a imposição de outra 18 vezes maior a uma entidade de menor porte econômico (Empresa A) em decorrência do mesmo tipo de infração?

Em que pesem divergências doutrinárias entre classificações, a jurisprudência do STF, do STJ e do CARF demonstram que, em maior ou menor medida, a relação entre meios e fins tem sido apreciada no julgamento de casos envolvendo sanções tributárias²⁵. O exemplo exposto acima busca ilustrar o quão importante serão avaliações desta natureza também no âmbito das multas em matéria de preços de transferência.

2.2.3. Princípio do não confisco

Dada a base de cálculo das sanções, outro ponto de extrema importância é garantir que estas não venham a assumir dimensões confiscatórias. Sobre a possibilidade de extensão do princípio do não confisco também às sanções tributárias, Paulo Caliendo leciona²⁶:

O texto constitucional se dirige expressamente aos “tributos com efeito de confisco”, restando a dúvida sobre a possibilidade de sua aplicação às penalidades. Existem três soluções para este dilema. De um lado, podemos considerá-lo inaplicável às multas e sanções. A razão desta negativa estaria no fato de que estas estão submetidas a outro princípio, no caso ao princípio da propor-

²⁵ OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. *Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade*. (Coleção Universidade Católica de Brasília). São Paulo: Almedina, 2020, p. 156. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936250/>. Acesso em: 15 out. 2023.

²⁶ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 100. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/cfi/3!1/4@0.00:0.00>. Acesso em: 7 ago. 2023.

cionalidade. Outra solução seria considerar que os limites ao poder de tributar se estendem tanto aos tributos quanto às penalidades. Por fim, podemos considerar que as sanções devem obedecer cumulativamente aos dois princípios: da proporcionalidade e da vedação de confisco.

Em que pese registre-se a existência de divergência doutrinária acerca do tema, cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a extensão dos seus efeitos também ao campo das sanções²⁷⁻²⁸. No entanto, a dificuldade na aplicação do princípio em questão reside em a partir de que ponto a sanção passa dos limites legais e invade excessivamente o patrimônio do contribuinte. Precisamente por este motivo, a aplicação da norma em questão deve ocorrer com o auxílio do princípio da razoabilidade²⁹.

Como visto anteriormente, as multas previstas pela IN RFB n. 2.161/2023 utilizam como base de cálculo valores relacionados à dimensão econômica das entidades. A escolha evita a incoerência de utilizar como base de cálculo para multa por descumprimento de obrigação acessórias a mesma utilizada para o cálculo da obrigação principal³⁰. Todavia, nesse caso o problema reside na dimensão econômica selecionada pelo legislador como base de cálculo.

Como visto, à exceção da multa prevista no inciso III do art. 66 da IN, as outras têm como base de cálculo a receita bruta da entidade nacional e a receita consolidada do grupo multinacional. Há de se recordar, contudo, que as normas de preço de transferência são direcionadas às transações entre partes relacionadas localizadas em diferentes jurisdições. As operações que não ocorrem entre partes relacionadas, portanto, não se encontram abrangidas pelas regras de preços de transferência³¹. Mas se assim o é, o que justifica a utilização da integralidade da receita da entidade ou de seu grupo como base de cálculo da sanção? Assim como no item anterior, também para este ponto será utilizado um exemplo fictício para ilustrar a problematização em questão:

²⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 43, n. 140, p. 299-318, 2016. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/554>. Acesso em: 15 out. 2023.

²⁸ Neste sentido, tem-se a decisão proferida pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075/DF. No julgamento, reconheceu-se a natureza confiscatória da multa prevista no art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/1994, correspondente a 300% sobre o valor do bem ou operação.

²⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 43, n. 140, p. 310, 2016. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/554>. Acesso em: 15 out. 2023.

³⁰ MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 117.

³¹ Vejamos a redação do parágrafo único do art. 1º da Lei n. 14.596/2023: “Parágrafo único. O disposto nesta Lei aplica-se na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que realizem transações controladas com partes relacionadas no exterior”.

A Empresa C, subsidiária brasileira de um grupo agroindustrial, possui receita bruta anual de R\$ 160.000.000,00. Deste valor, 90% são oriundos de exportações realizadas a partes relacionadas sediadas em outras jurisdições.

A Empresa D, subsidiária brasileira de um grupo agroindustrial, possui receita bruta anual também de R\$ 160.000.000,00. Mas, diferente da empresa C, apenas 1% desse valor é proveniente de exportações realizadas a partes relacionadas sediadas em outras jurisdições.

Ambas apresentam à fiscalização Arquivo Global referente ao exercício de 2023 sem um dos requisitos exigidos. Como visto, trata-se da conduta prevista no art. 66, I, *b*, da IN RFB n. 2.161/2023, que comina uma multa equivalente a 3% da receita bruta da entidade no período, no caso R\$ 4.800.000,00.

No caso posto, verifica-se que a multa aplicada à Empresa D corresponde a 300% do valor da sua receita oriunda de operações realizadas com partes relacionadas durante o período. Como se vê, em que pese seja uma multa voltada a obrigações de preços de transferência, seu valor foi determinado principalmente por operações alheias a estas regras.

Levando em conta que a legislação tributária de preços de transferência busca evitar que operações entre partes vinculadas ocasionem a erosão das bases tributáveis, afigura-se questionável a compatibilidade entre multas fixadas em valor algumas vezes superior ao valor total dessas operações e o princípio do não confisco.

2.2.4. Possibilidade de cumulação com a multa de ofício

Dado o teor das obrigações acessórias em preços de transferência, é plenamente possível que do descumprimento dessas, punido por multa isolada, decorra também violação da obrigação principal. Vejamos o seguinte exemplo:

Imaginemos que a Empresa E, subsidiária brasileira de um grupo internacional, realize a venda de painéis solares a parte relacionada sediada em outra jurisdição. Ao delinear e documentar a transação, a Empresa deixa de considerar um importante risco assumido com relação aos produtos. Este risco, além de não haver sido reportado na sua documentação, resultou na declaração, por parte da empresa E, de que o lucro tributável derivado da obrigação seria de R\$ 1.000.000,00.

Por corolário, o recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação foi realizado com base nesse mesmo valor. Posteriormente, em fiscalização à Empresa E, a Receita Federal constata que esta deixou de considerar e reportar o referido risco. Com este contemplado, avalia-se que o lucro esperado por uma operação equivalente, se realizada por partes independentes, seria de R\$ 1.200.000,00.

No exemplo acima, quais seriam as sanções aplicáveis ao contribuinte? Verificam-se, ao menos em tese, três possibilidades: (i) multa isolada por omissão do

risco na sua documentação de preços de transferência; (ii) multa de ofício de descumprimento da obrigação principal; ou (iii) ambas, cumulativamente. Frizzo e Alves bem sintetizam a questão³²:

A multa de ofício apenas a inadimplência do tributo devido; já a multa isolada decorre do não recolhimento da estimativa mensal (pagamento mensal, que é uma antecipação mensal do tributo devido). Esta observação tem levado alguns a afirmar que as condutas punidas com a multa isolada e a multa de ofício seriam distintas, sendo cabível a aplicação concomitante das penalidades. De outro lado, há aqueles que reclamam pela aplicação do princípio da consunção para sustentar que o não recolhimento das estimativas é conduta menos gravosa e que tutela bem jurídico que não se confunde com o tutelado pela multa decorrente do inadimplemento do tributo, que representa conduta mais gravosa.

Contudo, há de se atentar para a impossibilidade de que a aplicação de sanções ao contribuinte acarrete um verdadeiro *bis in idem*. Na seara tributária alegações de violação ao princípio em questão podem ser verificados quando as condutas punidas, embora formalmente distintas, encontram-se estreitamente vinculadas³³. É o caso, por exemplo, da multa decorrente pela falta de declaração de verbas previdenciárias em GFIP e da sanção decorrente do seu não recolhimento. Por óbvio, se o contribuinte não entende determinada verba como devida, além de não a declarar, não irá recolhê-la³⁴.

Dado esse caráter, há expressiva jurisprudência e doutrina no sentido de que, se, a despeito do descumprimento da obrigação que ocasionou a multa isolada, for possível verificar o descumprimento da obrigação principal e aplicar a multa de ofício, apenas esta irá subsistir³⁵. Precisamente nesse sentido, a Súmula 105 do CARF veda a incidência de multa isolada do art. 44, § 1º, IV, da Lei n. 9.430/1996 combinada com a multa de ofício. Sobre esta, Xavier comenta³⁶:

³² FRIZZO, Marcio; ALVES, Eduardo. Multa de ofício de multa isolada. *Revista de Direito Tributário da APET*, [s. l.], v. 11, n. 41, p. 48, 2014. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/337>. Acesso em: 29 out. 2023.

³³ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 431-433.

³⁴ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 435.

³⁵ XAVIER, Leonardo Ventimiglia. *Direito sancionador tributário: a necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=001045468&loc=2017&l=bc8deb474c7a72c0>. Acesso em: 15 out. 2023.

³⁶ XAVIER, Leonardo Ventimiglia. *Direito sancionador tributário: a necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017, p. 200. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=001045468&loc=2017&l=bc8deb474c7a72c0>. Acesso em: 15 out. 2023.

A lógica subjacente ao verbete é justamente a impossibilidade de punir as condutas “meio” (falta de recolhimento das estimativas) que acabaram culminando na infração “fim” (falta de pagamento de IRPJ e CSLL ao término do exercício). Por existir tal inegável relação de “menos a mais” entre os ilícitos, o órgão administrativo de julgamentos verificou que a imposição de multas isoladas em relação à falta de recolhimentos antecipados cumulada com a multa de ofício relacionada ao resultado do ajuste final implicaria punição desproporcional e dúplice, porquanto as primeiras infrações conformam meras etapas constitutivas do ilícito final.

Retomando-se o exemplo utilizado, fosse a ele aplicado o entendimento exposto acima, concluir-se-ia pela impossibilidade de cumulação das multas isoladas em matéria de preços de transferência com as de ofício. Isso porque, no caso posto, o descumprimento da obrigação principal decorreu diretamente de erro no cumprimento da obrigação acessória.

3. Conclusão

A nova legislação de preços de transferência representa grande inovação na sistemática brasileira. Parte desta consiste, justamente, na criação de uma série de novas obrigações sem precedentes na legislação pátria.

Por um lado, se as novas obrigações podem beneficiar o contribuinte a partir da maior precisão que trazem para delimitação de suas operações e respectiva tributação, por outro, exigirão do contribuinte, na grande maioria dos casos, um aumento dos esforços envidados para o cumprimento das obrigações acessórias. Dessa forma, é fundamental a compreensão da natureza, dos pressupostos e dos limites das sanções atreladas ao seu descumprimento.

Como visto, embora sejam voltadas ao justificável objetivo de garantir o cumprimento destas novas exigências, as sanções introduzidas perante a nova sistemática trazem consigo uma série de aspectos potencialmente problemáticos. Conforme visto, a depender da forma como aplicadas, as novas multas podem entrar em conflito com uma série de princípios aplicáveis ao direito tributário sancionador.

Assim, tem-se que o desenvolvimento de um ambiente de cooperação entre Fisco e contribuinte, no que diz respeito aos preços de transferência, dependerá não só dos esforços deste no estudo da documentação das suas operações, mas também da observância, por parte daquele, dos limites da amplitude de seu poder sancionador.

Referências

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [s. l.], n. 25, p. 83-103, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578>. Acesso em: 15 out. 2023.

- BRASIL. Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114596.htm. Acesso em: 21 fev. 2024.
- CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/cfi/3!4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 7 ago. 2022.
- CHIN, Michela.; BATISTA, Graziela. Documentação em preços de transferência: requisitos da legislação brasileira e diretrizes internacionais *In*: MONGUILOD, Ana Carolina *et al.* (Coord.). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência com o Padrão OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2023.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 43, n. 140, p. 299-318, 2016. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/554>. Acesso em: 15 out. 2023.
- FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- FRIZZO, Marcio; ALVES, Eduardo. Multa de ofício de multa isolada. *Revista de Direito Tributário da APET*, [s. l.], v. 11, n. 41, p. 35–56, 2014. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/337>. Acesso em: 29 out. 2023.
- GLICKLICH, Peter A. *et al.* Lessons in Avoiding Transfer-Pricing Penalties: DHL Corp. *Canadian Tax Journal*, v. 47, n. 2, 1999, p. 382-390. Hein Online. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/cdntj47&div=28&&collection=journals>. Acesso em: 16 fev. 2024.
- MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016.
- OCDE. Receita Federal do Brasil (2019). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência para o padrão da OCDE*, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transferpricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>.
- OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 2022.
- OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. *Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade*. (Coleção Universidade Católica de Brasília). São Paulo: Almedina, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936250/>. Acesso em: 15 out. 2023.
- PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2023. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 15 out. 2023.

- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 2161, de 28 de setembro de 2023. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=133782>. Acesso em: 21 fev. 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.
- SOUZA MOURA, Jersilene de. O princípio *arm's length* e a praticabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [s. l.], n. 12, p. 89-110, 2024. DOI: 10.46801/2595-7155.12.4.2023.2442. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/2442>. Acesso em: 21 fev. 2024.
- XAVIER, Leonardo Ventimiglia. *Direito sancionador tributário: a necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=001045468&loc=2017&l=bc8deb474c7a72c0>. Acesso em: 15 out. 2023.
- XAVIER, Marília Barros. *Direito administrativo sancionador tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. Disponível em: https://ler.amazon.com.br/?asin=B-099P3RLW7&ref_=kwl_kr_iv_rec_2. Acesso em: 29 out. 2023.