

***Heleno Taveira Tôrres***

Professor de Direito Tributário da Faculdade de  
Direito da USP (Graduação e Pós-Graduação) e Professor  
de Direito Tributário Internacional dos Programas de Mestrado e  
Doutorado da PUC/SP  
Advogado

**Direito Tributário  
Internacional Aplicado  
Volume III**

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, primavera de 2005  
quartierlatin@quartierlatin.art.br

3 A adoção da TLCE pelo Direito Tributário Brasileiro .....	214
3.1 Breve histórico da tributação sobre o lucro das pessoas jurídicas brasileiras: da territorialidade à universalidade .....	214
3.2 O artigo 74 da MP nº 2.158-35 e o artigo 43 do CTN: a relevância da disponibilidade econômica ou jurídica da renda .....	217
3.3 A justificativa para a inserção do § 2º do art. 43 do CTN e a questão da admissibilidade da TLCE no direito brasileiro .....	223
3.4 O início do julgamento da ADin Nº 2.588-1 .....	230
Conclusões .....	233
Referências .....	234

*Luís Eduardo Schoueri*

<b>Aplicação Concomitante da Legislação de Preços de Transferência e da Tributação do Lucro em Bases Mundiais .....</b>	<b>239</b>
I. Introdução .....	240
II. Considerações Propedêuticas .....	241
2.1 Controle dos Preços de Transferência e o Conceito de Renda: a busca do lucro efetivamente auferido no Brasil .....	241
2.2 A tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas: a legislação CFC brasileira .....	244
III. Regras CFCs e Transações entre Empresas Vinculadas .....	245
IV. A Bitributação Econômica e a Coerência do Ordenamento Jurídico .....	247
V. As Discriminações Injustificadas .....	252
VI. Conclusão .....	254

*Francisco Alfredo García Prats*

<b>Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea .....</b>	<b>255</b>
I. Introducción .....	256
II. El concepto de precios de transferencia .....	259
III. La reacción de las autoridades tributarias. Modalidades y propuestas .....	260
IV. La reacción frente a los precios de transferencia en los Convenios Internacionales: el artículo 9 de los Modelos de Convenio y de los Convenios de doble imposición .....	262
IV.1. Evolución histórica .....	262
IV.2. Análisis del artículo 9.1 del Modelo de Convenio .....	265
V. Los límites derivados del Convenio: la concreción del principio at arm's length .....	267
VI. Los métodos que concretan el principio at arm's length .....	273
VI.1. Métodos tradicionales .....	274
VI.2. Métodos alternativos .....	276
VI.3. Los problemas derivados de la aplicación de los métodos .....	278
VII. La corrección del ajuste primario: el ajuste correspondiente .....	282
VII.1. El iter procedimental para la realización del ajuste correspondiente: el procedimiento amistoso .....	285
VII.2. Alternativas al procedimiento amistoso para la eliminación de la doble imposición .....	286
VIII. La regulación de los precios de transferencia en el ordenamiento tributario español .....	289

*Luís Eduardo Schoueri*

***Aplicação Concomitante  
da Legislação de Preços  
de Transferência e da  
Tributação do Lucro em  
Bases Mundiais***

Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP; Professor dos cursos de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie; Professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas - EAESP/FGV; Vice-Presidente do IBDT/USP; Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo; Membro da Academia Paulista de Direito; e advogado em São Paulo

## I. INTRODUÇÃO

Com a opção do legislador brasileiro de inserir, no ordenamento tributário pátrio, a tributação em bases mundiais, surge a necessidade de os estudiosos do Direito passarem a se ocupar das influências recíprocas provocadas pela adoção quase simultânea de legislações que tratam de rendimentos auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas, de um lado e, de outro, a legislação de preços de transferência.

Especificamente, tendo em vista que ambas as legislações acima referidas impõem ao contribuinte brasileiro o dever de efetuar adições à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, pretende-se investigar se ambos os ajustes podem ser exigidos simultaneamente.

Considere-se a hipótese de uma empresa brasileira ver-se forçada, por conta da legislação de preços de transferência, a incrementar a base de cálculo dos tributos acima, seja por uma limitação aos custos praticados em transações de importação de empresa vinculada, seja pela necessidade de reconhecer um valor mínimo na receita de exportação para as mesmas empresas. Havendo tais ajustes, passa o contribuinte a reconhecer, no País, lucro que não é reflexo dos valores lançados nos documentos de importação e exportação. Ou seja: embora contabilmente o lucro não tenha sido reconhecido, será ele, para os efeitos tributários, imputado à empresa brasileira.

Que fazer, entretanto, se a pessoa vinculada com a qual a empresa brasileira negociou for empresa sediada no exterior e controlada pela última. Nesse caso, a legislação brasileira impõe que os lucros da primeira sejam adicionados à base de cálculo dos tributos devidos no Brasil.

Do ponto de vista econômico, fica claro que haverá dupla tributação sobre a mesma riqueza. Tendo em vista que o legislador brasileiro não trata explicitamente da questão, o presente estudo buscará, com base nos dispositivos legais acima referidos, contribuir para a solução da aparente incoerência resultante da aplicação concomitante da legislação de preços de transferência e das regras de tributação de lucros auferidos no exterior, especialmente das regras CFCs (*Controlled Foreign Corporations*).

É assim que, de início, tecer-se-ão breves comentários acerca da legislação de preços de transferência no Brasil, de um lado, e da tributação de lucros auferidos no exterior, do outro. Apresentadas, em termos gerais, ambas as legislações e seus respectivos escopos, investigar-se-á o problema acima proposto, buscando uma solução, inicialmente, à luz da questão se os lucros auferidos em transações entre partes vinculadas e ajustados pela legis-

Inserindo-se a disciplina dos preços de transferência no âmbito da legislação do imposto de renda, encontra-se como imediato limite a própria *existência de renda* a ser tributada, já que, afinal, qualquer norma que restrinja a dedutibilidade de despesas, ou que exija o reconhecimento tributário de receitas não contabilizadas, gera a suspeita de distorção de um resultado, afastando-se do conceito de renda.

A suspeita acima se fundamenta na idéia preconcebida de que é a contabilidade a ferramenta por excelência para a apuração do lucro de uma pessoa jurídica e esse, por sua vez, o parâmetro correto para a aferição da renda.

Não é esta a oportunidade para se tecerem digressões acerca do conceito de renda. Apenas se traz em consideração que, do ponto de vista histórico, nem sempre foi o lucro contábil, tal como hoje apurado, o julgado mais adequado para o cálculo da renda tributável<sup>2</sup>.

É sob esta perspectiva que se deve considerar a legislação sobre preços de transferência: será ela constitucional – porque compatível com o conceito de renda – se os ajustes por ela impostos servirem para corrigir eventuais distorções do lucro contábil da pessoa jurídica, aproximando o resultado, destarte, *da efetiva renda da empresa*.

Nesse sentido, importa ponderar em que cenário se insere a legislação de preços de transferência. Trata ela de transações entre partes vinculadas. Essas se diferenciam daquelas praticadas por partes independentes pela ausência do mercado, como árbitro da distribuição de riquezas.

Com efeito, num mercado em que partes independentes relacionam-se comercialmente, é razoável admitir que cada qual buscará trazer para si as maiores vantagens possíveis, e que da tensão dialética que exsurge a cada transação resulta um preço, denominado “preço de mercado”, que nada mais é que o parâmetro para distribuir a riqueza (ou a renda) entre as partes.

Compreende-se, assim, por que razão o lucro contábil deixa de ser um parâmetro confiável para a apuração da riqueza gerada pela pessoa jurídica: sendo ele o resultado aritmético das transações efetuadas, apenas servirá ele de medida da renda se os negócios se celebrarem ente partes independentes. Assim, a idéia de que o lucro contábil serviria para apurar a renda ganha uma condicionante: desde que o lucro reflita preços de mercado.

---

2 Basta lembrar, por exemplo, que a introdução do regime de competência, para a apuração do lucro tributável das empresas, não foi pacífica, gerando, na época, calorosos debates em que se sustentava ser impossível a tributação de valores que, afinal, não haviam sido realizados financeiramente. Hoje, poucos ousam afirmar que incorre acréscimo patrimonial quando uma empresa efetua uma venda, ainda que a prazo.

Que fazer quando as transações se efetuaram entre partes ligadas? Do mesmo modo, o lucro contábil servirá como medida da renda da pessoa jurídica se os preços ali computados foram os de mercado. Não o sendo, substituem-se os valores das transações concretas pelos preços de mercado, e chegar-se-á a um lucro, diverso do contábil, que melhor refletirá a renda da pessoa jurídica.

Assim, entende-se que ao substituir os preços das transações entre partes ligadas pelos preços de mercado, a legislação sobre preços de transferência nada mais busca, senão aferir com maior exatidão *a riqueza gerada pela empresa*.

À luz do conceito de renda, portanto, a legislação sobre preços de transferência será aceita – e até exigida – quando, privilegiando os preços de mercado, apurar com exatidão a renda tributável. Em conseqüência, apenas se tolera a substituição dos preços praticados em uma transação se em seu lugar se registrarem valores que representem com maior exatidão os preços de mercado.

A conclusão acima encontra, também, respaldo quando se considera a aplicação do princípio da igualdade em matéria tributária e seu corolário, expresso na capacidade contributiva.

Com efeito, exigem aqueles princípios que a tributação parta de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em “unidades monetárias de grupo”, empresas independentes têm seus resultados expressos em “unidades monetárias de mercado”.

Nessa perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas “converter” valores expressos em “unidades monetárias de grupo” para “unidades monetárias de mercado”, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

Nesse sentido, verifica-se que a *legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa*. Apenas “converte” para uma mesma unidade de referência (“unidades monetárias de mercado”) a mesma realidade expressa noutra unidade.

Cabe aqui uma colocação importante nesse contexto. As disposições de controle de preços de transferência somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm's length*. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado como uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada.

Respeitada, entretanto, a atenção ao referido princípio *arm's length*, torna-se mandatória a conclusão de que a legislação de preços de transferência nada mais faz que exigir que a pessoa jurídica brasileira reflita, em seu lucro tributável, riquezas geradas *no País* as quais, para efeitos meramente contábeis, não haviam sido refletidas nas demonstrações financeiras da empresa.

## **2.2 À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTRLOADAS E COLIGADAS: A LEGISLAÇÃO CFC BRASILEIRA**

Ao mesmo tempo em que decidiu pela adoção do regime de tributação em bases mundiais, legislador brasileiro procurou aderir ao empenho mundial para inibir o diferimento (*deferral*) da tributação dos lucros mediante o emprego de mecanismos que impedem a alocação de lucros em países de baixa tributação. Mecanismos dessa natureza estão presentes, destacadamente, na legislação relativa às *Controlled Foreign Corporations* (“CFCs”)<sup>3</sup> e na legislação de Preços de Transferência.

Já quando da edição da Lei nº 9.249/95, à semelhança do que se propôs por meio do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35, pretendia o legislador que a tributação, pela empresa brasileira, dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior fosse feita no próprio período em que fossem eles auferidos, independentemente de qualquer ato tendente à sua disponibilização.

3 As denominadas *Controlled Foreign Corporations* – CFCs consistem em sociedades constituídas em países de baixa tributação, cujos sócios são residentes de Estados de tributação normal.

Existe uma evidente coincidência entre o disposto no artigo 74 da MP 2.158-35 e o modelo, utilizado por diversas legislações, que visa a combater a evasão fiscal praticada por meio das CFCs. Ambos buscam inibir a evasão fiscal praticada em âmbito internacional, mediante recurso idêntico, qual seja, regime de transparência (da sociedade) com imputação do lucro diretamente na pessoa do sócio.

O objetivo pretendido pelo artigo 74 da MP 2.158-35 é o de obstar a alocação dos lucros de residentes brasileiros em países de diminuta carga tributária, notadamente os paraísos fiscais, bem como impedir a prática do *deferral* desses lucros sob o escudo de jurisdição estrangeira.

Em síntese, o fenômeno da transparência, na seara fiscal, implica a imputação automática (independente de distribuição) dos lucros gerados por sociedade não-residente aos seus sócios, submetendo a tributação o lucro que tem sua fonte no exterior, como se houvesse sido produzido internamente.

Assim, identificando-se a sociedade não-residente como uma CFC, mediante a aplicação de critérios estabelecidos na lei, atribui-se a ela a condição de “sociedade transparente” com o propósito de submeter à tributação, na pessoa do sócio, controladora ou coligada, o lucro por ela obtido no exterior.

Decorre daí que, mesmo sendo o lucro mantido na sociedade não-residente sem a distribuição aos sócios, ocorrerá na pessoa destes, em seu país de residência, a tributação dos lucros da sociedade. No caso mais específico, imputam-se os lucros das controladas estrangeiras às sociedades controladoras, como sucede pelo Art. 74 da MP 2158-35.

### III. REGRAS CFCs E TRANSAÇÕES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

Em que pese serem amplamente criticáveis as regras CFCs adotadas pelo Brasil<sup>4</sup>, um exame superficial de seu conteúdo poderia causar a impressão de que as operações efetuadas entre empresas brasileiras e suas controladas no exterior, já submetidas a ajustes de preços de transferência, preencheriam as condições de aplicabilidade daquelas regras.

---

4 Cf. Luís Eduardo Schoueri. “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 7, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 308-313.



Todavia, pretende-se demonstrar, com base em uma análise mais detida da legislação em tela, nomeadamente do art. 25 da Lei nº 9.249/95, que o âmbito de aplicabilidade das regras CFCs brasileiras não pode ser compreendido com tamanha amplitude .

Nesse passo, cabe mais uma vez ter em mente o raciocínio acima exposto: a legislação de preços de transferência apenas implica o reconhecimento, para efeitos tributários, de lucro efetivamente auferidos pela empresa brasileira que não fora refletidos no lucro contábil da referida empresa. Noutras palavras, a legislação pátria de preços de transferência determina que sejam efetuados ajustes nos preços praticados nas operações controladas, para corrigir as distorções do lucro contábil da pessoa jurídica, aproximando o resultado, assim, da efetiva renda da empresa.

Substituem-se, insista-se, os valores das transações concretas pelos preços de mercado, permitindo que se apure um lucro, diverso do contábil, que melhor refletirá a renda da pessoa jurídica, aferindo com maior exatidão a riqueza gerada *por ela, no País*.

Em outras palavras o princípio *arm's length* é aplicável para o intuito de tributar-se um lucro que, em verdade, é imputável à empresa sediada no Brasil.

Nesse cenário, parece correto afirmar que a efetuação de ajustes de preços de transferência realizada pelo contribuinte brasileiro implica a asserção de que os lucros que este apurou nas transações controladas, praticadas com a controlada no exterior, teriam sido auferidos no Brasil.

Ora, admitindo-se a conclusão de que tais lucros não teriam sido auferidos no exterior, e sim no País, parece correto afirmar que não haverá causa jurídica (i.e., fundamento jurídico) para a aplicação das regras CFC à situação sob análise.

De fato, consoante dispõe o parágrafo 2º do artigo supra mencionado, são computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas brasileiras "os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior". (g.n.)

Tendo-se em vista as considerações supra apresentadas, parece que, sendo o lucro da operação sob análise auferido no Brasil, e tributado com base nas regras de preços de transferência, resta afastada a aplicabilidade das regras CFCs a tal operação.

De fato, a legislação de preços de transferência tributa o lucro que economicamente seria da empresa brasileira, mas que no País não foi contabilmente declarado como tal. Assim, resta claro que a única possibilidade de haver tributação é a de estar o referido lucro no Brasil, e não exterior.

Em síntese, torna-se cristalino o raciocínio: o lucro tributado pela legislação de preços de transferência é riqueza auferida no País, mas não contabilizada; o ajuste apenas revela tal riqueza. Se a Lei nº 9.249/95 alcança lucros no exterior, não podem ser nela compreendidos os lucros auferidos no Brasil.

#### IV. A BITRIBUTAÇÃO ECONÔMICA E A COERÊNCIA DO ORDENAMENTO JURÍDICO

Ainda que se cogitasse da aplicabilidade das regras CFCs, haveria que se questionar se os efeitos deste procedimento poderiam ser considerados lógicos e coerentes.

Para que se examine esta questão, importa inicialmente observar que nos ajustes de preços realizados com base na legislação de preços de transferência, verifica-se, através da limitação ao custo dedutível nas importações (art. 18 da Lei nº 9.430/96), uma majoração da base de cálculo do imposto de renda brasileiro.

Deste modo, a aplicação de ajustes à operação sob análise representa tributação dos lucros auferidos nesta, em consonância com as determinações da legislação de preços de transferência.

Com fundamento nesta constatação, tem-se que eventual incidência tributária com base nas regras CFCs significará bitributação econômica, uma vez que o lucro auferido na operação do caso concreto já teria sido submetido à tributação decorrente da efetuação de ajustes de preços de transferência.

Em face do cenário que se coloca, deflui o questionamento relativo à aplicabilidade das regras CFCs às situações nas quais já houver tributação do lucro da empresa com base na legislação de preços de transferência.

No exame da aplicabilidade de uma norma em relação a uma determinada situação fática, é necessário que se parta da interpretação daquela.

Para tanto, é necessário que se aponte que, na interpretação da legislação, não há a prevalência de um único método<sup>5</sup>. O que se observa são a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso, ressaltando-se que eles não se contradizem, mas se complementam e intercomunicam-se.

---

5 Tradicionalmente, a doutrina costuma apontar como métodos de interpretação das normas jurídicas o método literal, o teleológico, e o sistemático (sistêmico).

A interpretação literal (também conhecida como gramatical) deve ser considerada apenas como o início do processo interpretativo, o qual, de fato, deve partir do texto da norma, investigando sua sintaxe. Todavia, a consistência sintática é insuficiente para cobrir toda a dimensão dos enunciados prescritivos das normas jurídicas, os quais suscitam investigações em outros planos também.

Neste sentido, embora a clareza do texto reduza a atividade do intérprete, não é apta a eliminá-la. Por mais claro que seja a letra da lei, aconselha-se o emprego de outros métodos interpretativos, diversos do gramatical, de forma a extrair do texto sentido diverso daquele superficial captado pela interpretação gramatical.

Deste modo, tem-se que a interpretação, embora se vincule ao texto da norma, nele não se deixa aprisionar. Fundamental para a interpretação da norma é a sua completa compreensão, devendo-se buscar a estrutura, extensão, sentido e conteúdo da norma, bem como a sua relação com outras normas do ordenamento.

No cenário nebuloso presente no caso concreto, deve o intérprete analisar o contexto sistêmico da tarefa interpretativa. Isto porque na situação sob análise verifica-se uma dúvida que se manifesta em razão de o significado *prima facie* de uma norma (regras CFCs) implicar incoerência em presença de outra norma (regras de Preços de Transferência) inserida no mesmo sistema jurídico em que se encontra inserida a primeira.<sup>6</sup>

Em outras palavras, ainda que uma primeira análise (predominantemente literal) das disposições das regras CFCs indicasse ao intérprete a necessidade de tributar os lucros auferidos na operação do caso concreto, não seria afastada a necessidade avaliação do contexto sistêmico de interpretação.

Isso porque, consoante já se observou, referida tributação resultaria incoerente em face da legislação de preços de transferência – a qual determina a aplicação de ajustes aos preços praticados, e conseqüente tributação das margens excedentes aos preços parâmetros.

Essa incoerência resultaria da verificação de uma dupla incidência tributária sobre os lucros auferidos pela controlada no exterior, se aplicadas à situação em estudo tanto as regras de preços de transferência quanto as CFCs.

---

6 Cf. Eros Roberto Grau. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 74.

A referida dupla incidência tributária representaria uma quebra no ordenamento, particularmente no que se refere às normas tributárias, entrando em rota de colisão com a natureza e finalidade destas.

Neste sentido, oportuno transcrever as observações de CARLOS MAXIMILIANO:

“Ainda que o texto pareça admitir dupla tributação do mesmo objeto, valor ou ato jurídico, paga, direta ou indiretamente, pela mesma pessoa, servem de fanal do hermeneuta os cânones das ciências econômicas, e a estes contraria a incidência do mesmo imposto duas vezes sobre o mesmo bem e o mesmo contribuinte.”<sup>7</sup>

Nesse ponto, inevitável a indagação relativa à possibilidade de o sistema jurídico apresentar quebras, rupturas em sua estrutura. Seriam elas inaceitáveis para o Direito?

A resposta parece ser negativa. A presença de situações de incoerência, ou até mesmo antinomia, entre as normas jurídicas de um mesmo sistema, ainda que criticável, não pode ser considerada como anti-jurídica, imprópria ao Direito. Este não é um sistema fechado, dotado de plenitude herméutica, apresentando diversas zonas de penumbra<sup>8</sup>.

Todavia, condenável é a conduta do intérprete que, em sua tarefa de compreensão da norma jurídica, prefere soluções que tragam inconsistências e incoerências na estrutura sistêmica.

O intérprete deve atuar valendo-se de bom senso, adotando a premissa de que o ordenamento jurídico caracteriza-se como um sistema consistente e coerente. Eventuais quebras que venham a contradizer esta premissa apenas podem apresentar-se como um resultado direto da tarefa de interpretação, nunca como pressuposto desta.

Pretende-se aqui afirmar que não há obstáculos à constatação, por meio da interpretação sistemática das normas, de que o sistema jurídico revela pontos de contrariedade, incoerência e inconsistência; a tarefa interpretativa é, assim, o meio próprio de alcance de tal constatação, bem como de sua solução.

O que não se pode aceitar é a influência prévia do intérprete que já inicia seu trabalho apoiando-se na idéia de que o sistema é incoerente ou inconsistente. Se adotada esta perigosa premissa, estará o intérprete negando o ponto de partida básico da noção dogmática de sistema jurídico.

7 Cf. Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 335.

8 Cf. Genaro Carrió. *Notas sobre derecho y lenguaje*, 4ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, pp. 58-66.

De fato, a concepção do ordenamento jurídico como um sistema dotado de unidade e consistência é um pressuposto ideológico que a dogmática do Direito assume prevalentemente<sup>9</sup>.

EROS ROBERTO GRAU, valendo-se da lição de JERZY WRÓBLEWSKI, aponta que em relação às normas de um sistema jurídico não se pode presumir contradição, o que contrariaria a noção de consistência do sistema. Haveria também a pressuposição de harmonia entre as normas de um sistema, ou seja, de coerência deste<sup>10</sup>.

Pode-se, neste ponto, fazer referência a um pressuposto importante da hermenêutica: o “legislador racional”. Trata-se de uma construção dogmática que não se confunde com o “legislador normativo” (o ato juridicamente competente) nem com o “legislador real” (a vontade que de fato positiva normas); é, em verdade, uma figura intermediária, que funciona como um terceiro metalingüístico, em face da linguagem normativa e da língua da realidade. Dentre as propriedades que caracterizam o legislador racional, apontadas por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. a partir da lição de Santiago Nino, merece destaque a coerência<sup>11</sup>.

Prosseguindo em seu raciocínio, o jurista aponta três critérios básicos em virtude dos quais se pode propor, didaticamente, um quadro esquemático dos métodos de interpretação, quais sejam: coerência, consenso e justiça<sup>12</sup>.

No mesmo sentido, CARLOS MAXIMILIANO afirma que não se presumem incompatibilidades nos repositórios jurídicos. Supõe-se que o legislador exprimiu o seu pensamento com o necessário método, cautela, segurança; de sorte que haja unidade de pensamento, coerência de idéias e harmonia, devendo o ordenamento jurídico ser considerado como um todo orgânico, exeqüível, útil, ligado por uma correlação natural.<sup>13</sup>

Resta claro, deste modo, que a coerência e o bom senso consubstanciam para a tarefa do intérprete do direito premissas básicas e inafastáveis.

A aplicação de normas que impliquem desarmonia ou incoerência apenas deve ser realizada quando a tarefa interpretativa trouxer como resultado a constatação de que o legislador expressamente desejou que tal aplicação fosse observada.

9 Cf. Tercio Sampaio Ferraz Jr. *Introdução ao Estudo do Direito*, 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 206.

10 Cf. Eros Roberto Grau, op. cit. (nota 6 supra), p. 74.

11 Cf. Tercio Sampaio Ferraz Jr., op. cit. (nota 9 supra), p. 280.

12 Cf. Tercio Sampaio Ferraz Jr., op. cit. (nota 9 supra), p. 286.

13 Cf. Carlos Maximiliano, op. cit. (nota 7 supra), p. 135.

Um exemplo poderá ilustrar a exposição. Suponha-se uma norma “A”, que se aplicada a um caso concreto revele uma situação de incoerência em relação ao que dispõe a norma “B” (já aplicada anteriormente). Somente quando for possível a confirmação de que o legislador teve o intento de regular o caso simultaneamente através das normas “B” e “A”, deve a norma “A” ser aplicada também.

Transportando-se este exemplo à situação sob análise, tem-se que a tributação com base nas regras CFCs – por representar situação de incoerência com a tributação já incidente no caso, fundamentada nas regras de preços de transferência – apenas poderia ser aplicável na hipótese de o legislador ter manifestado expressamente a intenção de tributar por duas vezes os lucros da operação do caso concreto.

Novamente cabe referência à lição de CARLOS MAXIMILIANO. O jurista, apoiado nas observações de COOLEY, afirma que as exceções ao preceito de inadmissibilidade da bitributação (*ne bis in idem*) prevalecem somente quando estabelecidas de forma clara, evidente e indiscutível. Não podem tais exceções ser deduzidas, ou presumidas por simples inferência<sup>14</sup>.

Todavia, quando da interpretação das regras, não se encontra qualquer comando legal referente à necessidade de aplicação de tais regras a situações já tributadas pela legislação de preços de transferência.

Não causa surpresa esta constatação. Tendo em vista as considerações supra realizadas acerca da unidade coerente do sistema jurídico, natural concluir que o legislador tenha de pautar sua conduta de forma a privilegiar e preservar a harmonia e a coerência do ordenamento jurídico.

KLAUS TIPKE, debruçando-se sobre a questão, afirma que não se pode por em dúvida o fato de que a liberdade do legislador em matéria tributária é bastante ampla; o que importa saber é se, uma vez tendo ele eleito certos critérios, pode aplicá-los aleatoriamente ou, ao contrário, impõe-se sua adoção consistente.<sup>15</sup>

Assim, uma vez eleitos os princípios básicos para a disciplina de determinado imposto, fica o legislador obrigado a aplicar coerentemente os princípios que ele mesmo elegeu, sob pena de ferir o princípio da igualdade.

Não seria coerente que o legislador simplesmente desconsiderasse que em determinada situação já incidira tributação pelo imposto de renda, com fundamento em princípio que ele mesmo elegeu, determinando nova tributação.

14 Cf. Carlos Maximiliano, *op. cit.* (nota 7 supra), p. 335.

15 Cf. Klaus Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Köln: Schmidt, 1993, p. 354.

A ilação lógica do raciocínio até o momento apresentado é a de que apenas se pode cogitar da aplicação das regras CFCs quando se está em face de situações que não impliquem dupla tributação, sob pena de ferir a coerência e a harmonia do ordenamento jurídico, bem como contrariar a natureza e a finalidade das normas tributárias.

De outra parte, se é verdade que a legislação de preços de transferência existe para o fim de tributar um lucro que economicamente seria da empresa brasileira, mas que no País não foi contabilmente declarado como tal, não faz sentido aceitar-se o ajuste se o lucro auferido no exterior estiver sujeito a posterior tributação pelo imposto de renda brasileiro.

Em outras palavras, se o ajuste é devido para corrigir-se um efeito derivado da remessa de lucros do ponto de vista econômico entre empresas vinculadas, sem a tributação no país de origem desse lucro, não faz sentido que o ajuste seja devido quando o lucro for reconhecido economicamente e para efeitos tributários por meio da legislação CFC.

Assim, ou se conclui pela aplicação do ajuste ou pela tributação CFC. As duas formas não se justificam a par e passo.

Um ordenamento jurídico que se baseie no princípio da igualdade, como é o caso do brasileiro, não se pode abster de adotar princípios norteadores de cada uma das normas que o compõem, de modo a garantir sua aplicação consistente.

Nesse sentido, oportuno mencionar que questão da aplicação conjunta de regras CFCs e ajustes de preços de transferência foi levada à apreciação da Corte Federal Tributária da Alemanha. Na decisão da questão, o tribunal determinou a necessidade de eliminação de qualquer dupla tributação causada por tal aplicação conjunta, por meio de uma correspondente redução na base de cálculo do imposto de renda da empresa alemã para fins de tributação pelas regras CFCs<sup>16</sup>.

## V. AS DISCRIMINAÇÕES INJUSTIFICADAS

Ademais, no que concerne ao princípio da igualdade, importa notar que a interpretação equivocada das disposições das regras CFCs – que levaria à bitributação das operações realizadas entre empresas vinculadas – implicaria discriminação injustificada.

16 Decisão de 21 de junho de 2001, ref. I B 141/100. No mesmo sentido, pode-se ser citada a decisão de 29 de novembro de 2000, ref. 85/99. Cf. S. RASCH – A. ROEDER, *Section 1 of the Foreign Tax Code and the Applicability of CFC Rules: Federal Tax Court Decision of 19 March 2002 in International Transfer Pricing Journal*, July/August, 2003, pp 158-160.

O princípio da igualdade pode ser conceituado de forma prevalentemente negativa: a abolição e o afastamento de privilégios e encontra-se consubstanciado já no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

O mencionado princípio possui duas facetas, tendo como destinatários tanto o legislador como o aplicador da lei. Quando se dirige ao aplicador da lei, o princípio implica a assunção de que toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Em seu segundo aspecto, o princípio da igualdade, dirigindo-se ao próprio legislador, veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes.

Assim, nesta última faceta, o princípio significa que o legislador, ao elaborar a lei, deve reger com iguais disposições (os mesmo ônus e as mesmas vantagens) situações idênticas e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas, de sorte a quinhó-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades.

Além da regra genérica de isonomia estabelecida no *caput* do art. 5º, o constituinte estabeleceu garantia específica ao campo tributário, constante do art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), determinando ser *“vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

Deste modo, pode-se afirmar que a CF/88 proíbe em seu art. 150, inciso II, os privilégios (permissões para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum) que encerrem discrimine que leve à diminuição ou exclusão de carga tributária, e que signifique desigualdade entre contribuintes, independentemente da forma ou denominação jurídica.

Embora atue contra as desigualdades, na defesa dos princípios vinculados às idéias de justiça e utilidade, a proibição constitucional visaria a proteger sobretudo os iguais direitos da liberdade (assegurados pelo art. 5º, *caput*, da Constituição Federal), que seriam afinal atingidos pelos privilégios odiosos e pela desigual repartição da carga tributária<sup>17</sup>.

Ainda, os privilégios odiosos no campo do Direito Tributário encerram em si as chamadas “discriminações fiscais odiosas”, desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte.

---

17 Cf. Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 67.



RICARDO LOBO TORRES afirma que qualquer discrimine desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio (ainda que seja este legítimo, não-odioso), *constituirá ofensa aos direitos do contribuinte*, uma vez que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF/88, caindo sob a vedação do art. 150, II, do mesmo diploma<sup>18</sup>.

Ora, aplicando-se o exposto ao caso concreto, observa-se que eventual aplicação das regras CFCs às situações já oneradas por incidência tributária anterior (com base na legislação de Preços de Transferência) implicaria discriminação das empresas brasileiras que mantêm controladas ou coligadas no exterior e importam produtos destas, em relação às empresas que apenas mantêm controladas ou coligadas.

De fato, ambos os grupos de empresas seriam obrigadas a tributar os lucros de suas controladas ou coligadas, em virtude da aplicação das regras CFCs; todavia, aquelas que também importam produtos de suas controladas ou coligadas teriam que tributar os lucros apurados nas importações com base nos ajustes de preços de transferência. Haveria, assim, a adoção de um discrimine desarrazoado (sem qualquer fundamentação jurídica) para incidência por duas vezes de tributação, qual seja o mero fato de a empresa brasileira importar produtos de sua vinculada.

## VI. CONCLUSÃO

Pelos argumentos acima expostos, parece correto concluir que, efetuados os ajustes por conta da legislação de preços de transferência, as grandezas ajustadas passaram a ser consideradas, para efeitos tributários, lucros auferidos no País. Tendo em vista que as regras CFC apenas se aplicam a lucros auferidos no exterior, não abrangem elas as grandezas já oferecidas à tributação por conta da legislação de preços de transferência.

---

18 Cf. Ricardo Lobo Torres, op. cit. (nota 17 supra), p. 67.