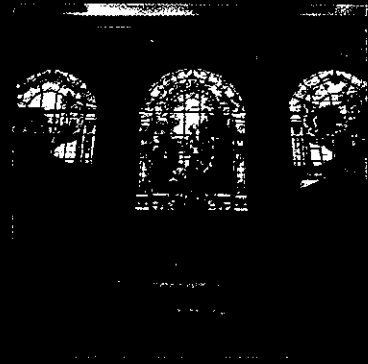


LUÍS EDUARDO SCHOUERI
JOÃO FRANCISCO BIANCO
COORDENADORES

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO
PAULO CÉSAR TEIXEIRA DUARTE FILHO
ORGANIZADORES

ALCIDES JORGE COSTA
APRESENTAÇÃO



ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EM HOMENAGEM AO PROFESSOR GERD WILLI ROTHMANN

ALEXANDRE L. M. DO RÉGO MONTIHO
ANDRESSA PECORARO
ARTHUR PEREIRA MUNIZ BARRETO
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
BRUNO FAJERSZTAJN
DIOGO DE ANDRADE FIGUEIREDO
ELIDIE PALMA BIFANO
EURÍPEDES GOMES FAIM FILHO
FERNANDO AURELIO ZILVERH
FERNANDO FACURY SCAFF
FLORA FERREIRA DE ALMEIDA
GILBERTO DE CASTRO MORFIRA JR.
GUSTAVO BRIGAGÃO
HUGO FUNARO
HUMBERTO ÁVILA
IGOR MAULIER SANTIAGO
IVIS GANDRA DA SILVA MARTINS
JAN CURSCHMANN
JETHRSON TEODOROMICZ
JOACHIM ENGLISCH
JOÃO FRANCISCO BIANCO
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LEONARDO F. DE MORAES E CASTRO
LUÍS EDUARDO SCHOUERI

LUÍS FLÁVIO NETO
MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO
MARCELLO RICARDO ESCOBAR
MARTA OLIVEIROS CASTELON
MICHEL HABER NETO
MICHAEL LANG
MIGUEL DELGADO GUTIERREZ
MODESTO CARVALHOSA
MORIS LEHNER
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY
PAULO BORBA CASHIA
PAULO CALIENDO
PAULO CÉSAR TEIXEIRA DUARTE FILHO
PAULO DI BARROS CARVALHO
PHILIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA
RAMON TOMAZHA SANTOS
REGINA HELENA COSTA
REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SERGIO ANDRÉ ROCHA
TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

QUARTIER LATIN

"A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo."

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 – CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br

Site: www.quartierlatin.art.br

LUÍS EDUARDO SCHOUEI
JOÃO FRANCISCO BIANCO
Coordenadores

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO
PAULO CÉSAR TEIXEIRA DUARTE FILHO
Organizadores

ALCIDES JORGE COSTA
Apresentação

ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EM HOMENAGEM AO PROF. GERD WILLI ROTHMANN

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, agosto de 2016
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amaro, 316 – Centro – São Paulo

Contato: quartierlatin@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br

SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO; Paulo César Teixeira (orgs.). Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann – São Paulo: Quartier Latin, 2016

ISBN 85-7674-841-X

1. Direito Tributário. 2. Direito Tributário Internacional. I. Título

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Tributário
2. Brasil: Direito Tributário Internacional

Coordenação editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Victor Guimarães Sylvio

Revisão gramatical: Ronaldo Santos Soares

Capa: Eduardo Nallis Villanova

Fotografia: Rômulo Fialdini

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Sumário

Sobre os Autores.....	25
Apresentação	35

CAPÍTULO I Direito Tributário Internacional e Comparado

1. Integralização de Capital Social com Ativos Intangíveis: Aspectos Internacionais sob a Ótica Tributária, 39

ANDRESSA PEGORARO & ARTHUR PEREIRA MUNIZ BARRETO

1. Introdução.....	39
2. Transferência de tecnologia e a insuficiência da legislação tributária.....	40
3. Aspectos tributários da integralização de capital social com <i>know-how</i>	43
4. A integralização de capital social com ativos intangíveis e a aplicabilidade das convenções para evitar a dupla tributação.....	51
5. Conclusão	58

2. O Princípio da Não Discriminação e os Tratados Internacionais em Matéria Tributária, 61

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

1. Considerações Preliminares.....	61
2. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e os Limites ao Exercício da Competência Tributária no Âmbito Internacional.....	66
3. O Artigo 98 do Código Tributário Nacional e a Superioridade Hierárquica dos Tratados	71
4. O Tratado Brasil-Suécia e o Princípio da Não Discriminação.....	74
4.1. Nacionalidade	75

4.2. Residência.....	76
4.3. Fonte.....	77
4.4. O Princípio da Não Discriminação.....	77
5. Conclusão	88
6. Referências Bibliográficas	89

**3. Resolução de conflitos no direito tributário internacional:
o procedimento arbitral conforme o Art. 25, parágrafo 5, da
Convenção-Modelo da OCDE para tratados bilaterais
contra bitributação à luz da Ação 14 do BEPS, 91**

JAN CURSCHMANN

**4. A contribuição alemã nos primeiros
anos da formação disciplinar do Direito Tributário Brasileiro, 101**

JEFERSON TEODOROVICZ

Introdução	101
1. Antecedentes no Direito Público Alemão (Direito Administrativo e Financeiro).....	102
2. A autonomia legislativa do Direito Tributário Alemão.....	106
3. O surgimento da literatura jurídico-tributária de matriz germânica.....	109
4. A repercussão germânica indireta nos primeiros anos da literatura tributária brasileira.....	116
5. A tradição germanista no Direito Tributário Brasileiro.....	119
Considerações Finais	125
Referências Bibliográficas.....	126

**5. The Impact of Human Rights on Domestic
Substantive Taxation – the German Experience, 133**

JOACHIM ENGLISCH

I. Introduction.....	133
II. Human dignity.....	134

III. Equality in taxation	136
1. Tax fairness and tax equity	136
2. Consistency of the system and proportionality of exceptions.....	137
3. The case law on “structural enforcement deficiencies”.....	143
4. Non-discrimination.....	145
IV. Freedom Rights.....	146
1. Multifaceted significance in substantive taxation	146
2. The prohibition of excessive tax burdens in particular.....	149
3. Deductions, allowances or exemptions for “indispensable” expenditure, especially related to marriage and family life.....	150
V. Conclusion	152

**6. Lei Interna Interpretativa de Tratado Internacional: Possibilidade e
Consequências – O Caso da CSLL e da Lei nº 13.202/2015, 155**

JOÃO FRANCISCO BIANCO & RAMON TOMAZELA SANTOS

Homenagem.....	155
1. Introdução	155
2. Os Tratados Internacionais para Evitar a Dupla tributação	156
3. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.....	161
4. Análise da Lei nº 13.202 e os seus efeitos jurídicos.....	166
5. A interpretação da Lei nº 13.202 à luz do art. 2º dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil	171
6. Conclusões.....	178

**7. Qualification of Services under Double Tax Treaties
in Brazil: Open Issues after Iberdrola Case, 179**

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO &
ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÊGO MONTEIRO

1. Introduction.....	179
2. Legal Framework.....	180
2.1. Domestic Legislation	180
2.2. DTTs entered into by Brazil.....	182

2.3. Brazilian Tax Authorities' view on payment of service under DTT	187
a. Before 2013	187
b. From 2013 onwards	189
2.3.1. Interpretative Declaratory Act 5/14	190
2.3.2. Private Ruling COSIT No. 153/2015	192
2.3.3. Binding effects of Private Rulings issued by COSIT	192
3. Brazilian Case Law (Judicial Precedents)	193
3.1. Superior Court of Justice (STJ)	193
3.2. Precedents from the Lower Courts	196
4. Open Issues yet to be Addressed by the Case Law	199
5. Conclusion	201

8. O *Arm's Length* como Princípio ou como *Standard* Jurídico, 203

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

1. Introdução	203
2. Natureza Jurídica das Regras de Preços de Transferência	205
3. O Parâmetro <i>Arm's Length</i> e a Igualdade	208
3.1. O <i>arm's length</i> e as diversas finalidades da norma tributária	211
3.2. Pode-se falar em "Princípio <i>arm's length</i> "?	213
3.3. Margens predeterminadas como padronização	216
4. O <i>Arm's Length</i> como <i>standard</i> jurídico	220
4.1. Origem do <i>arm's length</i> como <i>standard</i> jurídico	221
4.2. A relevância do <i>standard</i> no Ordenamento Jurídico brasileiro	228
5. Conclusão	230

9. A tributação brasileira dos lucros de empresas controladas residentes em países com acordos de bitributação, 231

LUÍS FLÁVIO NETO

Introdução	231
1. O problema para análise: a tributação brasileira dos lucros de controladas residentes em países com acordos de bitributação	234
2. Instrumentais pertinentes à construção das normas jurídicas aplicáveis ao <i>problema proposto para análise</i>	238

2.1. O contexto intrínseco e o sentido do termo "pagos" (ou mesmo da expressão "dividendos pagos")	240
2.2. O contexto extrínseco primário e o sentido do termo "pagos" (ou mesmo da expressão "dividendos pagos")	241
2.2.1. Decisões da Suprema Corte holandesa (<i>Hoge Raad der Nederlanden</i>) sobre a aplicação do acordo Brasil-Países Baixos	241
2.2.2. O recurso a <i>parallel treaties</i> para a interpretação do termo "pagos" (ou mesmo da expressão "dividendos pagos")	243
2.3. O contexto extrínseco secundário e o sentido do termo "pagos" (ou mesmo da expressão "dividendos pagos")	245
2.3.1. Os Comentários à CM-OCDE como evidências quanto ao sentido dos termos dos acordos de bitributação	246
2.3.1.1. Os Comentários à CM-OCDE editados após a celebração do acordo Brasil-Países Baixos	247
2.3.2. A posição do outro Estado contratante quanto aos Comentários à CM-OCDE	249
3. Conclusões e considerações finais	250

10. (In)constitucionalidade do *treaty override* na jurisprudência alemã recente, 251

MARTA OLIVEROS CASTELON

I. Saudações ao professor	251
II. Objetivo e estrutura do presente texto	251
III. Acórdão do Tribunal Fiscal Federal (<i>Bundesfinanzhof</i>) propondo ação direta de inconstitucionalidade	252
3.1. A situação fática subjacente e o dispositivo analisado	252
3.2. Ofensa ao princípio da receptividade ao direito internacional público (<i>Völkerrechtsfreundlichkeit</i>) enquanto derivação do princípio do Estado de Direito	253
3.2.1. Origem do princípio da receptividade ao direito internacional público	254
3.2.2. Princípio da receptividade ao direito internacional público na jurisprudência da Corte Constitucional	255
3.2.3. <i>Pacta sunt servanda</i> como norma geral de direito internacional público	258

3.3. Ofensa ao direito fundamental à igualdade	259
3.4. Direito subjetivo a que a ordem constitucional seja observada	260
IV. Julgamento da Corte Constitucional Alemã de 15 de dezembro de 2015	260
4.1. A opinião majoritária	260
4.2. Voto dissidente da juíza König	263
V. Análise crítica	264
VI. Bibliografia	265

11. Der Begriff der „shares“ in Art 13 Abs 4 OECD-MA, 267

MICHAEL LANG

I. Der Hintergrund für die Schaffung des Art 13 Abs 4 OECD-MA	267
II. Die Irrelevanz der Ansässigkeit der Gesellschaft	269
III. Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts?	270
IV. Die abkommensautonome Auslegung	271
V. Zusammenfassende Bewertung	275
O Conceito de “shares” no Art. 13, § 4, da Convenção-Modelo da OCDE (Tradução livre por Paulo César Teixeira Duarte Filho)	
I. Os Bastidores da Criação do Art. 13, § 4, da Convenção-Modelo da OCDE (CM-OCDE)	276
II. A Irrelevância do Domicílio da Sociedade	278
III. Relevância do Direito Interno?	279
IV. A Interpretação Autônoma da Convenção	280
V. Avaliação Conclusiva	284

12. Constitutional, International and European Law. Requirements for Taxation. German Perspective, 287

MORIS LEHNER

I. Introduction	287
1. The Boston Tea Party	287
2. Contemporary Challenges	287

II. Basic Constitutional directives of Taxation	288
1. Basic Rights	288
a. Ability to Pay	289
b. Legal Protection of the Taxpayer	291
2. Distribution of Tax Revenue among the Federation and the Constituent States	292
III. Constitutional Prerequisites for Cross-Border Taxation	292
1. Tax Jurisdiction as an Emanation of National Sovereignty	293
2. Territoriality and the Principle of Equivalence	293
IV. Requirements of International Law for Cross-Border Taxation	294
1. Concepts of Tax Neutrality as Guidelines for Double Taxation Conventions	295
a. Capital Export Neutrality (CEN)	295
b. Capital Import Neutrality (CIN)	296
c. Capital Ownership Neutrality (CON)	296
d. Other Concepts of Tax Neutrality	297
2. Double Taxation Conventions – The Problem of Treaty Override	298
V. Requirements of European Union Law	298
1. Constitutional Prerequisites	298
2. European Union Law Prerequisites	299
a. Tax Competition followed by a Code of Conduct	299
b. The Impact of the Basic Freedoms	299
VI. Conclusion	301

13. Relações entre estabelecimento permanente e matriz: da recepção falha no Direito Brasileiro, 203

PAULO CALIENDO

1. Do tratamento dos rendimentos dos EPs decorrentes de lucros de empresas	303
1.1. Do princípio da “força de atração restrita” (“no force of attraction”)	303
a. Da renda resultante da dissolução de um EP	305
b. Do momento de atribuição dos rendimentos	305
c. Da remessa de lucros do EP para a matriz	305
1.2. Do princípio da universalidade no Direito brasileiro e do princípio da força de atração restrita	306

2. Da regra básica de alocação dos rendimentos.....	310
a. Do tratamento dos lucros decorrentes de atuação indireta de empresas residentes no Brasil.....	311
b. Da filial ou sucursal sem autonomia.....	314
c. Das demonstrações financeiras.....	314
3. Da recepção falha pelo Direito brasileiro dos conceitos de tributação internacional.....	315
Considerações Finais.....	318
Referências Bibliográficas.....	318

14. Os *Royalties* nos Acordos Brasileiros para Evitar a Dupla Tributação, 321

PAULO CÉSAR TEIXEIRA DUARTE FILHO

1. Introdução.....	321
2. <i>Royalties</i> e os Acordos Internacionais.....	322
2.1. Conceito de <i>Royalties</i>	324
2.1.1. Descrição e Principais Elementos.....	324
2.1.1.1. Locação de Equipamentos.....	325
2.1.1.2. Direito de Uso de <i>Software</i>	326
2.1.1.3. <i>Know-How</i> , Serviços Técnicos e Assistência Técnica.....	327
2.1.1.3.1. A Posição da Fazenda Nacional.....	331
2.1.1.3.1.1. Até 20.6.2014.....	331
2.1.1.3.1.2. A partir de 20.6.2014.....	337
2.1.1.3.2. Considerações e Problemas nas Relações Internacionais.....	340
2.2. Atribuição do Direito de Tributar.....	342
2.2.1. Tributação pelo Estado da Fonte.....	342
2.2.1.1. O Regime dos Acordos.....	342
2.2.1.2. Os Limites ao Poder de Tributar do Estado da Fonte.....	343
2.2.1.3. O Controle da Tecnologia e seus Impactos nas Políticas Tributárias Brasileiras.....	347
2.2.1.3.1. O Controle da Tecnologia.....	347
2.2.1.3.2. Medidas de Limitação à Remessa de <i>Royalties</i> ao Exterior.....	348
a. Primeiros limites de dedutibilidade (Lei nº 3.470/1958).....	348
b. Proibição de remessas (Lei nº 4.131/1962).....	349

c. Disciplina complementar (Lei nº 4.506/1964 e Decreto-Lei nº 1.730/1979).....	349
d. Eliminação parcial das restrições (Lei nº 8.383/1991).....	350
2.2.1.3.3. Medidas de Limitação e o Art. 24 das Convenções Modelo..	350
2.2.1.3.4. Medidas de Limitação no Estado da Fonte e <i>Transfer Pricing</i> no País de Residência do Beneficiário dos <i>Royalties</i>	352
2.3. Tributação pelo Estado da Residência.....	354
2.3.1. Os Métodos para Evitar a Dupla Tributação sobre os <i>Royalties</i> ...	354
2.3.2. Os Métodos Adotados pelos Acordos Brasileiros no Caso de <i>Royalties</i>	355
2.3.2.1. Aspectos Gerais.....	355
2.3.2.2. Cláusulas <i>Tax Sparing</i> (<i>matching credit</i> e <i>tax sparing stricto sensu</i>).....	357
3. Considerações Finais.....	363

15. A Tributação Direta do Resultado de Controladas Indiretas no Exterior: Problemas na Aplicação da Lei 12.973/14, 367

PAULO AYRES BARRETO & PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY

I. Introdução.....	367
II. O Regime da MP 2.158-35/01: Consideração Indireta da Controlada Indireta e a Formação da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL.....	368
III. O Regime da Lei 12.973/14: Consideração Direta da Controlada Indireta e a Formação da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL.....	372
IV. A (In)aplicabilidade dos Ajustes de Neutralização Contábil da Lei 12.973/14 aos Resultados de Controladas Indiretas.....	377
V. O Problema do Reconhecimento Contábil, por Controladas Intermediárias, de <i>Impairments</i> em Participações Societárias Registradas pelo Custo.....	381
VI. Síntese Final.....	385
Bibliografia.....	386

16. O Instituto do "Trust" na Perspectiva do Direito Brasileiro, 389

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

I. Desconfiança e Suspeita – Perplexidade ante a Possível Validade no Brasil	389
II. O "Trust" no Direito Comparado	391
III. A Validade do "Trust" no Brasil.....	396
IV. Consequências Tributárias no Brasil, de um "Trust" no Exterior, e Outras Implicações.....	403
V. Obrigação de Declarar o "Trust" no Brasil.....	406
VI. A Regularização de Capitais Brasileiros no Exterior	414

17. Os Desafios da Tributação de Operações Internacionais na Economia Digital, 417

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

1. Introdução	417
2. Considerações Gerais.....	419
3. Economia Digital e Operações de Comércio Eletrônico.....	421
4. Debate sobre a Aplicação das Tradicionais Regras de Tributação à Economia Digital	422
4.1. O Contexto internacional Atual.....	423
4.2. Princípios Aplicáveis à Economia Digital.....	424
4.3. A Disputa Pelo Poder Tributário.....	425
4.4. As Razões da Disputa	425
4.5. Justifica-se Realmente o Temor pela Perda do Rendimento Tributável?	426
4.6. Estados Unidos – Em Defesa da Tributação no País da Residência.....	427
4.7. A Política Norte-Americana.....	428
4.8. A Posição Europeia Acerca da Tributação do Comércio Eletrônico.....	432
4.9. A Importância do Consenso Internacional.....	432
5. Alternativas para a Tributação na Economia Digital.....	436
5.1. Em Defesa da Tributação no País da Fonte.....	437

18. Estudo Comparado dos Sistemas de Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar, 445

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Prólogo.....	445
A Experiência Norte-Americana – a Origem do Controle Jurisdicional das Leis em Face da Constituição.....	447
Os Contrastes entre a Ilha e os Estados Unidos.....	447
Os Lances da História.....	448
Os Traços da Constituição Nascente – O Embrião do Controle Jurisdicional das Leis.....	449
O Surgimento e a Evolução do Sistema Norte-Americano de Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis.....	450
O Controle do Poder de Tributar na Constituição Brasileira de 1988 e os Princípios da Capacidade Econômica e da Pessoalidade dos Impostos como Princípios Orientadores do Exercício das Competências Tributárias	458
A Capacidade Contributiva e as Espécies Tributárias – Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade.....	460
O Art. 145, § 2º, ou o Papel Controlador da Base de Cálculo dos Tributos.....	462
A Lei Complementar e seu Relacionamento Jurídico com a Constituição Federal e as Leis Ordinárias. Ajuda o Controle mas Embola a Competência do Superior Tribunal de Justiça	466
Como Operam as Leis Complementares em Matéria Tributária	468
Síntese Final.....	472

19. Planejamento Tributário Abusivo Estatal: O Caso do Brasil, 473

SÉRGIO ANDRÉ ROCHA

1. Contexto Atual do Controle do Planejamento Tributário.....	473
2. Tratados Tributários Brasileiros.....	475
3. O Caso da CIDE-Remessas.....	475
4. Inclusão da CIDE-Remessas no Escopo dos Tratados Brasileiros.....	476

5. Posição das Autoridades Fiscais Brasileiras.....	477
6. Extensão além dos <i>Royalties</i>	479
7. O Teste da Substância sobre a Forma.....	480
8. O Princípio da Moralidade.....	483
9. O Princípio da Boa-Fé.....	484
10. Análise do Caso da CIDE-Remessas.....	486
11. Consequências para o Brasil?.....	486
12. Tributação como uma Rua de Mão Dupla.....	487
13. Conclusão.....	488

CAPÍTULO II Direito Tributário Interno

1. O Pagamento de Ágio na Compra de Participações Societárias e a Segurança Jurídica, 493

ELIDIE PALMA BIFANO & BRUNO FAJERSZTAJN

1. Apresentação do tema.....	493
2. História do ágio: em busca de sua essência.....	496
3. A Lei nº 9.532 vista pelas autoridades fiscais.....	503
4. Ágio na jurisprudência do CARF: o emblemático caso das chamadas empresas veículo.....	506
5. O princípio constitucional da segurança jurídica e a Lei nº 9.532.....	511
5.1. Segurança jurídica: breve abordagem.....	511
5.2. O conteúdo jurídico da Lei nº 9.532.....	515
6. O cenário atual sobre o ágio e o necessário recurso ao Poder Judiciário.....	519
7. Manifestações do Poder Judiciário sobre o ágio.....	523
7.1. Tribunal Regional Federal da 2ª Região.....	524
7.2. Tribunal Regional Federal da 3ª Região.....	526
7.3. Tribunal Regional Federal da 4ª Região.....	530
7.4. Conclusão.....	531

2. Da Isenção da Taxa Denominada Emolumentos pela Concessão de Gratuidade da Justiça, 535

EURÍPEDES GOMES FAIM FILHO

Introdução.....	535
Gratuidade de emolumentos.....	535
O serviço notarial e registral.....	536
Conceito de emolumentos.....	537
Natureza jurídica dos emolumentos.....	538
A gratuidade como isenção tributária.....	538
Da revogação da isenção de gratuidade de emolumentos pelo juiz corregedor.....	540
Compensações aos notários e registradores.....	541
A isenção e o art. 150, §6º, da Constituição da República.....	542
Conclusões.....	544

3. Extrafiscalidade sob controle – a limitação do poder legal de aumentar a carga tributária – crítica científica dos artigos de Martha Turíbio Leão e de Paulo Vitor Vieira da Rocha, 545

FERNANDO ZILVETI

1. Introdução.....	545
2. Resenha crítica do texto de Martha Leão.....	548
3. Resenha crítica do texto de Paulo Vitor Vieira da Rocha.....	552
4. A tributação extrafiscal sob controle.....	556
5. Conclusão.....	562

4. Sigilo Bancário e Fiscalização Tributária: análise de constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, 565

FERNANDO FACURY SCAFF & MICHEL HABER NETO

1. Introdução.....	565
2. Atividade Fiscalizatória da Administração Tributária.....	567

3. O Sigilo Bancário no Ordenamento Jurídico Brasileiro.....	571
3.1. Direito Fundamental à Privacidade e Garantia Fundamental ao Sigilo.....	572
3.2. Fundamentos Constitucionais do Sigilo Bancário.....	574
3.3. Sigilo Bancário na Legislação Infraconstitucional e Requisitos para sua Mitigação.....	576
4. A Inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001.....	580
5. Análise das recentes Decisões do Supremo Tribunal Federal.....	583
6. Conclusão.....	586

5. Cloud Computing e a Tributação do Software as a Service (SaaS), 589

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JÚNIOR & FLORA FERREIRA DE ALMEIDA

1. Introdução.....	589
2. <i>Cloud Computing</i> : conceito e operacionalização.....	589
3. A Jurisprudência do STF Sobre a Tributação do <i>Software</i>	591
4. <i>Software as a Service</i> (SaaS): Mercadoria ou serviço?	593
5. <i>Software as a Service</i> (SaaS) – <i>Cloud Computing</i> como operação de circulação de mercadoria.....	594
6. <i>Software as a Service</i> (SaaS) como Serviço.....	596
6.1. Da taxatividade da lista de serviço prevista na Lei Complementar 116/03.....	598
6.2. Decisões judiciais e Solução de Consulta sobre o <i>Software as Service</i> (SaaS).....	602
Bibliografia.....	604

6. A incidência do ICMS sobre o download de softwares, 605

GUSTAVO BRIGAGÃO

7. Reflexões sobre a Súmula 435 do STJ: limites legais ao redirecionamento da execução em caso de dissolução irregular da empresa, 625

HUGO FUNARO

1. Introdução.....	625
2. Fundamento da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.....	626
3. O art. 135 do Código Tributário Nacional veicula responsabilidade por substituição.....	628
4. O Código Tributário Nacional disciplina as hipóteses de transferência de responsabilidade aos sócios de pessoas jurídicas.....	631
5. Limitação do alcance da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.....	634
6. Conclusão.....	637

8. Segurança Jurídica – Uma Teoria Estrutural, 639

HUMBERTO ÁVILA

Introdução.....	639
1. Modos de compreender a segurança jurídica.....	640
2. Uma proposta estrutural.....	642
Conclusão.....	645

9. Insindicabilidade Judicial do Mérito da Decisão

Administrativa Final Favorável ao Contribuinte.

Anulabilidade Apenas em Caso de Vício Formal Grave, 647

IGOR MAULER SANTIAGO

1. Palavras Iniciais.....	647
2. Tratamento do Tema.....	647
3. Conclusão.....	651

10. O Sistema Tributário Brasileiro: Uma Análise Crítica, 653

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

O Sistema Anterior.....	653
-------------------------	-----

O Código Tributário Nacional.....	655
O Sistema Tributário na Constituinte.....	658
O Sistema Atual.....	660
Das Críticas ao Sistema.....	661
A Reforma Possível.....	664

11. Emenda Constitucional nº 87/2015 – ICMS – Diferencial de Alíquota. Questões Operacionais (Não Cumulatividade, Incentivos Fiscais, Substituição Tributária), 669

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

I. ICMS – Plano Normativo.....	670
II. Emenda Constitucional nº 87/2015.....	673
III. Regulação por Convênios.....	674
1. Procedimentos.....	674
2. Inconstitucionalidade – matéria reservada à Lei Complementar e não aos Convênios.....	675
IV. Questões Operacionais.....	678
1. Compra presencial realizada por consumidor final.....	678
Comentários.....	679
2. Mercadoria em garantia.....	679
3. Substituição Tributária.....	680
Comentários.....	681
4. Reduções de Base de Cálculo.....	681
Comentários.....	682
5. Material Publicitário e Brindes.....	683
Comentários.....	683
6. Locação de equipamentos.....	684
Comentários.....	684
7. Serviço de Transporte.....	684
Comentários.....	685

12. O Simples Nacional e as Sociedades Unipessoais de Advocacia, 687

MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO

Introdução.....	687
1. A Concreção dos Desígnios Constitucionais (Envolvendo os Atos Cooperativos) mesmo na Ausência de uma Lei Formalmente Complementar.....	688
2. A Criação Legislativa das Sociedades Unipessoais de Advocacia.....	690
3. Identificação/Explicitação da Legislação de Regência do Simples Nacional.....	692
4. O Simples Nacional e o Lídimo Direito à Adesão pelas Sociedades Unipessoais de Advocacia.....	702

13. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, 711

PAULO DE BARROS CARVALHO

1. Introdução.....	712
2. Conhecimento e Linguagem.....	713
2.1. A constituição da “realidade jurídica” por meio da linguagem.....	714
3. Interpretação dos Fatos: Definição de “Fato Puro”, “Fato Contábil” e “Fato Jurídico”.....	715
4. Forma e Conteúdo.....	721
5. O Subsistema Constitucional Tributário e os Princípios que Orientam a Atividade Interpretativa: Estrita Legalidade e Tipicidade Tributária.....	724
5.1. Comentários adicionais acerca da tipicidade e do caráter vinculado da tributação.....	726
6. O Princípio da Autonomia da Vontade.....	727
7. A Figura da “Simulação” no Direito Brasileiro.....	729
7.1. Interpretação dos atos praticados pelo contribuinte – a ilicitude como requisito para desconsideração do negócio jurídico.....	731
7.2. Imprescindibilidade do elemento subjetivo “dolo” para configurar simulação.....	733

8. Requisitos para a Realização do Lançamento e para a Aplicação das Sanções em Face de Operações Simuladas: Existência de Provas	734
9. Considerações Finais	736

14. Arbitragem Tributária e a Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal, 739

PAULO BORBA CASELLA & MARCELO RICARDO ESCOBAR

I. Introdução	739
II. Pressuposto da arbitrabilidade tributária: A submissão da Administração Pública à arbitragem.....	740
III. Classificações da Arbitragem Tributária.....	746
IV. Exemplo interno e vigente de arbitragem tributária – CCAF.....	748
V. Conclusões	756

15. O Planejamento Tributário e a Teoria do Propósito Negocial, 759

MIGUEL DELGADO GUTIERREZ

1. Introdução.....	759
2. Teoria do Propósito Negocial (<i>Business Purpose</i>).....	759
3. A Utilização da Teoria do <i>Business Purpose</i> na Jurisprudência Administrativa Federal.....	763
4. Críticas à Utilização da Teoria do Propósito Negocial.....	770
5. Conclusão.....	777

16. O Processo de Desmutualização das Bolsas de Valores – Aspectos Tributários, 779

MODESTO CARVALHOSA

I. Introdução	779
II. As bolsas de valores enquanto associações de natureza mutualista....	779
III. A decisão pela desmutualização das bolsas de valores.....	781

IV. Características das cisões parciais.....	782
V. Sub-rogação real de novos títulos na participação detida nas associações cindidas	785

17. Refletindo sobre o parcelamento de débitos tributários nos 50 anos de CTN, 789

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA & DIOGO DE ANDRADE FIGUEIREDO

1. A introdução do parcelamento de débitos tributários no CTN e suas posteriores alterações.....	789
2. Desmistificando a confusão entre o parcelamento e os demais institutos de Direito Tributário.....	790
3. A utilização frequente de “planos de parcelamento” como mecanismo para aumentar a arrecadação imediata dos entes estatais.....	796
4. Efeitos colaterais: desestímulo ao pagamento voluntário de tributos pelos contribuintes e impactos das sucessivas suspensões dos processos de execução fiscal.....	798
5. Conclusões.....	801
6. Referências Bibliográficas.....	802

18. Tributação e Dignidade da Pessoa Humana, 803

REGINA HELENA COSTA

1. Introdução.....	803
2. Tributação: conceito e objeto.....	803
3. Disciplina constitucional da tributação	804
4. A conexão entre tributação e direitos fundamentais.....	806
5. O princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação.....	808
6. Exigência de tributos e exercício de direitos fundamentais	809
7. O princípio da dignidade da pessoa humana.....	811
8. Tributação e dignidade da pessoa humana.....	812
9. Conclusão.....	817

**19. A Constitucionalidade da Alíquota Fixa da Taxa de Poder de Polícia
na Anotação de Responsabilidade Técnica, 819**

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA

Introdução	819
1. A matéria tributária. As Taxas.....	819
1.1. As Taxas.....	820
2. Controle do exercício profissional.....	823
3. Personalidade jurídica dos Conselhos profissionais.....	824
4. O que podem cobrar os Conselhos profissionais? Taxas ou contribuições?	824
5. O exercício poder de polícia.....	827
6. A atividade profissional fiscalizada. Base de cálculo.....	828
7. A regra da legalidade. Tributação cerrada?	829
8. A linguagem	830
9. A regra da segurança jurídica.....	831
10. Modulação das exigências	832
11. O fato gerador e a base imponible.....	833
12. O aspecto material da hipótese de incidência	834
13. Taxa de valor fixo ou lei que estabeleça teto para sua cobrança	837
14. A surpresa do contribuinte.....	838
15. O parágrafo único do art. 2º da lei nº 6.994/82	838
16. É possível a fixação de alíquota única para cobrança da taxa incidente sobre a ART? A tabela de valores	840
17. A constitucionalidade da fixação da alíquota pelo teto.....	842
18. Alíquota fixa ou variável.....	844
19. Conclusão	846

20. Leis Interpretativas: A Propósito do Art. 106 do CTN, 847

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

1. Leis interpretativas.....	847
------------------------------	-----

SOBRE OS AUTORES

ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÊGO MONTEIRO

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). LL.M in International Taxation na New York University School of Law (Arthur T. Vanderbilt full tuition scholarship). Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Advogado em São Paulo.

ANDRESSA PEGORARO

LL.M. em Tributação Internacional pela Universidade de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien – WU). Pós-Graduação em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pós-Graduação em Gestão Tributária pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP). Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Membro do Comitê Acadêmico do curso de Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada em São Paulo.

ARTHUR PEREIRA MUNIZ BARRETO

Pós-Graduação em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Graduação em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado em São Paulo.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Advogada. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela UFPR. Professora de Direito Tributário da UFPR. *Visiting Scholar* pela Universidade de Miami.

BRUNO FAJERSZTAJN

Bacharel pela Faculdade de Direito da PUC/SP, Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, Professor dos Cursos de Atualização e Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo.

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Livre-Docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

Livre-docente e doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Doutor em Filosofia pela Johannes Gutenberg Universität, Mainz – Alemanha. Professor Titular Aposentado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor dos Cursos de Pós-Graduação da PUC/SP.

APRESENTAÇÃO

Bastante oportuno e apropriado o lançamento desta obra coletiva, que tenho a honra de apresentar, em homenagem ao querido e prestigiado amigo Gerd Willi Rothmann.

Tenho tido o privilégio de conviver com Gerd Willi Rothmann e desfrutar de seus profundos conhecimentos de Direito Tributário e Financeiro, com ele dividindo cursos de graduação e pós-graduação na Faculdade de Direito da USP, onde leciona há quatro décadas, sendo testemunha de sua seriedade, dedicação aos alunos e gosto pela vida acadêmica.

Gerd Willi Rothmann é fundador do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, autor de obras publicadas no Brasil e no exterior, especialmente em questões tributárias domésticas e internacionais e investimento estrangeiro no Brasil. A sua contribuição intelectual é ainda mais valiosa quando se sabe que ele é um advogado que atua na área empresarial e tributária e, como tal, tem extensa vivência das questões concretas enfrentadas nas relações tributárias.

Não há muito, Gerd Willi Rothmann conquistou o título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da USP, o título acadêmico mais alto a ser concedido por concurso, e só não se tornou professor titular daquela Faculdade por escolha própria, pois sobra-lhe qualificação para tanto.

Desse modo, justíssima a homenagem que este livro representa, para o qual contribuo com um trabalho, esperando que seja bem recebido.

ALCIDES JORGE COSTA

services fees paid from Brazil to a treaty country, both in the Judiciary and in the Administrative courts. Differently from OECD Convention, there are some specificities concerning Brazilian DTTs that seem to be overlooked by the courts so far, leaving behind a great deal of uncertainty among taxpayers.

The next chapters of this discussion may never take place, but we believe that the short-sided view that judicial courts have taken so far is incomplete and does not put an end to the billion dollar question: is Brazil entitled to levy WHT on the payment of technical services to a DTT country? If not, is that due to: (a) the non-application of the Protocol regarding Article 12?; (b) the need for transfer of technology accompanying the technical service rendering within the scope of the Article 12?; (c) due to the non-application of Article 14 to such cases?; or (d) due to the fact that Article 7 includes technical services rendered as the core activity of a foreign business enterprise and trumps Article 12 for that purpose?

There is still much ground to cover in Brazil in regard to DTT interpretation and application, and we hope courts are willing to decide on these matters properly.

8. O Arm's Length como Princípio ou como Standard Jurídico

Luís Eduardo Schoueri

1. INTRODUÇÃO

A celebração de um aniversário é um momento de muita alegria. Afinal, festeja-se a vida. Aos 75 anos, a comemoração surge com maior emoção, já que o aniversariante tem a ocasião de rever sua trajetória e, passo a passo, reconstruir, em sua lembrança, os anos que passou. Não é diferente para um professor. Talvez o que o distinga seja o fato de chamar a si o papel de desbravador, pois criará novas rotas pelas quais seus discípulos seguirão com o conforto de encontrar vias dotadas da segurança que o mestre impôs.

Com vista a permitir a reconstrução do caminho assim traçado pelo homenageado, parece interessante retomar o primeiro artigo de autoria do Professor GERD WILLI ROTHMANN de que tenho notícia, publicado em 1966, ano seguinte à sua graduação em Direito. Intitulado "O Standard Jurídico", o artigo foi publicado pela tradicional Revista dos Tribunais¹. A erudita referência às doutrinas francesa e alemã, bem como a compreensão do instituto a partir do *common law*, sem se afastar do direito positivo brasileiro, renderam ao artigo publicação como verbete na renomada "Enciclopédia Saraiva do Direito"². Passado quase meio século de sua publicação original, o artigo permanece extremamente atual, tendo, em 2010, logrado oportuna republicação na "Coleção Doutrinas Essenciais" da Revista dos Tribunais³.

Nos escritos do jovem acadêmico, já se encontravam assertivas que marcariam seu pensamento enquanto Professor, doutrinador e parecerista. Ao versar sobre as "tendências da ciência jurídica moderna", anunciava ROTHMANN o advento de uma "corrente nova, que trabalha com os meios da história, do direito comparado, da filosofia, e se baseia nas necessidades econômicas, sociais e éticas da nossa época"⁴. Essa "corrente nova" marcaria a cátedra de Direito Tributário inaugurada por Ruy Barbosa Nogueira. Foi com o catedrático que

1 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, *Revista dos Tribunais*, vol. 371, 1966, pp. 9-20.
 2 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, in: Rubens Limongi França (coord.), *Enciclopédia Saraiva do Direito*, São Paulo, Saraiva, 1977, pp. 487-501. As citações do presente trabalho referem-se a esta edição do texto.
 3 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, in: *Doutrinas Essenciais de Direito Civil*, vol. 1, São Paulo, Saraiva, 2010, pp. 299-316.
 4 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, *op. cit.*, p. 488.

nosso homenageado tomou contato com o Direito Tributário e, juntamente com Alcides Jorge Costa e outros professores da escola de pensamento que influenciaria as novas gerações de pensadores do Direito Tributário na USP, participou da inauguração do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, sendo até hoje membro atuante de sua diretoria.

De fato, sua filiação àquela corrente influenciaria mesmo sua concepção acerca da hermenêutica jurídica, afirmando o autor, com rigor, que "as leis não são fins em si mesmos, mas meios de administração da justiça, não sendo possível, portanto, reduzir a sua aplicação a um processo puramente mecânico"⁵.

Se aos amigos, discípulos e admiradores do Professor GERD ROTHMANN é irresistível a tentação de procurar no artigo as nuances da doutrina do grande jurista que se formaria, o exame do que se entende por *standard* jurídico não pode ser ignorado. A inegável atualidade doutrinária do artigo decorre do instituto jurídico nele estudado.

Se o homenageado caminhou com desenvoltura em seu primeiro estudo, não se pode deixar de ressaltar seu pioneirismo na seara do Direito Tributário Internacional. Sua tese de doutoramento, versando sobre a interpretação e aplicação dos acordos de bitributação, inaugurava nas Arcadas os estudos acerca desse ramo jurídico.

Daí, pois, a oportunidade de buscar, num estudo em sua homenagem, unir sua primeira preocupação acadêmica (o *standard* jurídico) com o Direito Tributário Internacional. Surge dessa confluência o tema do *arm's length*, normalmente referido como princípio mas cujas características, como se verá, permitem se encontrem, seja em sua origem nos Estados Unidos, seja nos acordos de bitributação que o adotam, características de *vero standard*, nos termos apresentados naquele estudo pioneiro.

É assim que o presente estudo, após analisar a natureza jurídica das regras de preços de transferência, examinará em que medida se pode ainda falar em princípio *arm's length* para, ao final, explorar suas características como *standard*. Como pano de fundo da discussão, considerar-se-ão as peculiaridades do sistema brasileiro, notadamente com relação às margens predeterminadas, adotadas como forma de se garantir a praticabilidade do sistema e para que se estabeleçam os limites impostos pelos acordos de bitributação.

5 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, *op. cit.*, p. 489.

2. NATUREZA JURÍDICA DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

É de ficção jurídica que se trata a legislação de preços de transferência. Importante que se diga que não se está a dizer, com isso, que a referida legislação orbita no campo da falsidade. Em que pese autores como Cornil⁶ e Borghese⁷ associem a noção de ficção a uma ideia de "mentira" ou negação da realidade, tornando-se comum o raciocínio segundo o qual estas seriam uma negação intencional da realidade (a "legitimação do falso"⁸), impondo ao jurista uma afirmação que ele mesmo saberia não corresponder à verdade⁹, cabe ver que, em seara jurídica, surge mais acertado ver, na ficção, uma remissão normativa, conectando determinada hipótese normativa a uma sanção legal que é consequência de outra hipótese.

Com efeito, se o relato de DEMELIUS¹⁰, remontando aos cultos religiosos da antiguidade, demonstra que, já àquela época, a noção de ficção não vinha ligada à mentira – as "falsas oferendas" aos deuses não buscavam enganá-los, mas antes pretendiam equiparação do material apresentado, que deveria receber, pela divindade, o mesmo tratamento de um sacrifício humano –, vieram as lições de ESSER¹¹, CIFUENTES¹², COLACINO¹³ e PUGLIATTI¹⁴ confirmar que, em seu sentido histórico, a ficção nunca significou uma afronta à realidade, representando apenas uma remissão normativa.

Mediante ficções jurídicas, as consequências vislumbradas por uma regra aplicável a um caso são estendidas a outros casos que, originalmente, não se intencionava abarcar. Em vez de regular os novos casos e determinar suas

6 Cf. Georges Cornil, Reflexões sobre a ficção no Direito, in *Revista Forense*, v. LXXXII, ano XXXVII, 1940, pp. 597-598.
 7 Cf. Sofo Borghese, Presunzioni (Diritto Penale e Diritto Processuale Penale) (verbete), in Azara, Antonio, Eula, Ernesto (coord.), *Novissimo Digesto Italiano*, Turim, Unione Tipografico - Editrice, v. XIII, p. 773.
 8 Cf. Paul Foriers, "Présomptions et fictions", in C. Perelman e P. Foriers (coord.), *Les présomptions et les fictions en droit*, Bruxelas, Établissements Émile Bruylant, 1974, p. 102.
 9 No Brasil, esta parece ser a linha seguida por Pontes de Miranda, para quem "a ficção enche de artificial o suporte fático". Cf. Pontes de Miranda, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Tomo IV, Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 235.
 10 Cf. Gustav Demelius, *Die Rechtsfiktion in ihrer geschichtlichen und dogmatischen Bedeutung*, Weimar, Hermann Boehlau, 1858.
 11 Cf. Josef Esser, *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*, 2ª ed., Franconforte, Vittorio Klostermann, 1969.
 12 Cf. Rafael L. Cifuentes, *Natureza jurídica de la "fictio iuris"*, Madri, Ediciones Rialp, 1963.
 13 Cf. Vincenzo Colacino, 'Fictio iuris' (verbete), in Azara, Antonio, Eula, Ernesto (coord.), *Novissimo Digesto Italiano*, Turim, Unione Tipografico - Editrice, v. VII.
 14 Cf. Salvatore Pugliatti, 'Finzione' (verbete), in *Enciclopedia del diritto*, v. XVII, Giuffrè Editore.

respectivas consequências jurídicas, o legislador simplesmente declara que os novos casos apontados (“*fingierter Tatbestand*”) devem ser tratados como os previamente regulamentados (“*Fiktionsbasis*”) ¹⁵. No direito tributário, ficções jurídicas são empregadas para permitir que casos distintos sejam tratados da mesma maneira.

A partir desta perspectiva, pode-se compreender a racionalidade da própria legislação de preços de transferência. Levando em consideração que as transações entre partes relacionadas não se encontram sujeitas às regras do mercado, a legislação de preços de transferência determina que tais operações sejam tributadas da mesma forma que as transações comparáveis realizadas entre partes independentes. Em outras palavras, mediante uma ficção jurídica, devem-se tratar as operações sob controle comum como se fossem transações entre partes independentes, seguindo-se as regras de mercado, portanto. Assim, em vez de se levar em consideração o valor realmente pago ou recebido pelas partes em uma transação controlada, a tributação deverá ser realizada “como se” as operações tivessem ocorrido sob os preços a que se chega mediante a aplicação da ficção jurídica – *i.e.*, preços *arm's length* ¹⁶.

Contudo, se existe uma ficção a determinar que se tributem os lucros das transações controladas como se fossem em mercado, como se determinam os preços das últimas? É aqui que se nota que, à ficção jurídica, acrescenta-se uma presunção. Afinal, uma coisa é dizer que as transações controladas devem ser tratadas como se fossem transações de mercado. Isso é ficção jurídica. Outra coisa é saber qual seria o valor de transações de mercado. Para essa determinação – dos valores de mercado – o legislador emprega uma presunção jurídica.

Com efeito, é muito difícil saber exatamente qual seria o preço de mercado de uma transação entre partes independentes, em condições idênticas. No mais das vezes, não existe tal transação. O que faz o legislador? Ele *constrói* o preço de mercado. Ele apresenta uma série de métodos que – eis a presunção legal – serão aceitos como aqueles que terceiros independentes praticariam. Noutras palavras, os métodos trazidos pela legislação de preços de transferência nada mais fazem que determinar – salvo prova em contrário – os preços de mercado de transações comparáveis àquelas controladas. Essa noção é relevante porque

¹⁵ Franz Bernhoft, *Zur Lehre von Fiktionen. Aus romischem und burgerlichem Recht*, Festgabe für Ernst Immanuel Bekker zum 16. August 1907, Weimar, pp. 241-290.

¹⁶ Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD*, *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, nº 12, Dezembro de 2015, pp. 697.

afasta qualquer argumentação acerca da correspondência entre os preços da transação controlada e os resultados obtidos pela aplicação dos referidos métodos: estes não buscam o preço da transação controlada e sim, de uma transação de mercado. Eles constituem uma presunção jurídica acerca dos preços que as partes teriam acordado caso tivessem realizado suas operações *at arm's length*.

Não é novidade que o Direito Tributário se valha de ficções e presunções. Como lembra o catedrático de Coimbra, JOSÉ CASALTA NABAIS, a tributação não é baseada na rigorosa e exata apreciação da realidade, já que a própria contabilidade é baseada em uma série de premissas que não são necessariamente comprovadas, mas sim acordadas. O Professor português refere-se a EINAUDI para argumentar que a busca por um lucro “real” é um puro mito, no qual somente os contadores acreditam ¹⁷. Consequentemente, é verdade que, como é impossível ser preciso a respeito do lucro de uma empresa isoladamente considerada, algumas concessões são necessárias. Caso contrário, os tributos não seriam determináveis e a própria existência do Estado estaria em perigo.

Assim, deve-se ver que o lucro de uma empresa não é calculado senão mediante diversas convenções de ordem contábil e tributária, que permitem que se chegue a um lucro razoavelmente “aceitável”, mas que não é cientificamente verificável. Existem inúmeros exemplos de tais convenções. O mero cálculo periódico dos lucros, que implica a desconsideração de resultados interanuais, ou a depreciação de ativos, calculada mediante percentuais que dificilmente correspondem à efetiva duração de um ativo, podem ser mencionados como convenções que não necessariamente correspondem à realidade econômica. Tais constatações são suficientes para que se conclua que a tributação não é baseada em fatos, mas sim em versões aceitáveis dos fatos.

Tais premissas também devem ser levadas em consideração quando se olha para os métodos de preços de transferência. É certamente impossível saber como partes independentes se comportariam para precificar determinada transação. Os métodos são presunções que buscam refletir o que as partes provavelmente levariam em consideração. Não se deve esperar que os métodos reflitam a realidade, mas sim uma versão geralmente aceita da realidade.

Da mesma forma, deve-se levar em consideração que as presunções no Direito Tributário são sempre relativas, e não existe razão para que se chegue

¹⁷ José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 374.

a conclusão distinta a respeito da aplicação dos métodos de preços de transferência. Aos contribuintes deve-se sempre garantir o direito de evidenciar que sua situação é distinta daquela presumida. Idealmente, a única diferença entre a transação controlada (transação efetiva) e aquela tomada como parâmetro deve ser o fato de a última não levar em conta os vínculos entre as partes. Assim, quando a presunção já não mais tem razoável correspondência com a realidade, rechaça-se a presunção. Considerando-se que a própria tributação requer uma versão aceitável dos fatos, o afastamento de uma presunção não demanda necessariamente que se comprove um fato, mas sim provas convincentes de que circunstâncias distintas devam ser consideradas.

No que diz respeito aos métodos de preços de transferência, seu afastamento não demanda que as partes comprovem que partes independentes transacionariam de forma distinta. É suficiente que se argumente que, muito provavelmente, outros elementos seriam considerados para a precificação da operação sob análise, tendo-se, em vez de um argumento "cientificamente verificável", um argumento forte o suficiente para que se construa um consenso oponível à presunção.

3. O PARÂMETRO *ARM'S LENGTH* E A IGUALDADE

Verificou-se que a legislação de preços de transferência apresenta uma ficção jurídica para passar a exprimir em valores de mercado os preços de transações com partes relacionadas. A justificativa para tal ficção jurídica se encontra na Igualdade, como se passa a verificar.

Embora haja quem veja no parâmetro *arm's length*¹⁸ instrumento para a busca da justa distribuição de receitas tributárias entre os Estados, não foi em tal contexto que ele foi desenvolvido. Afinal, a legislação de preços de transferência – pelo menos em seu intuito original – nada mais busca senão assegurar o tratamento igual entre contribuintes. É, pois, uma norma específica para evitar que alguns contribuintes – por terem relações comerciais com partes ligadas – possam reduzir indevidamente seu imposto, se comparados com outras empresas que geram igual riqueza. Os preços de mercado – enquanto ferramenta para avaliar o preço adequado de transações – visariam à neutralidade que se espera da tributação, e o parâmetro *arm's length* no entendimento da OCDE propor-

18

X. Ditz. Die Grenzen des Fremdvergleichs – zugleich Plädoyer für ein Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz. *Finanzrundschau* 2015.

cionária ampla paridade no tratamento tributário de empresas multinacionais e empresas independentes, assegurando-se a igualdade para fins tributários, o que evitaria a criação de vantagens tributárias que distorceriam as posições competitivas relativas de cada tipo de entidade¹⁹.

Por trás de tal raciocínio, não é difícil encontrar o Princípio da Igualdade. É verdadeiro que contribuintes que negociem com partes relacionadas podem influir de modo artificial no preço da operação, prejudicando a tributação da renda, o que levaria as multinacionais a serem menos tributadas que empresas que negociam com partes não relacionadas, mesmo que em transações comparáveis. A finalidade da legislação de preços de transferência, com a criação dos métodos para a definição de preços parâmetro, é corrigir tal distorção, ao assegurar que as empresas, em transações com partes vinculadas, pratiquem preços condizentes com os de mercado, apurando adequadamente a riqueza gerada e ajustando, a partir de tal parâmetro, seu lucro tributável. Assim, por meio da ficção jurídica acima relatada, restabelece-se a igualdade entre contribuintes, passando a carga tributária a ser distribuída segundo a capacidade contributiva dos contribuintes, não de acordo com sua capacidade de manipular seus preços.

Ao se invocar a igualdade entre contribuintes como justificativa para a ficção jurídica trazida pela legislação de preços de transferência, parece útil valer-se das lições de Humberto Ávila, em sua "Teoria da Igualdade Tributária", cujo mérito deve ser reconhecido por apresentar um método analítico e funcional para se avaliar a igualdade tributária. Segundo o autor, os elementos estruturais para se avaliar a igualdade tributária. Segundo o autor, os elementos estruturais da igualdade são i) sujeitos; ii) critério ou medida de comparação; iii) elemento indicativo da medida de comparação; e iv) finalidade da diferenciação²⁰. Noutras palavras, a igualdade exige i) sujeitos ii) comparáveis segundo um critério específico iii) apurado segundo uma medida iv) escolhida por causa de uma finalidade. No caso das normas tributárias, tal finalidade será tão somente a justa alocação da carga tributária entre os sujeitos (finalidade fiscal).

A medida de comparação deve ser baseada na realidade e, mais importante, deve ser relevante para a finalidade perseguida²¹. Este é um ponto importante da teoria de Humberto Ávila, já que seu exame da Igualdade é orientado pela finalidade. A medida de comparação deve, assim, prestar-se para implementar aquela finalidade. É por isso que o autor entende que primeiramente se deve

19

OECD Guidelines, p. 33, para 1.7.

20

H. Ávila, *Teoria da Igualdade Tributária*, 2ª ed, São Paulo, Malheiros, 2009, p. 42.

21

H. Ávila, *Teoria da Igualdade Tributária*, op. cit., pp. 44-45.

identificar a finalidade perseguida para, apenas depois, definir-se a medida de comparação²².

Pois bem. Parece indiscutível que se a primeira finalidade dos impostos é a justa distribuição da carga tributária, então a capacidade contributiva deve ser aceita como uma medida adequada de comparação dos contribuintes²³. Afinal, se os impostos servem para cobrir as necessidades comuns de uma dada comunidade, todos os seus membros devem dar a sua contribuição. Ninguém deve ser excluído de tal dever, mas a participação de cada membro da comunidade variará segundo sua capacidade contributiva.

Se a capacidade contributiva pode ser aceita como a medida de comparação a que se refere a teoria de Ávila, pode-se concluir que os contribuintes de uma comunidade que tenham capacidade contributiva similar devem suportar carga tributária equivalente. A igualdade exige, entretanto, que se comparem os contribuintes, i.e., é necessário que os contribuintes sejam colocados em condições de comparabilidade segundo dado critério. A renda surge, assim, como um elemento indicativo da medida de comparação aceitável. No que diz respeito à tributação da renda das pessoas jurídicas, tal afirmação somente será verdadeira se os lucros das empresas forem calculados da mesma maneira. Seria inaceitável, do ponto de vista da capacidade contributiva, que se comparassem os lucros de duas empresas, se eles estivessem expressos, por exemplo, em moedas diferentes. Seria necessário que se convertesse a moeda de pelo menos um deles, a fim de que a partir daí houvesse o que comparar, i.e., para que se pudesse saber qual lucro é maior. É essa, também, a racionalidade da legislação de preços de transferência: reconhece que enquanto os lucros apurados nos livros de uma empresa que não se transaciona com partes relacionadas (preços de mercado), – expressão da renda auferida – são um elemento indicativo da medida de comparação (capacidade contributiva), não o são no caso de empresas que negociem com outros integrantes do mesmo grupo. Os números apurados pelas últimas não refletem sua renda ou, pelo menos, não o mesmo lucro que seria revelado em condições de mercado. Em suma, os lucros – resultado líquido de todas as transações de uma empresa – somente servem como critério adequado da medida de comparação (capacidade contributiva) se a empresa atuar em condições

²² H. Ávila, *Teoria da Igualdade Tributária*, op. cit., p. 45.

²³ Cf B. Griziotti, *Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Dell Finanze* (1926), pp. 372-385; E. Vanoni, *Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie* (Padova, CEDAM, 1932).

de mercado. Ausentes tais condições, os lucros refletirão (entre outros) o poder de barganha da empresa no grupo econômico em que está inserida e que lhe permite impor seus preços nas suas transações ou, ao contrário, submeter-se a preços que não refletem os de mercado. Tal poder de barganha, por óbvio, nada tem a ver com a capacidade contributiva da empresa. Quem tiver pouco poder de barganha apresentará prejuízos, enquanto as unidades mais fortes revelarão lucros. Num e noutro caso, não se medirá a riqueza gerada.

Daí a racionalidade da legislação de preços de transferência e, por conseguinte, do parâmetro *arm's length*: serve ele de chave de conversão, de modo a passar a exprimir, em valores de mercado, preços que foram ajustados entre partes relacionadas. Noutras palavras, a ficção trazida pela legislação de preços de transferência permite que a renda de empresas que transacionam com partes relacionadas seja apurada segundo os mesmos critérios que se adotaram para a apuração dos lucros das empresas negociando em condições de mercado. Como os últimos se apuram segundo os preços de mercado, então a legislação de preços de transferência procura converter os preços apurados em condições internas ao grupo (fora do mercado) em preços de mercado. O parâmetro *arm's length* surge, pois, como a chave de conversão dos preços de grupo para preços de mercado.

3.1. O ARM'S LENGTH E AS DIVERSAS FINALIDADES DA NORMA TRIBUTÁRIA

O raciocínio pode se tornar mais complexo, entretanto, quando se indaga se o Princípio da Igualdade exige que a norma tributária possua tão somente função fiscal, i.e., distribuir a carga tributária consoante a capacidade contributiva dos sujeitos. Afinal, se é verdadeiro que se podem distinguir os contribuintes valendo-se da capacidade contributiva como medida de comparação, não se pode negar que a diferenciação entre contribuintes pode dar-se em virtude de outros valores concorrentes no ordenamento jurídico, produzindo efeitos extrafiscais também prestigiados pelo constituinte. Assim, ao lado do efeito fiscal, alcançado quando contribuintes com idêntica capacidade econômica suportam idêntico ônus tributário, encontram-se efeitos extrafiscais, constitucionalmente consagrados, como por exemplo, o preceito do desenvolvimento regional, que permite que se incentivem aqueles contribuintes que se disponham a investir em regiões mais carentes. Por conta deste segundo valor constitucionalmente

prestigiado, é possível admitir que a norma tributária diferencie os contribuintes, não obstante a idêntica capacidade contributiva.

Dessa forma, é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se a norma produz efeito que não se limite à justa distribuição da carga tributária e, em caso positivo, confirmar se esse efeito justifica a discriminação. Na Ordem Econômica, diversos efeitos são prestigiados, como a proteção da livre concorrência, função social da propriedade etc. Por exemplo, não afronta a isonomia a previsão de alíquotas distintas do IPVA para veículos movidos a gasolina e a etanol, já que, embora os veículos sejam iguais enquanto signos presuntivos de capacidade contributiva, a distinção guarda lógica com a política de incentivar o uso de energias nacionais e renováveis²⁴ (função extrafiscal).

Cada fator, isoladamente considerado, efetuará um “corte” no mundo fenomênico, separando os indivíduos que atendem, ou não, àquele requisito. Os “cortes” se entrecruzarão, identificando-se “fatias” cada vez menores²⁵.

Sob tal perspectiva, a análise dos métodos previstos na legislação brasileira de preços de transferência torna-se mais complexa: cumprem eles, sim, a função de identificar os preços de mercado (tornando viável a ficção jurídica e colaborando para a justa distribuição da carga tributária); entretanto, também podem eles servir para concretizar outro mandamento igualmente prestigiado pelo ordenamento jurídico.

Bom exemplo pode ser encontrado no método PRL, antes das modificações trazidas pela Lei nº 12.715/12. Embora se trate de tema ainda controverso, cuja solução apenas se encontrará no Judiciário, batiam-se fisco e contribuintes sobre a correta aplicação daquele método, quando houvesse industrialização local: enquanto o fisco, em entendimento positivado pela Instrução Normativa 243/2002, entendia que se exigiria a margem de lucro de 60% sobre todos os bens que se manufacturassem no Brasil, independentemente do nível de agregação de valor local, os contribuintes sustentavam que aquela margem seria reduzida, paulatinamente, conforme se acrescentasse valor, no País, ao produto importado²⁶. Se os métodos são presunções relativas para a apuração do ele-

24 Cf. Recurso Extraordinário 236.931, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 29.10.1999.

25 Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, 6ª ed., São Paulo, Saraiva, p. 354.

26 Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., São Paulo, Dialética, pp. 240 e ss.

mento indicativo da medida de comparação renda e da medida de comparação capacidade contributiva, então é imediata a contestação da interpretação do fisco, já que levaria a uma presunção que perde qualquer contato com a realidade. Afinal, presunções devem ser revestidas de elevado grau de probabilidade, o que evidentemente não é o caso de uma margem tão elevada. Mas o que dizer do último raciocínio? Tampouco ele poderia ser justificado a partir da comparação com terceiros independentes (parâmetro *arm's length*), já que não há qualquer indicação no sentido de que as margens de lucro tendam a cair conforme se agregue mais valor a um produto. Entretanto, quando se toma em conta o efeito indutor dali decorrente, pode-se encontrar justificativa convincente para a diferenciação: menores ajustes conforme se incremente a industrialização nacional. É dizer: embora do ponto de vista da capacidade contributiva (medida de comparação de índole fiscal) não se justificasse a redução das margens, o prestígio da Ordem Econômica (função extrafiscal) permitiria o tratamento diverso dos contribuintes.

3.2. PODE-SE FALAR EM “PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*”?

É corriqueira a referência ao *arm's length* como um princípio jurídico. Na Austrália, por exemplo, se reconhece no *arm's length* natureza principiológica, inclusive se admitindo sua aplicação na maior medida possível. Assim, quando se tomam os capítulos B, C e especialmente D, parágrafo 1.15, da *Australian Tax Ruling 97-20*, lê-se que:

“1.15. *Where the information available is inadequate to determine the income to be attributed to an enterprise on an arm's length basis, Australia's transfer pricing rules allow the Commissioner to invoke subsection 136AD(4). Having regard to the clear policy expressed in Division 13 that the arm's length principle be used as guiding principle (including the fact that subsection 136 AD(4) enables the deeming of the amount of the arm's length consideration, which is then used in the application of subsection 136 AD(1), (2) or (3) as appropriate), subsection 136 AD(4) must be applied in a way that achieves the closes practicable estimate of an arm's length result (see also TR 94/14, paragraphs 82, 83 and 338 to 34)*” (grifou-se).

Pioneiro, no Brasil, foi o trabalho de Ricardo Lobo Torres, que sustentou, à luz da Lei nº 9.430/1996, que o *arm's length* apresentaria características próprias de princípios, tais como, “a generalidade, a abstração, a abertura, a

analogia, a vinculação a valores, as múltiplas possibilidades de concretização e a permanente ponderação com outros princípios”²⁷.

A toda vista, esse posicionamento não parte da chamada distinção forte entre princípios e regras²⁸. O que se tem é, antes, a referência a princípio como fundamento de regras positivadas no Ordenamento Jurídico. Sob tal perspectiva, não há como contestar o fato de que as regras inseridas nos artigos 18 a 22 da Lei nº 9.430/1996 encontram sua unidade naquele parâmetro. É dizer: os métodos ali previstos não têm existência ontológica. Não se justificam por si mesmos, mas apenas enquanto concretização do *arm's length*. Já chegamos mesmo a afirmar que o *arm's length* é o bastião de constitucionalidade da lei de preços de transferência²⁹.

Quando, entretanto, se constata que, por vezes, os métodos previstos pela legislação brasileira não levam necessariamente ao melhor resultado possível, ou melhor, quando se argumenta que em virtude do *arm's length* deveria ser aceita, por exemplo, uma análise funcional, o parâmetro já não mais é empregado como mera justificativa, ou valor inspirador da legislação. Ganha ele caráter normativo: o *arm's length* entra na construção da própria norma, podendo ser invocado até mesmo para encontrar uma solução para casos não expressamente mencionados pelo legislador.

Assim, por exemplo, o raciocínio de Ricardo Marozzi Gregorio, que denuncia a elevada diversidade de pontos de vista sobre o tema a refletir “a falta de positivação expressa do *arm's length* no ordenamento tributário”³⁰. Gregorio sustenta que o *arm's length* está inserido em nosso sistema enquanto uma “decorrência direta do conceito de renda e dos princípios da igualdade particular e da capacidade contributiva”³¹.

27 Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, v. 2, p. 362.

28 Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*, São Paulo, Quartier Latin, 2011, p. 263. Sobre as distinções forte e fraca entre princípios e regras, cf. Robert Alexy, *Teoria dos direitos fundamentais*, trad. Virgílio Afonso da Silva, São Paulo, Malheiros, 2008; Virgílio Afonso da Silva, *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*, São Paulo, Malheiros, 2009; Humberto Bergann Ávila, *Teoria dos princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 12ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011; Paulo Victor Vieira da Rocha, *Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*, Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014.

29 Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., São Paulo, Dialética, p. 59.

30 Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*, São Paulo, Quartier Latin, 2011, p. 262.

31 Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*, op. cit., p. 262.

Sob perspectiva diversa das “distinções fracas entre as espécies normativas”³², tal qual a utilizada por Ricardo Lobo Torres, Ricardo Marozzi Gregorio recorre à distinção forte para averiguar se o *arm's length* se enquadra ou não como um mandamento de otimização. No entendimento do autor, o *arm's length* deveria ser concebido como princípio jurídico, cogitando-se, inclusive, a colisão entre o princípio *arm's length* e o princípio da praticabilidade. Em sua concepção, seria possível que questões fáticas e outros princípios (e.g. praticabilidade) não permitissem a execução completa do princípio *arm's length*³³. Assim, o *arm's length* deveria ser aplicado *prima facie*, dadas as limitações que impedem a sua realização máxima.

Nessa acepção, o *arm's length* seria o “dever/direito *prima facie* de se buscar a aferição da renda que será o elemento indicativo da capacidade contributiva em matéria de preços de transferência”, sendo o objetivo perseguido pelo princípio “a realização da igualdade particular dos contribuintes”³⁴.

Enquanto não é necessário maior esforço para identificar a matriz constitucional do Princípio da Igualdade, não se encontra qualquer menção ao *arm's length* no texto constitucional. Esse sequer é expressamente mencionado na Lei nº 9.430/1996 sendo, antes, um *Leitmotiv* daquela. Se parece acertado o seu emprego enquanto ferramenta para se apurar a renda (“elemento indicativo da capacidade contributiva”), não se pode concordar que se esteja diante de um princípio jurídico autêntico. Afinal, basta dizer que se fosse um princípio, não poderia ele ser rejeitado mas, quando muito, confrontado com outros princípios. Já em se tratando de mera ferramenta para a apuração da renda, nada impede que, no futuro, se venha a encontrar ferramenta mais eficaz para a apuração da renda, rejeitando-se, daí, o *arm's length*. Ou seja: o *arm's length* justifica-se por sua utilidade, porque não há ferramenta mais adequada para auferir o lucro em transações controladas. A utilidade da ferramenta lhe confere a característica de princípio. Ao se referir a uma “decorrência” da renda e da Igualdade, o que se tem, na verdade, são os últimos como fundamentos constitucionais e o *arm's length* como critério.

Neste sentido, a referência ao “Princípio *arm's length*” não deve ser tomada a partir da distinção forte acima referida. Tem-se, em verdade, princípio como

32 Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*, op. cit., p. 263.

33 Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*, op. cit., p. 264.

34 Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*, op. cit., p. 265.

sinônimo de critério. É um sentido corriqueiro na ordem jurídica, adotado, dentre outros, pela voz autorizada de Klaus Tipke, o qual, ao lecionar sobre a aplicação da igualdade, se refere aos “princípios” como critérios de comparação³⁵. Assim, o “princípio” *arm's length* não tem, ele mesmo, natureza principiológica. Não é ele, pois, que entra em conflito, em eventual ponderação, mas sim o princípio que o inspira.

3.3. MARGENS PREDETERMINADAS COMO PADRONIZAÇÃO

Mas se o *arm's length* não é, ele mesmo, um princípio, como se explicar o fato de sua relativização? Como visto muitas vezes, não se trata de verdadeira relativização, mas de aplicação de outro critério concorrente para a concretização da Igualdade. Nesse sentido, contribuintes iguais segundo a capacidade contributiva são tratados distintamente em função de critérios eleitos pela Ordem Econômica. Não se tem, propriamente, uma ponderação, mas apenas critérios concorrentes cuja aplicação pode ser simultânea (as fatias menores de iguais).

Basta, entretanto, compulsar a legislação brasileira, para que se conclua que não é suficiente o recurso aos critérios da Ordem Econômica para explicar a mitigação do *arm's length*. Para que fiquemos apenas num aspecto, basta citar as margens predeterminadas de lucro, as quais não se encontram espelhadas, pelo menos com tal intensidade, na literatura internacional e tampouco são reconhecidas pelas “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” (“*Guidelines*”) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”).

Numa primeira linha argumentativa, poder-se-ia tentar sustentar que a legislação brasileira, ao divergir da prática de outros países, aproxima-se ainda mais do padrão *arm's length*, i.e., que o legislador brasileiro teria sido ainda mais preciso que seus pares, conseguindo espelhar, com exatidão impressionante, os preços de mercado. Não é necessário que se aprofunde o estudo dos preços de transferência para se concluir que tal raciocínio seria logo frustrado. Afinal, ao optar por generalizações e padronizações, é evidente que o legislador se afasta das peculiaridades do caso concreto e, portanto, sempre poderia ser mais preciso. A única solução viável seria sustentar que na hipótese de haver um meio mais preciso de se apurar a renda de mercado do contribuinte (medida do

35 Cf. Klaus Tipke, Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo, Saraiva, 1984, p. 515-527.

critério de comparação), então se deveria dar preferência a esse, afastando-se as generalizações e padronizações trazidas pelo legislador. Afinal, se os métodos previstos pela legislação de preços de transferência não passam de presunções jurídicas, basta evidenciar que eles já não se prestam à sua finalidade, para que sejam imediatamente afastados.

Quanto à natureza principiológica, já ficou claro que é impróprio falar em princípio *arm's length*, a menos que com tal expressão se queira referir, em verdade, a critério de comparação, tal como faz Klaus Tipke. Nesse sentido, não é incomum que se fale nos “princípios” do imposto de renda, quando se identificam decisões do legislador ordinário, como a tributação em bases universais ou territoriais; a integração entre pessoa física e pessoa jurídica etc. Usa-se a expressão “princípio”, mas na verdade se têm critérios eleitos pelo legislador. Critérios, entretanto, não se ponderam. Aplicam-se.

Raciocínio importante se encontra na obra de Paulo Victor Vieira da Rocha, para quem as regras de preços de transferência prestam-se a “cumprir a função repartidora de encargos segundo a capacidade contributiva, cujo conteúdo, neste contexto é especificado pelo princípio *arm's length*”, o que poderia ser inferido do próprio contexto histórico e político da edição da Lei nº 9.430/96, bem como de sua exposição de motivos³⁶.

Ainda assim, mesmo que se considere o princípio (Igualdade ou Capacidade Contributiva, conforme o caso) e não o critério (*arm's length*), não parece acertado que a praticabilidade seja invocada para sua limitação, já que, se assim fosse, admitir-se-iam presunções e generalizações as mais amplas, não se permitindo ao contribuinte contestar sua relação de pertinência com a realidade. Afinal, a praticabilidade levaria a generalizações maiores, já não se podendo mais falar em igualdade.

Assim é que também a praticabilidade encontra limites. Conforme entende Vieira da Rocha, “a praticabilidade administrativa é perseguida para que se efetive a tributação igualitária conforme determinados critérios de comparação”³⁷.

Vale dizer, deve-se promover a praticabilidade do sistema justamente para que este possa ser uniformemente cumprido por todos os sujeitos, garantin-

36 Cf. Paulo Victor Vieira da Rocha, *Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*, Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 104.

37 Paulo Victor Vieira da Rocha, *Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*, op. cit., p. 137.

do-se, dessa forma, a Igualdade. Um sistema que trate os sujeitos de maneira igual apenas em abstrato, porquanto na prática somente alguns são capazes de cumprir suas obrigações (ou somente de alguns pode a administração tributária efetivamente exigir o cumprimento de obrigações) não parece compatível com o ideal de Igualdade previsto na Constituição.

A relação entre praticabilidade e capacidade contributiva implica, pois, um paradoxo: “para tributar conforme a capacidade contributiva é preciso, em algumas circunstâncias, desconsiderar índices dessa capacidade, por mais insólito que pareça”³⁸.

Daí ser possível compreender-se a padronização como forma de se perseguir a praticabilidade. Entendendo-se a praticabilidade como inerente à função fiscal (e não como a função extrafiscal de uma norma tributária), busca-se garantir que se produza efeito prestigiado pela ordem constitucional (tributação conforme a capacidade contributiva).

Torna-se útil, então, mais uma vez, invocar a lição de Ávila, já que este apresenta interessante solução para a conciliação entre igualdade geral e padronizações, distinto do raciocínio por ponderação proposto por GREGÓRIO.

Na visão de Ávila, a padronização não se contrapõe à capacidade contributiva. Apenas se tem uma opção para identificar a igualdade tendo em vista elementos que presumivelmente estão presentes na maioria dos casos³⁹. Segundo tal perspectiva, os critérios para examinar se existe compatibilidade entre a padronização e a capacidade contributiva são: (i) necessidade; (ii) generalidade; (iii) compatibilidade; (iv) neutralidade; (v) não excessividade; e (vi) ajustabilidade⁴⁰.

No que tange à necessidade (i), o fundamento para a adoção de margens predeterminadas está no excessivo ônus que a legislação de preços de transferência impõe ao contribuinte. Basta ver as discussões, no âmbito da OCDE⁴¹, concernentes à documentação, bem como a possibilidade de sujeitos igualmente especializados chegarem a conclusões bastante díspares quando do exame do mesmo caso concreto.

38 Paulo Victor Vieira da Rocha, *Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*, op. cit., p. 139.

39 Cf. H. Ávila, *Teoria da Igualdade Tributária*, op. cit., p. 89.

40 Cf. H. Ávila, *Teoria da Igualdade Tributária*, op. cit., pp. 94-113.

41 OCDE (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

A generalidade (ii) é um elemento relevante para analisar a aplicabilidade das margens predeterminadas a certos casos. O padrão escolhido deve reproduzir, concretamente, um grande número de casos legais. O padrão deve ser adequado para a maioria dos contribuintes atingidos pelas margens predeterminadas. Nesse sentido, quanto maior o número de margens predeterminadas, tanto maior a possibilidade de elas se adequarem a um grande número de contribuintes afetados. Haverá muitos casos em que não será possível encontrar uma margem padronizada, já que a padronização somente será válida quando forem minimizados seus efeitos adversos. Em tais casos, não deveriam ser aplicadas as margens predeterminadas. Noutras palavras, a padronização não deve perenizar a desigualdade, mas sim deve ser cunhada especificamente para buscar a igualdade entre os contribuintes. A padronização tolera discrepâncias acidentais entre as margens predeterminadas e as margens efetivamente observadas entre partes independentes.

A compatibilidade (iii) significa que o padrão escolhido deve reproduzir a realidade, garantindo a igualdade particular, não apenas antes da edição da legislação, mas também no momento de sua aplicação pela autoridade. De igual modo, a neutralidade (iv) proíbe interferência estatal injustificada nas atividades econômicas do contribuinte. A aplicação de um padrão não deve levar nem a uma interferência (excessiva) na concorrência nem a uma carga excessiva sobre alguns contribuintes em detrimento de outros. A necessidade de não excesso (v) implica que a aplicação do padrão não pode levar ao efeito de confisco.

Mais importante, a padronização somente será válida se for garantida ao contribuinte a ajustabilidade (vi). Pode ocorrer que, embora seja válida em regra geral, a padronização implique um efeito mais intensivo sobre um determinado contribuinte, cujas circunstâncias particulares o afastam da regra geral. Consequentemente, a padronização exige a inclusão de uma cláusula para os casos difíceis (“*Härteklause*l”), a partir da qual uma distinção concreta justa seja assegurada ao contribuinte⁴². Neste sentido, é essencial que se interpretem as margens predeterminadas como presunções relativas, para que o método seja compatível com o ordenamento jurídico.

Vê-se, daí, que não é necessário conferir ao *arm's length* natureza principiológica, para que se admitam padronizações voltadas à praticabilidade.

Concessões à última são perfeitamente viáveis, desde que respeitadas as exigências da Igualdade.

A praticabilidade das margens predeterminadas não beneficia somente a administração: desde que garantido ao contribuinte o direito de adequá-las a seu caso específico, são também de extrema utilidade para os contribuintes, que se veem desobrigados de uma série de deveres instrumentais, necessários para a evidência das condições de mercado. O favorecimento da Segurança Jurídica é imediato. Vê-se, em conclusão, que a expressão “princípio *arm's length*” pode ser adequada quando i) se busca um *Leitmotiv* para os dispositivos da Lei nº 9.340/1996, ou ii) no sentido proposto por Klaus Tipke, como escolha legislativa, implicando seu dever de consistência com os parâmetros adotados. Quando, entretanto, se faz referência à “distinção forte”, então não se tem o *arm's length* com o princípio, mas apenas como instrumento de que se vale o legislador para a apuração da renda, esta como medida da capacidade contributiva. O princípio a ser ponderado será a Igualdade ou, conforme o caso, a Capacidade Contributiva. Jamais o *arm's length*.

Esgotadas as possibilidades da consideração do *arm's length* como princípio, passa-se a investigar se a contribuição do homenageado, no estudo do *standard* jurídico, pode ser útil para a compreensão daquele parâmetro.

4. O ARM'S LENGTH COMO STANDARD JURÍDICO

Em seu estudo pioneiro, ROTHMANN traz a seguinte definição: “O *standard* jurídico é um critério de avaliação das relações jurídicas concretas que exprime a conduta social média e deriva ou da lei ou da jurisprudência”⁴³.

Ao descrever a natureza jurídica do *standard*, enfatiza-se certa margem de liberdade ao intérprete quando da aplicação da lei. ROTHMANN explica que “a natureza jurídica lata, da qual o *standard* legal se origina, dá uma liberdade maior, uma certa margem de arbítrio ao juiz”. Isso não quer dizer, contudo, que se trate de “arbítrio puro”: seria justamente o *standard* que fixaria limites ao juiz, embora de maneira mais ampla. Assim, ao utilizar um *standard* jurídico, “[a] lei determina ao juiz qual o critério de avaliação que deve ser seguido na apreciação do caso particular”, cabendo ao juiz somente “realizar a adequação da hipótese particular ao *standard* imposto pela lei”⁴⁴.

43 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, *op. cit.*, p. 491.

44 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, *op. cit.*, p. 495.

O Professor explica que, ao aplicar um *standard*, o juiz não exerce qualquer “função criadora”: o que se tem com o *standard* é meramente “um instrumento mais flexível, mais adequado para realizar a individualização do Direito”⁴⁵.

Pois bem. Poderia a abstração do parâmetro *arm's length* revelar a presença de um *standard* jurídico?

4.1. ORIGEM DO ARM'S LENGTH COMO STANDARD JURÍDICO

A identificação do *arm's length* como *standard* remonta a suas origens. Não há de ser coincidência que, na mesma época em que MITCHELL CARROLL entregava seu relatório sobre métodos de alocação da renda tributável, que influenciaria decisivamente o desenvolvimento das regras de preços de transferência⁴⁶, surgia, nos Estados Unidos, a ideia da adoção do *standard* denominado *arm's length*. Em 1935, o IRS editou regulamentação concernente à Seção 45 do Código (“*Internal Revenue Code*”), estipulando que: “*the standard to be applied in every case is that of an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer*”. Relatando essa evolução, REUVEN AVI-YONAH esclarece que não se estabeleceram, naquela época, os métodos para a determinação do *standard*, o que exigiu forte atuação da jurisprudência, que não o aplicou de modo consistente pelo menos até 1968, quando nova regulamentação da Seção 482 do Código foi elaborada⁴⁷.

Entre 1935 e 1968, o *standard arm's length*, quando era mencionado, sequer era aplicado baseando-se em comparáveis independentes. As decisões se utilizavam de múltiplos critérios, como equidade, razoabilidade e propósito negocial, a fim de determinar a necessidade de ajuste. Ou seja, não havia a preocupação em fundamentar a possibilidade e o valor dos ajustes através da comparação com transações entre partes independentes.

Um exemplo disso foi o caso *Seminole Flavor Co. v. Commissioner*⁴⁸, cujo julgamento estabeleceu que não haveria a necessidade de se averiguar as evidências – ainda que disponíveis – nas quais o ajuste se assentara (comparáveis). Todavia, dever-se-ia examinar a equidade (“*fairness*”) da relação por meio da

45 Gerd Willi Rothmann. O Standard Jurídico, *op. cit.*, p. 495.

46 Cf. Mitchell Carroll. *Methods of Allocating Taxable Income*, vol. 4, *Taxation of Foreign and National Enterprises*, Geneva, League of Nations, 1933.

47 Cf. Reuven Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, University of Michigan Law School, Program in Law and Economics, Archive, 2003-2009, Paper 73, 2007.

48 United States Tax Court, *Seminole Flavor Company v. Commissioner of Internal Revenue*, 1215, nº 4, 1945.

análise dos serviços, deveres e obrigações impostos à controlada. Na mesma linha, o caso *Grenada Industries, Inc. v. Commissioner*⁴⁹, posto que tenha recorrido à análise funcional, não se utilizou de comparáveis. Neste caso, muito embora não tenha sido mencionada a expressão “*arm’s length*”, os valores da transação foram considerados justos (“*fair*”), não havendo, assim, qualquer necessidade de ajuste. Seguindo essa decisão, vale mencionar o caso *Friedlander Corp. v. Commissioner*⁵⁰, no qual se afirmou que a controlada pagou um “*full fair value*” pelas mercadorias.

Já o caso *Polak’s Frutal Works, Inc. v. Commissioner*⁵¹ se utilizou não só do critério da equidade, mas acrescentou-se também a razoabilidade. De acordo com a decisão, todas as evidências – que não inclui comparáveis independentes – apontavam para o fato de que a transação se deu por preços justos (“*fair*”) e razoáveis (“*reasonable*”), não carecendo de qualquer ajuste.

Outro critério utilizado pode ser encontrado no caso *Palm Beach Aero Corp. v. Commissioner*⁵², cuja decisão foi assentada não só na justa quantia desembolsada na transação entre as partes, mas também no fato de que a criação da controlada tinha propósito negocial (“*business purpose*”) e operava independentemente da controladora. Tendo isso em vista, sem que houvesse qualquer necessidade de se averiguar comparáveis independentes, considerou-se que houve um “*arm’s length dealing*”.

Vê-se, assim, que quando era aplicado, o *arm’s length* podia ser adotado sem que houvesse o uso de comparáveis independentes para se realizar o ajuste. O que se tinha era a aplicação de critérios distintos para determinar se havia ou não uma transação justa, razoável ou com propósito negocial. Em geral, as decisões fundamentavam-se em tais parâmetros e afirmavam tratar-se de operação em condições *arm’s length*. Do início da década de 60 até a regulamentação da Seção 482 do Código em 1968, julgaram-se outros casos, em que se discutiu a existência de outros critérios para se determinar o lucro verdadeiro da operação. Cogitou-se a possibilidade de se aplicarem outros critérios além do *arm’s length*, a que se referia a Seção 45 do Código.

49 United States Tax Court, *Grenada Industries v. Commissioner of Internal Revenue*, 231, nº 14, 1951.

50 United States Tax Court, *Friedlander Corp. v. Commissioner of Internal Revenue*, 70, nº 25, 1955.

51 United States Tax Court, *Polak’s Frutal Works, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, 953, nº 21, 1954.

52 United States Tax Court, *Palm Beach Aero Corp. v. Commissioner of Internal Revenue*, 1169, nº 17, 1952.

No caso *Frank v. Int’l Canadian Corp.*⁵³, julgado pelo Tribunal de Apelação (*Court of Appeals of the 9th Circuit*), por exemplo, mesmo havendo regulamentações do *Treasury Department Regulations and Rulings*, justificou-se que muitas decisões já haviam sido tomadas sob a Seção 45 sem qualquer referência ao “*arm’s length bargaining*”, o qual exigiria a análise da operação entre partes independentes. Citaram-se como exemplos todos os casos acima já descritos, com seus respectivos critérios, expressando que todos eles foram interpretados a partir da Seção 45. Dessa forma, assentou-se que a Seção 45 não determina um único critério, sendo possível aplicar outros parâmetros, não adotando, assim, as regulações de 1935. Além disso, a Corte considerou desnecessário analisar em todos os casos o que partes independentes comparáveis teriam auferido nas mesmas condições. Decidiu-se, no caso concreto, que na operação em exame houve um “*reasonable return*”.

Em sentido diverso foi o caso *Oil Base, Inc. v. Commissioner*⁵⁴, julgado pela *Tax Court*, com base na Seção 482, de conteúdo bastante semelhante ao da Seção 45. Se, de um lado, o contribuinte alegou a aplicabilidade do caso *Frank v. Int’l Canadian Corp.*, a fim de se determinar o pagamento “*reasonable*” efetuado à controlada, a Corte, de outro, considerou prescindível a análise sobre quais *standards* poderiam ser aplicados sob a nova seção. Afinal, o simples fato de que o valor pago era quase o dobro do que teria sido pago entre partes não relacionadas evidencia que a quantia não foi justa, tampouco razoável. Nesse sentido, conquanto a Corte não tenha verificado se o *arm’s length* seria o único critério aplicável, dadas as circunstâncias tão discrepantes presentes no caso, no final do dia, a Corte acabou por se atentar à existência de comparáveis. Não obstante tenha havido apelação para o Tribunal de Apelação⁵⁵, o julgamento da *Tax Court* foi mantido.

De acordo com o Tribunal, o caso *Frank v. Int’l Canadian Corp.* (não teria decidido que o) *arm’s length standard* seria impróprio, mas que não seria o único critério. No entanto, o desvio em relação a esse padrão tinha sido bem limitado e sua aplicação não caberia àqueles fatos. Expandindo o que realmente tinha decidido, o Tribunal assentou as circunstâncias nas quais levaram ao desvio no caso *Frank v. Int’l Canadian Corp.* Segundo o Tribunal, equidade e razoabilidade

53 United States Court of Appeals for the Ninth Circuit, *Frank v. Int’l Canadian Corp.*, 62-2, nº 17545 1962.

54 United States Tax Court, *Oil Base, Inc. v. Commissioner*, 1838, nº 23, 1964.

55 United States Court of Appeals for the Ninth Circuit, *Oil Base, Inc. v. Commissioner*, 66-2, nº 20073 1965.

seriam aplicáveis exclusivamente quando: (i) o preço cobrado fosse resultado de um "reasonable return" pela atividade exercida; (ii) não houvesse evidência de que uma operação em condições *arm's length* para as mesmas *commodities* vendidas gerassem um retorno maior; e (iii) não fosse possível imaginar hipóteses de transações entre partes independentes em virtude da complexidade das circunstâncias do caso em concreto. Presentes tais condições, deveriam ser aplicados os *standards* da equidade e da razoabilidade e não o *arm's length*.

Nesse caso, então, o Tribunal de Apelação esboçou uma linha mais consistente para futuros casos, os quais, conquanto não tenham sido decididos sob o manto das futuras regulações de 1968, aplicaram o *arm's length standard*.

Dentre essas decisões, cabe citar o caso *Johnson Bronze Co. v. Commissioner*⁵⁶, no qual a *Tax Court* afirmou que o único preço razoável seria aquele que teria sido praticado se as partes estivessem em condições *arm's length*. Outro exemplo foi o caso *Eli Lilly & Co. v. The United States*⁵⁷, julgado pela *United States Court of Claims*. Neste julgamento o contribuinte sustentou que, apesar de o preço da transação não seguir o *arm's length standard*, tratar-se-ia de preço justo, razoável e com claro propósito comercial nos moldes do caso *Frank v. Int'l Canadian Corp.* Contudo, a Corte decidiu pela aplicação do *arm's length standard* nos termos do caso *Oil Base, Inc. v. Commissioner*. Ademais, a Corte ainda questionou a *ratio decidendi* do caso *Frank v. Int'l Canadian Corp.*, afirmando ser necessário definir o que seria um preço justo e razoável na relação entre partes independentes. Portanto, a *United States Court of Claims* considerou que a melhor forma de se apurar o preço de transações entre partes sob controle comum seria mediante aplicação do *arm's length standard*, afinal, mesmo que este não fosse o único critério, seria certamente o parâmetro mais importante.

Em 1968, regulamentou-se a Seção 482, determinando-se que o *arm's length standard* seria o único critério, devendo, portanto, ser aplicado a todos os casos envolvendo preços de transferência. Ademais, houve a disposição de várias regras a fim de determinar como o *arm's length standard* seria aplicado em diferentes transações, o que compreendeu a inclusão dos métodos para tanto. Em outras palavras, distintamente do conjunto normativo estabelecido em 1935, após 1968, havia um conjunto de regras para guiar a aplicação do *arm's*

*length standard*⁵⁸. Como as regulamentações de 1968 foram, posteriormente, alteradas diversas vezes, com o objetivo de elevar o nível de detalhamento, pode-se dizer que as regulamentações de 1968 formaram o ponto de partida para a consolidação do *arm's length standard*.

Todavia, conforme aponta REUVEN AVI-YONAH⁵⁹, entre 1972 e 1992, houve claro declínio do prestígio daquele *standard*, o que se revela a partir da comparação das principais decisões antes de 1973 com aquelas posteriores, até 1993. É certo que o próprio autor justifica, em parte, a redução dos casos em que se identificaram produtos comparáveis com o fato de a jurisprudência ter então se firmado em favor daquele *standard*, o que reduziria o número de contribuintes que tivessem a intenção de se afastar dele. Entretanto, o próprio autor aponta problemas nesse raciocínio, ao apontar que naquele período houve um aumento de casos levados a juízo (sem identificação de comparáveis), o que evidenciaria que, em muitos casos, o *arm's length* simplesmente não funcionava.

Um exemplo citado por AVI-YONAH é o caso *French*, que versava sobre um contrato concernente a *royalties*, celebrado, pelo prazo de 21 anos, por valores modestos, em momento em que o produto ainda não tivera ampla penetração no mercado e sua alta rentabilidade ainda não havia sido demonstrada. Para o autor, o caso seria uma evidência de que nem sempre o parâmetro *arm's length* deveria ser invocado, se os resultados são claramente desproporcionais às expectativas das partes quando da celebração do contrato, o que acabou obrigando o fisco a contestar a aplicação daquele parâmetro cujo maior defensor, até então, fora ele mesmo. A corte não aceitou a nova postura do fisco, mantendo-se a jurisprudência firme no *standard* até a Reforma de 1986. O mesmo autor cita, ainda, o caso *U.S. Steel Corp.*, em que o fisco americano não se conformava com o valor do frete pago a uma empresa relacionada, mesmo diante do fato de que o valor não se distinguia daquele cobrado de terceiros. Alegava o fisco que as quantidades negociadas eram muito diferentes, além das próprias condições do negócio (garantias etc.); mais uma vez, a corte se manteve firme no *arm's length standard* que fora, afinal, tão firmemente defendido pelo próprio fisco no passado.

56 United States Tax Court, *Johnson Bronze Co. v. Commissioner*, 1542, nº 24, 1965.

57 United States Court of Claims, *Eli Lilly & Co. v. The United States*, 372, nº 293-61, 1967.

58 Cf. IRS, *Report on the Application and Administration of Section 482*, April 21, 1999, chapter "History of Section 482".

59 Cf. Reuven Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, University of Michigan Law School, Program in Law and Economics, Archive, 2003-2009, Paper 73, 2007.

Em tais circunstâncias, é interessante observar a evolução que se deu nos Estados Unidos, narrada por AVI-YONAH, no texto citado. Evidencia o autor que embora os precedentes mencionados fossem suficientes para apontar as distorções da aplicação irrestrita do padrão *arm's length*, havia grande hesitação quanto a qual critério alternativo a ser adotado, surgindo, a partir de novos casos, caminhos alternativos que já não se baseavam estritamente em comparações. Um exemplo foi *Cadillac Textiles v. Commissioner*, quando a corte, após negar as comparações propostas, acabou por somar os lucros das partes envolvidas, repartindo-os numa forma semelhante àquela que mais tarde seria o *profit split method*, embora seja criticável o modo arbitrário como se fez a repartição, dada a falta de qualquer regulamentação da matéria. Igual crítica mereceram outros casos relatados pelo autor, como o *E.I. Dupont de Nemours & Co v. Commissioner*, no qual se repetiu uma repartição de lucros arbitrária.

Diante de tais "casos difíceis", acrescentou-se, em 1986, a cláusula *commensurate with income*, entendida como a necessidade de se ajustar o preço negociado, diante de vantagens provenientes de intangíveis⁶⁰. Este dispositivo ficou conhecido, na prática norte-americana, como *super-royalty* e sua aplicação exige que anualmente os contribuintes estejam sujeitos à revisão e ajustes nos *royalties* cobrados, a fim de assegurar que estes continuem "comensurados" com a renda que o intangível produz nas mãos do cessionário⁶¹. Diante das dificuldades para a determinação do conteúdo dessa cláusula, os congressistas determinaram que se reformulasse a regulamentação vigente desde 1968, a fim de refletir as novas exigências legais. O Departamento do Tesouro norte-americano editou, em 18 de outubro de 1988, um estudo sobre este dispositivo, que ficou conhecido como *White Paper*⁶². Este gerou diversas discussões⁶³, até que em julho de 1994 editou-se a regulamentação final acerca dos intangíveis⁶⁴, complementadas em

60 Sobre a evolução no direito norte-americano, cf. Gorge N. Carlson et al., *The US. Final Transfer Pricing Regulations: The More Things Change, the More They Stay the Same*, in *Tax Notes International*, agosto, 1994, pp. 333-348; um estudo específico e abrangente sobre a disciplina dos preços de transferência para os intangíveis é encontrado em MOGLE, James R., *Intercompany Transfer Pricing for Intangible Property*, in *Tax Management Transfer Pricing. Special Report*, v. 6, nº 2, Report nº 25, 21 de maio de 1997.

61 Adicionou-se a seguinte sentença à Seção 482: "in the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible".

62 *A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code*, IRS Notice 88-123, 1988-2 C.B. 458 (Section 482 White Paper).

63 Cf. Fred de Hosson (ed.), *Transfer Pricing for Intangibles. A Commentary on the White Paper*, Deventer, Kluwer, 1989; Edward Maguire; Manuel Theisen et al., *Verrechnungspreise bei Lizenzen und Dienstleistungen*, Munique, Beck, 1990.

64 Reg. §§1.482-4 a -6.

dezembro de 1995 e maio de 1996, no que se referia aos acordos de repartição de custos (*cost sharing agreements*)⁶⁵. Conforme explica Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, "este padrão impõe, via de regra, que as receitas derivadas da transferência ou licença de uma propriedade intangível seja comensurável com as rendas atribuíveis àquele item de propriedade intangível. Essencialmente, objetiva que as partes repartam os lucros de acordo com, entre outras coisas, ativos utilizados, custos incorridos, funções econômicas exercidas, riscos assumidos e intangíveis utilizados"⁶⁶. Yariv Brauner aponta, na comensurabilidade, duas virtudes: (i) reconhecimento de que a análise pura do *arm's length* nem sempre é exigida e (ii) ênfase na importância da transferência de bens intangíveis e admissão de que nem sempre se pode contar com bens comparáveis⁶⁷.

Realmente, como anota AVI-YONAH, o Congresso não quis fazer crer que a comensurabilidade fosse compatível com o *standard arm's length*, destacando, do texto do relatório parlamentar, a passagem que afirmava que quem transfere um intangível procura remuneração pelo seu investimento, não fatores *arm's length*. Daí que mesmo que se encontrasse transação plenamente comparável, na qual o mesmo intangível fosse transferido a uma parte independente, nas mesmas circunstâncias, por uma taxa fixa de *royalties*, exigir-se-ia, do mesmo modo, a alocação do *super-royalty* no caso de transação entre partes ligadas⁶⁸. É o mesmo autor que anota, entretanto, que o *White Paper* não parecia confortável em abandonar o *arm's length*, optando por se referir às novas exigências como *Basic Arm's Length Return Method (BALRM)*, dedicando um capítulo à demonstração de que a comensurabilidade e o BALRM seriam compatíveis com aquele *standard*, o que, como anota AVI-YONAH, é difícil de se seguir, já que, por princípio, a comensurabilidade é aplicável na situação de falta de comparáveis. Ou seja, o que se tinha, quando muito, era uma nova definição para o *arm's length*, que já não mais seria a busca de preços comparáveis, mas

65 Reg. § 1.482-7. O tema específico dos cost-sharing agreements não será tratado neste estudo. Remete-se ao excelente trabalho de Alberto Xavier, "Aspectos Fiscais de *Cost-Sharing Agreement*", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 23, São Paulo, Dialética, pp. 7-24.

66 Cf. Antonio Carlos Amaral, O Preço da Transferência (*Transfer Pricing*) no Mercosul - II Jornada Tributária do Mercosul, in *Revista dos Tribunais, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 6, nº 22, janeiro/março, 1998, pp. 206-243 (221).

67 Cf. Yariv Brauner. O Valor segundo o Espectador: a Avaliação de Intangíveis para Fins de Preços de Transferência, in Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Tributos e Preços de Transferência*, 3º volume, São Paulo, Dialética, 2009, p. 267-303 (276).

68 Cf. Reuven Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, University of Michigan Law School, Program in Law and Economics, Archive, 2003-2009, Paper 73, 2007

antes qualquer método que viesse a alcançar resultados compatíveis com os que seriam buscados por partes independentes.

É a partir de tal constatação que AVI-YONAH conclui que se for aceita a premissa de que o *arm's length* não necessita de comparação, então esse *standard* incluiria um *continuum*, compreendendo até mesmo o *formulary apportionment*, já que até mesmo este poderia alcançar resultados semelhantes aos que seriam obtidos por partes independentes⁶⁹. A posição de AVI-YONAH constitui verdadeiro exagero: ainda que se possa admitir alguma flexibilidade na compreensão do que seja o *arm's length standard*, este certamente não abarca o *formulary apportionment*, método que não diz nada a respeito do preço que partes independentes praticariam se estivessem sob as mesmas condições⁷⁰.

Mantém-se, até os dias atuais, referências nos Estados Unidos a um *arm's length standard*, seja nos debates doutrinários, seja na própria legislação⁷¹. Desenvolvimento mais recente da jurisprudência dos EUA refere-se a um "objective standard", que não depende da intenção do contribuinte em distorcer os preços praticados, nos seguintes termos⁷²:

"Section 482 places a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer by determining the true taxable income of the controlled taxpayer. Sec. 1.482-1(a)(1), Income Tax Regs. (...) the 'arm's length' standard is meant to be an objective standard that does not depend on the absence or presence of any intent on the part of the taxpayer to distort his income."

4.2. A RELEVÂNCIA DO STANDARD NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O recurso ao *standard* surgido, assim, na legislação norte-americana, parece ter inspirado o texto dos modelos de acordos de bitributação até o presente. É bem verdade que os *Guidelines* da OCDE parecem tratar o *arm's length* como princípio. Inexistem, contudo, maiores preocupações dogmáticas acerca de tal

69 Cf. Reuven Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, *op. cit.*

70 Para uma crítica ao *formulary apportionment*, cf., Luís Eduardo Schoueri, *Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD*, *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, nº 12, Dezembro de 2015, *passim*.

71 Cf. a regulamentação ao § 482 do *Internal Revenue Code*: C.F.R. § 1.482-1, Treasury Regulations, §1.482-1(b)(1). *Paccor, Inc. v. C.I.R.*, 85 T.C. 754, p. 787.

72 United States Tax Court, *Xilinx Inc. and consolidated subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue*, 125, nº 4, 2010.

qualificação. Essa despreocupação dos *Guidelines* é evidenciada logo no primeiro parágrafo de sua introdução:

"1.1. This Chapter provides a background discussion for the arm's length principle, which is the international transfer pricing standard that OECD member countries have agreed should be used for tax purposes by MNE groups and tax administrations. The Chapter discusses the arm's length principle, reaffirms its status as the international standard, and sets forth guidelines for its application. (destaques do autor)"

Não se pode afirmar que os Guidelines tenham adotado qualquer sentido próprio acerca do que seja um principle ou um standard. Não há qualquer razão para se acreditar que a palavra "princípio" tenha sido empregada consoante a distinção fraca ou a distinção forte entre princípios e regras. Para fins de compreensão dos Guidelines, é suficiente a afirmação de que o "authoritative statement of the arm's length principle" encontra-se no Art. 9(1) da Convenção Modelo da OCDE, segundo o qual:

[Where] conditions are made or imposed between two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."

Se os *Guidelines* nada mais buscam que criar diretrizes para a aplicação deste dispositivo, cumpre examinar o próprio dispositivo. Longe de um princípio jurídico, o artigo 9º contém uma regra: uma regra de repartição de competência entre os Estados Contratantes. Por sua vez, a referência a "condições econômicas e financeiras que teriam sido ajustadas entre empresas independentes" (conduta social média) traz o *arm's length* como verdadeiro *standard* jurídico, nos termos do entendimento do homenageado aqui exposto.

Daí concluir-se que o Art. 9 lança mão de um *standard* para atribuir jurisdição ao Estado. Ele faculta que uma inclusão seja feita no lucro de uma empresa ("may be included") e, na Convenção Modelo da OCDE, obriga o ajuste correlato, desde que a inclusão tenha sido realizada até o limite estabelecido pelo *standard*. O fato de se facultar faz com que perca sentido falar-se em princípio. O Art. 9, deve-se insistir, constitui verdadeira regra alocativa. Princípio nunca faculta. De outro lado, não é possível relativizar o ajuste correlato: ele deve ser feito sempre que houve previsão no acordo. Não se trata de mero mandamento de otimização.

Existe grande margem de discricionariedade ao juiz ao interpretar essa cláusula, conforme descreve ROTHMANN. Contudo, nas palavras do homenageado, não se trata de “puro arbítrio”: no caso da interpretação do acordo, deve o juiz munir-se de todos os elementos relativos ao objeto e ao contexto do acordo, para concluir acerca da compatibilidade do expediente adotado pela administração tributária com o *standard* contido no acordo.

5. CONCLUSÃO

A adoção do *arm's length* deve levar em consideração a existência de princípios constitucionais que precisam ser observados, tais como a segurança jurídica e a capacidade contributiva, garantindo-se ao contribuinte o direito de comprovar que o método a princípio aplicável não condiz com as operações que realiza. Sua compreensão como *standard*, por outro lado, não permite que se afaste a necessária concreção, tão cara ao Princípio da Legalidade.

Com efeito, em que pese a compatibilidade da tributação com o acordo seja examinada a partir do *arm's length standard*, não se tem, no direito brasileiro, a aplicação de um *standard* diretamente ao caso concreto do contribuinte. Em vez disso, utilizam-se métodos, estabelecidos pela lei, que atuam na forma de presunções.

As margens predeterminadas brasileiras não devem ser rechaçadas de pronto. Garantindo-se aos contribuintes a necessária ajustabilidade, tem-se método eficaz, que alia arrecadação e segurança jurídica, assegurando-se, de outro lado, que o que se tributa é, efetivamente, renda (e nada além disso). As margens predeterminadas devem ser interpretadas como presunções relativas, sob pena de se ter sua incompatibilidade não apenas com o ordenamento jurídico brasileiro, mas também com os acordos internacionais celebrados pelo Brasil.

9. A tributação brasileira dos lucros de empresas controladas residentes em países com acordos de bitributação

Luis Flávio Neto

INTRODUÇÃO

Já há mais tempo do que desejaria, recém ingresso no programa de mestrado da Faculdade de Direito do Largo Francisco, encontrei um amigo para um café antes da primeira aula da disciplina então ministrada por GERD WILLI ROTHMANN. Esse amigo, provavelmente contagiado por minha euforia, me perguntou se haveria problema em também assistir àquela aula, como ouvinte. Sugeri que perguntasse ao PROFESSOR GERD.

Sala cheia, lá se foi o meu amigo lhe pedir permissão. Como certamente não se tratava da primeira vez que recebia um pedido dessa natureza, o professor prontamente compreendeu e pediu silêncio à sala para que todos soubessem a sua posição. Na sala de aula do PROFESSOR GERD, ouvintes não eram permitidos; só seriam admitidos *falantes*, ao que o meu amigo seria sempre muito bem vindo caso estivesse disposto não apenas a ouvir, mas também a contribuir, por meio de sua fala, com as suas reflexões. Com clareza germânica, tínhamos ali, antes mesmo do início da aula, a primeira lição: suas disciplinas seriam vocacionadas aos falantes desejosos por debates.

Um debate plural e profícuo pressupõe *falas de diferentes interlocutores a priori relevantes, disponibilidade de cada participante para evolução de seu pensamento (falantes também ouvem), organização dos instrumentais adotados e, se existentes, coerência nas conclusões*. E não há como se referir ao PROFESSOR GERD sem menção a sua intensa e valorosa participação, há aproximadamente 40 anos, nas Mesas de Debates promovidas semanalmente pelo Instituto de Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Nesta obra em homenagem ao PROFESSOR GERD, este artigo acadêmico procura contribuir ao debate dos que se preocupam com a correta aplicação dos acordos de bitributação celebrado pelo Brasil, bem como convidar mais *falantes* para essa fundamental discussão. Para a necessária delimitação deste ensaio, será selecionado um *problema para análise* (tópico “1”) e apresentada uma *proposta*