

Coordenador
Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA
**DIREITO
TRIBUTÁRIO
ATUAL**

31



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2014

1. Introdução. 2. A Transição do Regime Monárquico para o Regime Republicano: a Formação do Pacto Tributário Federativo na República Velha. 3. A Contribuição de Rui Barbosa para a Consolidação das Reformas Tributárias na República Velha. 4. O Relatório do Ministro da Fazenda e seus Aspectos Tributários. 5. A Consolidação da Discriminação de Competências Tributárias Prevista na Constituição de 1891. 6. Considerações Finais.

79

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Presunções Jurídicas, *Arm's Length* e o Conceito de Custo para Fins de Preços de Transferência

1. As Ficções Jurídicas e as Regras de Preços de Transferência. 2. As Presunções Jurídicas e as Regras de Preços de Transferência. 3. Presunções Jurídicas e Margens Predeterminadas. 4. O Método CPL e a Noção de Custo para Fins de Preços de Transferência. 5. Considerações Finais.

96

RAMON TOMAZELA SANTOS

A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para evitar a Dupla Tributação da Renda - entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes

1. Introdução. 2. A Concorrência Fiscal Prejudicial e os Paraísos Fiscais. 3. A Convenção Modelo da OCDE e a Troca de Informações. 4. A Troca de Informações nos Acordos de Bitributação Celebrados pelo Brasil. 5. Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais do Intercâmbio de Informações. 6. Comentários Finais.

117

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

Limite à Compensação de Prejuízos Fiscais na Extinção de Pessoa Jurídica - um Caso para Solução através de Redução Teleológica (ou notando a Existência de Silêncio Eloquente)

I - Panorama Legislativo e Jurisprudencial. II - A Discussão, como Posta. III - Breve Crítica à Discussão, como Desenvolvida. IV - Solução através de Redução Teleológica (passando pelo Silêncio Eloquente).

146

RÔMULO CRISTIANO COUTINHO DA SILVA

O Alcance Constitucional da não Cumulatividade do ICMS

1. Introdução. 2. Considerações Iniciais sobre a não Cumulatividade. 3. Não Cumulatividade no ICMS: Crédito Físico e Crédito Financeiro. 4. O Alcance da não Cumulatividade do ICMS na Constituição Federal de 1988. 5. A Repercussão Geral do Tema no Supremo Tribunal Federal. 6. Conclusão.

162

Artigos de Autores Convidados, Anais de Congressos, Resenhas

CARLO GARBARINO

Regime Fiscal das Reorganizações Internacionais e no Âmbito da União Europeia

1. Reorganizações Societárias: um Quadro Geral e Sistemático. 2. Tipologia das Reorganizações Transnacionais. 3. As Reorganizações Europeias em Geral.

4. Operações Transnacionais sobre Bens de Primeiro Grau. 5. Operações Transnacionais com Bens de Segundo Grau. 6. Operações Transnacionais Relacionadas a Sujeitos.

177

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Eireli e o Regime Simplificado de Tributação

1. Introdução. 2. Do Cooperativismo. 3. Das Eirelis. 4. Da Hermenêutica Tributária. 5. Do Regime Simplificado de Tributação. 6. Conclusão.

196

JACQUES MALHERBE

Contratos de Rateio de Despesas e Contratos de Compartilhamento de Custos

1. Definição e Natureza. 2. Aplicação das Regras de Preços de Transferência. 3. Outras Questões Tributárias.

211

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Relatório do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional do IBDT

218

Presunções Jurídicas, *Arm's Length* e o Conceito de Custo para Fins de Preços de Transferência

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Resumo

Reconhecendo a importância do princípio *arm's length* para a interpretação da legislação que inspira, o presente artigo investiga o conceito de "custo" trazido pela Lei nº 9.430/1996 para a aplicação do Método do Custo de Produção mais Lucro. Parte-se da natureza das regras de preços de transferência enquanto legítima presunção jurídica para se identificar, seja na experiência internacional, seja na marca característica da legislação brasileira - as margens predeterminadas de lucro -, evidência suficiente de que a Lei nº 9.430/1996 não se limita a considerar o custo contábil no Método CPL, abrindo espaço para custo normal e custo planejado. *Palavras-chave:* princípio *arm's length*, presunções jurídicas, método do custo de produção mais lucro, custo histórico, custo normal, custo planejado, custo calculado.

Abstract

Recognizing the relevance of the *arm's length* principle for the interpretation of the legislation it inspires, this article investigates the notion of "cost" established by Law No. 9,430/96 for purposes of the application of the Cost Plus Method. It starts from the nature of transfer pricing rules as a legitimate legal presumption to identify, either in the international experience or in the main characteristic of Brazilian legislation - the predetermined profit margins -, evidence enough that Law No. 9,430/96 does not limit the Cost Plus Method to historical accounting cost, leaving room to normal cost and planned cost.

Keywords: *arm's length* principle, legal presumptions, cost plus method, historical cost, normal cost, planned cost, calculated cost.

Passados 18 anos desde a edição da Lei nº 9.430/1996, a expressão *arm's length* incorporou-se ao jargão jurídico, para identificar o critério que inspira a legislação de preços de transferência. Assumindo feição de mandamento de otimização, exige que se busque substituir o preço praticado entre partes relacionadas por outro que seria obtido, em transação comparável, entre partes independentes. Neste sentido, os métodos previstos na referida lei constituem alternativas, previstas pelo legislador, para que se apure qual seria um preço *arm's length* aceitável para substituir o preço praticado pelo contribuinte.

Em que pese o referido critério, enquanto exigência imediata do Princípio da Igualdade, condicionar a própria validade dessa legislação, não é raro que as

autoridades administrativas, em infeliz desacerto, acabem por deixar de lado a premissa acima apontada: em vez de interpretarem os dispositivos legais à luz do princípio que os inspira, buscando a todo momento chegar a um preço *arm's length*, optam por interpretação restritiva dos dispositivos legais, buscando incrementar o valor do ajuste a ser oferecido à tributação. Não surpreende, daí, o resultado, com frequência, ser preços parâmetros que nada têm em comum com aqueles que seriam avençados entre partes independentes.

Visando evidenciar a importância de se considerar o *arm's length* na interpretação da Lei nº 9.430/1996, o presente estudo toma o caso do Método do Custo de Produção mais Lucro, indagando qual, afinal, o conceito de custo a ser adotado para a aplicação do referido método. Num raciocínio imediato, dir-se-ia ser o custo contábil (histórico) aquele a ser tomado como base sobre a qual se acrescenta a margem predeterminada. A favor desse raciocínio ter-se-ia o fato de a legislação de preços de transferência não passar, afinal, de um capítulo da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e, se esta possui um conceito de custo (contábil), seria imediata sua extensão a todas as matérias referentes ao imposto. É, aliás, a linha seguida pela Instrução Normativa nº 1.312/2012. Esta, repetindo prática consolidada pelos atos normativos que a precederam, apresenta lista taxativa dos itens que podem ser computados como integrantes do custo para fins de cálculo do método, privilegiando o custo histórico.

O que se constatará neste estudo é que o custo contábil, posto relevante para outras matérias, não é o melhor ponto de partida para uma legislação de preços de transferência. Ao contrário, se o objetivo é buscar a prática de terceiros independentes, poderá ser necessário apurar o custo normal do mercado, não o custo efetivo. Daí buscar-se o custo planejado para a ele agregar-se a margem de lucro.

Esse raciocínio se verá reforçado no caso brasileiro, quando se têm margens predeterminadas. Assumindo que estas revelam a presunção legal de margens que normalmente se adotam, concluir-se-á que margens *normais, usuais*, se aplicam sobre custos *normais, usuais*. Para que se compreenda este aspecto, será necessário evidenciar que a legislação de preços de transferência parte de presunções legais, e estas, por sua vez, baseiam-se naquilo que *normalmente* acontece.

Afinal, já se demonstrou¹ que as regras de preços de transferência, ao determinarem sejam considerados, para fins fiscais, os preços praticados por partes independentes em condições de mercado - preços que se reputam ser aqueles derivados da aplicação dos métodos -, comporta, em simultâneo, uma ficção e, especialmente, uma presunção jurídica.

O presente artigo retomará esta e outras ideias, desenvolvendo-as à luz da experiência internacional e da marca característica da legislação brasileira - as margens predeterminadas de lucro - com o propósito de evidenciar que, encontrando-se na Lei nº 9.430/1996 presunções construídas a partir da prática do mercado, não comporta dito diploma legal noção de "custo" cujo conteúdo o distancie daquele que lhe atribuem os agentes independentes.

¹ Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*, 3ª edição, São Paulo, Dialética, 2013, pp. 101-103.

1. As Ficções Jurídicas e as Regras de Preços de Transferência

1.1. Ficções jurídicas

Em que pese autores do estofa de Cornil² e Borghese³ associarem 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"⁴), impondo ao jurista uma afirmação que ele mesmo saberia não corresponder à verdade⁵, 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 Demelius⁶, 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 Esser⁷, Cifuentes⁸, Colacino⁹ e Pugliatti¹⁰ confirmar que, em seu sentido histórico, a ficção nunca significou uma afronta à realidade, representando apenas uma remissão normativa.

Precisa, assim, a posição de Bernhöft, para quem a ficção jurídica não passa de expediente através do qual o legislador determina sejam aplicadas, a dada hipótese de incidência (*fingierter Tatbestand*, ou hipótese ficta), certas sanções previamente definidas para outra situação (*Fiktionsbasis*, ou base da ficção)¹¹. É dizer, na esteira de Meurer¹², que as ficções legais são meras abreviaturas, cujo efeito é a conexão de uma hipótese de incidência a uma sanção legal que é consequência de outra norma ou hipótese de incidência, tal como o reconhece Kelsen, para quem a ficção, por exemplo, determina, sem pretender qualquer contradição com a realidade, "que se apliquem ao filho adotivo as mesmas normas válidas para o filho verdadeiro"¹³.

² Cf. Georges Cornil, "Reflexões sobre a ficção no Direito", *Revista Forense* v. LXXXII, ano XXXVII, 1940, pp. 597-598.

³ Cf. Sofio Borghese, "Presunzioni (Diritto Penale e Diritto Processuale Penale)" (verbete), in: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (coords.), *Novissimo Digesto Italiano*, v. XIII, Turim, Unione Tipografica, p. 773.

⁴ Cf. Paul Fofiers, "Présomptions et fictions", in: C. Perelman e P. Fofiers (coords.), *Les présomptions et les fictions en Droit*, Bruxelas, Établissements Émile Bruylant, 1974, p. 102.

⁵ No Brasil, esta parece ser a linha seguida por Miranda, para quem "a ficção enche de artificial o suporte fático" (cf. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, *Comentários ao Código de Processo Civil*, tomo IV, Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 235).

⁶ Cf. Gustav Demelius, *Die Rechtsfiktion in ihrer geschichtlichen und dogmatischen Bedeutung*, Weimar, Hermann Boehlau, 1858.

⁷ Cf. Josef Esser, *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*, 2ª ed., Francoforte, Vittorio Klostermann, 1969.

⁸ Cf. Rafael L. Cifuentes, *Naturaleza jurídica de la "fictio iuris"*, Madri, Ediciones Rialp, 1963.

⁹ Cf. Vincenzo Colacino, "Fictio iuris" (verbete), in: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (coords.), *Novissimo Digesto Italiano*, v. VII, Turim, Unione Tipografica.

¹⁰ Cf. Salvatore Pugliatti, "Fizione" (verbete), *Enciclopedia del Diritto*, v. XVII, Milão, Giuffrè.

¹¹ Cf. Franz Bernhöft, "Zur Lehre von Fiktionen Aus römischen und bürgerlichem Recht", *Festgabe für Ernst Immanuel Bekker* zum 16, Weimar, agosto de 1907, pp. 241-290.

¹² Cf. Dieter Meurer, "Die Fiktion als Gegenstandslehre", in: Rüdiger e Jürgen (coords.), *Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung*, Berlin, Heidelberg e Nova York, 1976, p. 283.

¹³ Cf. Hans Kelsen, *Zur Theorie der juristischen Fiktionen - Annalen der Philosophie*, v. 1, Leipzig, 1919, pp. 642-643.

1.2. Ficções jurídicas e preços de transferência

Trazendo o raciocínio para o Direito Tributário, tem-se que o instituto da ficção jurídica nada mais é do que uma forma de "emprestar" o consequente de uma norma jurídica a um antecedente distinto daquele que imediatamente lhe corresponde. Pode a ficção jurídica, assim, vir a atribuir a um antecedente diverso da hipótese tributária original o mesmo consequente, *i.e.*, a mesma obrigação tributária, contanto que tal antecedente esteja dentro da esfera de competência do ente tributante, bem como siga todos os outros requisitos legais para que possa gerar exatamente aquela obrigação.

Tomada a ficção jurídica por figura que atribui, a certo antecedente, o consequente de norma diversa, surge imediata a relação do instituto com a legislação de preços de transferência, dado esta "emprestar" às transações entre partes ligadas o consequente jurídico das transações entre partes independentes.

Se através das regras de preços de transferência as transações entre partes vinculadas serão, para efeitos tributários, valoradas como se de transações entre partes independentes se tratasse, haverá, pois, verdadeira ficção jurídica, no sentido exposto, já que se atribui, à transação entre partes relacionadas, o consequente jurídico (tributação) daquelas similares, praticadas entre partes independentes. Ou seja: o legislador não ignora tratar-se de uma transação entre partes relacionadas. Ele a contempla como tal e determina que a riqueza ali gerada seja apurada como se calcularia se houvesse uma transação comparável, entre empresas independentes.

Diante da ficção, Fisco e contribuinte não deverão mais perquirir qual o preço efetivo da transação, juridicamente irrelevante na determinação do lucro tributável, que se baseará no preço de terceiros independentes. A investigação, daí, passa a ser qual seria o preço de terceiros independentes (*arm's length*), este sim base para a tributação.

De nada adianta, daí, a alegação de que o preço efetivo da transação entre as partes ligadas foi outro: este preço não produz consequências jurídicas, já que ao legislador não importa saber por quanto as partes negociaram, e sim por quanto partes independentes celebrariam negócio comparável. Descabe, neste sentido, a "prova em contrário". Esta aparece para o caso de presunção, a qual surge em um segundo momento na matéria de preços de transferência.

2. As Presunções Jurídicas e as Regras de Preços de Transferência

Se por ficção dá-se à transação entre partes relacionadas o tratamento jurídico de partes independentes, a apuração de como estas se relacionariam implica falar-se, ao lado da ficção jurídica de que se tratou acima, em uma presunção. Explica-se.

2.1. Presunções jurídicas

Didáticos quanto à matéria, o artigo 1.349 do Código Civil francês¹⁴ e o artigo 2.727 do Código Civil italiano¹⁵ definem as presunções como "as consequên-

¹⁴ "(...) sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu".

¹⁵ "Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato."

cias que a lei ou o magistrado tira de um fato conhecido para um desconhecido", refletindo a arraigada noção de que presunção é a ilação que se extrai de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido, tal qual reconhece a dicção adotada pelo artigo 349 do Código Civil português¹⁶.

A definição já permite distinguir entre as presunções ditas "simples" ou "do homem", de um lado, e, de outro, as presunções legais. Ensina Spengler que as primeiras, próprias da vivência de cada um, decorrem da liberdade de raciocínio do aplicador da lei a partir dos fatos que lhe são apresentados, a quem caberá a decisão pela sua aplicação ou não, ao passo que as segundas, derivando de expresso mandamento legal, limitam a liberdade do aplicador na medida em que o legislador dispõe sobre sua ocorrência, uma vez verificados os pressupostos por ele estabelecidos¹⁷. As presunções simples, também se afastando das legais, dispensam a produção de prova para serem desmentidas, bastando, para tanto, serem contrapostas à possibilidade de ocorrer outro fato, diverso do presumido, porém tão provável quanto este¹⁸.

As presunções legais, por sua vez, distinguem-se entre relativas (*iuris tantum*) e absolutas (*iuris et de iure*), conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário¹⁹.

Em princípio, a presunção relativa nada mais faz do que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de uma prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário²⁰.

Schönke vai além, demonstrando que, para longe de qualquer inversão no ônus da prova, o que se dá é que, através de determinação em lei, a consequência legal passa a decorrer não mais da hipótese de incidência, mas de um indício escolhido pelo legislador²¹. Se a afirmação parece correta quando se tem em mente que a parte a favor de quem corre a presunção não resta de todo dispensada da prova - embora liberada de provar a ocorrência de um fato (hipótese ficta), deve demonstrar, em seu lugar, que se deu outro (base da presunção) -, há de se reconhecer que a inversão do ônus da prova não deixa de acontecer; uma vez que, concretizada a base da presunção, a prova sobre a ocorrência da hipótese ficta passa a ser da parte contra quem corre a presunção.

De toda forma, a lição do processualista alemão tem o mérito de indicar ser a presunção expediente que parte sempre de algo que se conhece, que se extrai da experiência prática, enfim, de um indício. Este surge, em tal acepção, enquan-

¹⁶ "Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido."

¹⁷ Cf. Alexander Spengler, *Inhalt und Wirkung der Vermutungen im Bürgerlichen Gesetzbuch*, Idstein i.T., Buchdruckerei Georg Grandpierre, 1915, pp. 4-5.

¹⁸ Cf. Adolf Schönke, *Zivilprozeßrecht*, Karlsruhe, C. F. Müller, 1949, p. 223.

¹⁹ Moacyr Amaral Santos fala, ainda, em presunções "mistas" ou "intermediárias", correspondentes àquelas contra as quais não se admitem provas outras que não as referidas e previstas na própria lei. Cf. Moacyr Amaral Santos, *Primeiras linhas de Direito Processual Civil*, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 504.

²⁰ Cf. Alfons Warlo, *Über die Unterschiede von Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen*, Breslau, Schlesische Volkszeitung, 1914.

²¹ Cf. Adolf Schönke, *Zivilprozeßrecht*, Karlsruhe, C. F. Müller, 1949, p. 221.

to a causa - o fato que se conhece - que tem por efeito o conhecimento de um fato antes ignorado (presunção)²². É, por assim dizer, fato conhecido ao qual o aplicador do Direito - ou o próprio legislador - atribui força probante suficiente de um fato desconhecido, justamente porque a experiência prática lhe demonstra que o segundo deriva ou acompanha o primeiro.

Ilustrativo, a este respeito, o julgamento levado a cabo pelo rei Salomão, que se relata enquanto o mais antigo dos casos de presunção de que se tem notícia²³. Confrontado pelos fatos narrados por duas mulheres a reivindicar a maternidade de uma criança e sendo-lhe impossível conhecer a sua verdade, determinou o soberano fosse a criança cortada ao meio, entregando-se uma metade a cada uma das reivindicantes. Diante da postura impassível de uma das mulheres quanto à decisão, contrastada pela extrema sensibilização da outra, preferindo fosse a criança entregue à primeira para que lhe poupassem a vida, não hesitou Salomão em reformular o seu veredicto, presumindo mãe a segunda mulher e concedendo a esta a guarda da criança.

Não conhecendo a verdade tal como ocorrida e não lhe assistindo prova outra que não as afirmações das partes, fiou-se o rei naquilo que a experiência lhe indicava ser o legítimo comportamento materno. Encontrou, assim, no afeto e nas lágrimas da segunda mulher, por usuais e esperadas de uma mãe que vê a vida de seu filho em risco, indícios conhecidos e suficientes de maternidade a lhe permitir alcançar a presunção.

Se o exemplo evidencia partirem as presunções simples ou "do homem" da experiência da vida, outra não é a conduta esperada do legislador ao fixar, em lei, presunções, as quais devem, igualmente, guardar relação com a experiência prática e a realidade das coisas. Efetivamente, lembra Arruda Alvim que, se as presunções simples são "decorrentes do raciocínio comum do homem, em considerar verdadeiro um fato, por inferência de outro fato", as presunções criadas legalmente trazem o mesmo expediente, "e por isso o próprio raciocínio está traçado na lei"²⁴. Embora uma derive do labor intelectual daquele que aplica o Direito e outra seja fruto do legislador, presunções simples e legais trazem idêntico procedimento, do que se tem a lição de Moacyr Amaral Santos, asseverando que "as presunções ou são o resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem"²⁵.

Interessante, neste sentido, o levantamento histórico de Hedemann, que, partindo da lição de von Bar, aponta derivarem as presunções legais das presunções incutidas repetida e costumeiramente nos pretores romanos pelos jurisconsultos, que as construíam a partir de sua experiência dos fatos²⁶.

²² Cf. Moacyr Amaral Santos, *Prova judiciária no cível e comercial*, v. 5, São Paulo, Max Limonad, 1968, pp. 398-399.

²³ Cf. Sérgio Carlos Covello, *A presunção em matéria cível*, dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo (orientador: Rubens Limongi França), São Paulo, 1982, p. 7.

²⁴ Cf. Arruda Alvim e Teresa Alvim Pinto, *Manual de Direito Processual Civil*, v. 2, São Paulo, RT, 1991, p. 338.

²⁵ Cf. Moacyr Amaral Santos, *Prova judiciária no cível e comercial*, v. 5, São Paulo, Max Limonad, 1968, p. 368.

²⁶ Cf. Justus Wilhelm Hedemann, "Las presunciones en el Derecho", *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1931, pp. 52-53.

Se da repetição e generalização das presunções elaboradas pelos juristas a partir de costumes e práticas arraigados no seio popular surgiram as presunções legais, não surpreende tenham estas de encontrar referência na experiência prática. É dizer, citando Rozas Valdes, que as presunções exigem um enlace lógico entre o fato conhecido e o fato desconhecido²⁷, devendo se fundar, aponta Guidi, em um "critério objetivo de probabilidade", do qual se tenha que, "se a prova dá a verdade, a presunção dá a verossimilhança"²⁸. Daí o pensamento de Decotignies, para quem a presunção, sendo verossímil (*vraisemblable*), parte da ideia de probabilidade²⁹.

Entre nós, a questão foi bem percebida por Teresa Ancona Lopez, cuja lição, ainda em 1978, já trazia que a característica fundamental de uma presunção jurídica "é a existência de um fato tido por verdadeiro, e verdadeiro, neste caso, é o provável, isto é, aquilo que geralmente costuma acontecer, segundo a nossa experiência"³⁰.

Com efeito, fala a autora em uma "lógica fundada na experiência", apresentando, para a construção de uma presunção, duas etapas, que reputa devem ser utilizadas tanto pelo aplicador do Direito quanto pelo legislador: uma primeira, indutiva, que, da observação de acontecimentos semelhantes, alcança uma regra geral (a "verdade da experiência"); e uma segunda etapa, agora dedutiva, onde a regra geral derivada da experiência serve de premissa maior, que, contraposta ao fato conhecido (premissa menor), leva à presunção (conclusão)³¹.

Segue a autora esclarecendo exigir a construção da presunção que sempre se insira, na premissa maior do silogismo, uma regra "estabelecida segundo o que habitualmente acontece", para que se possa atingir, então, uma conclusão provável; desse modo, o fato presumido afigura como "consequência verossímil" da situação de fato, podendo, nessa condição, ser aceito pelo espírito humano como "provavelmente verdadeiro"³². Surge a presunção, assim, como noção que, fundada na ideia de probabilidade, encontra na relação de verossimilhança a sua estrutura lógica³³.

Compreensível, assim, a assertiva de Marcos Bernardes de Mello, assinalando serem as presunções "estabelecidas com fundamento na experiência que aponta o sentido dado como o mais provável e mais próximo da realidade", não lhes sendo possível pretender "a modificação da própria realidade"³⁴. De preocupação

²⁷ Cf. Jose A. Rozas Valdes, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madri, Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1993, p. 41.

²⁸ Cf. Paulo Guidi, *Teoria jurídica del documento*, Milão, Giuffrè, 1950, p. 234.

²⁹ Cf. Roger Decotignies, *Les présomptions en Droit Privé*, Paris, R. Pichon & R. Durand-Auzias, 1950, p. 15.

³⁰ Cf. Teresa Ancona Lopez, "A presunção no Direito, especialmente no Direito Civil", *Revista dos Tribunais* nº 513, São Paulo, RT, 1978, p. 29.

³¹ Cf. Teresa Ancona Lopez, "A presunção no Direito, especialmente no Direito Civil", *Revista dos Tribunais* nº 513, São Paulo, RT, 1978, p. 31.

³² Cf. Teresa Ancona Lopez, "A presunção no Direito, especialmente no Direito Civil", *Revista dos Tribunais* nº 513, São Paulo, RT, 1978, p. 31.

³³ Cf. Teresa Ancona Lopez, "A presunção no Direito, especialmente no Direito Civil", *Revista dos Tribunais* nº 513, São Paulo, RT, 1978, p. 38.

³⁴ Cf. Marcos Bernardes de Mello, *Teoria do fato jurídico - plano da existência*, São Paulo, Saraiva, 2008, p. 91.

semelhante partilha Giselda Hironaka, quando assevera que as presunções "não devem negar as verdades evidentes já confirmadas pela experiência", devendo, ao contrário, "guiar-se por aquilo que elas seriam - caso fossem evidentes -, complementando-as"³⁵. Aduz a autora, neste sentido, nascerem as presunções do labor dos "cientistas do Direito" que, ante a impossibilidade do conhecimento da verdade mesma, buscam "estabelecer conclusões segundo aquilo que costumeiramente se passa no mundo sensível, elaborando hipóteses lógicas e racionalmente valoradas"³⁶.

A noção de que as presunções devem manter nexos com a experiência prática e a realidade, dado o juízo de probabilidade que lhes é subjacente, pode ser encontrada, ainda, em Pontes de Miranda, quando este sugere sejam as presunções absolutas ou inafastáveis reservadas aos casos em que parece ao legislador "que a probabilidade contrária ao que se presume é extremamente pequena", havendo que se reconhecer que, trazendo a lei uma presunção *iuris et de iure*, teria havido por bem o legislador "desprezar os casos de possível não-ocorrência do que se presume"³⁷.

Em verdade, o compromisso que as presunções jurídicas devem guardar com a experiência comumente encontrada já levou, na doutrina, a intenso debate quanto às presunções absolutas, não sendo raro encontrar quem negue sua existência, atribuindo-lhes a natureza de ficção jurídica (entendida enquanto inverdade ou negação da realidade) em razão do receio de que aquelas, por inadmitirem provas em contrário, possam acabar se desvinculando da realidade.

Embora no Direito romano já fossem previstas as presunções absolutas, os glosadores da Idade Média não as reconheciam, porquanto distinguem, apenas, ficções e presunções, conforme correspondessem, ou não, à realidade³⁸. Na mesma linha, o entendimento de Warlo³⁹ e Becker⁴⁰, segundo o qual as presunções absolutas nada mais seriam que normas de direito material travestidas de presunções. Evidentemente, tal entendimento está ligado à ideia de que as ficções seriam "mentiras jurídicas" e, destarte, não se distinguiriam das presunções absolutas, quando estas contrariassem os fatos, *i.e.*, se afastassem da realidade.

Mesmo entre os que sustentam não se confundirem ficção e presunção absoluta é comum encontrar o entendimento que busca a diferenciação a partir da verossimilhança da afirmação, reconhecendo que, se a ficção pode desnaturar a realidade, na presunção absoluta, o fato deve permanecer verossímil, ainda que não se admita prova em contrário por razões de segurança jurídica⁴¹. Neste sen-

³⁵ Cf. Giselda Maria F. Novaes Hironaka, *Responsabilidade pressuposta*, Belo Horizonte, Del Rey, 2005, pp. 239-240.

³⁶ Giselda Maria F. Novaes Hironaka, *Responsabilidade pressuposta*, Belo Horizonte, Del Rey, 2005, p. 271.

³⁷ Cf. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, *Tratado de Direito privado - parte geral*, v. 3, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, pp. 448-449.

³⁸ Cf. José L. Perez de Ayala, *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Madri, Ed. de Derecho Financiero, 1970, p. 19.

³⁹ Cf. Alfons Warlo, *Über die Unterschiede von Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen*, Breslau, Schlesische Volkszeitung, p. 14.

⁴⁰ Cf. Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1972, p. 464.

⁴¹ Cf. François Geny, *Science et technique en Droit Privé positif*, Paris, Recueil Sirey, 1921, p. 389.

tido segue Ramponi, para quem, pressupondo tanto a presunção quanto a ficção a existência de um fato, deve a primeira supor um fato que provavelmente é verdadeiro¹².

Pelo que já se considerou acima a respeito da ficção jurídica, a diferença entre esta e a presunção, para longe de se basear na verossimilhança das afirmações normativas, reside, antes, em sua estrutura - enquanto, na ficção, remete-se determinada hipótese à consequência legal firmada para outra situação, a presunção permite comprovar fato desconhecido a partir de algo que se conhece¹³. O debate é relevante por refletir e confirmar a noção de que às presunções jurídicas, assentadas que são em um juízo de probabilidade levado a cabo pelo legislador ou aplicador da lei, não é cabido se distanciar da realidade encontrada na experiência prática.

2.2. Presunções jurídicas e preços de transferência

Se elas, nas palavras de Campos Batalha, "estribam-se sobre aquilo que geralmente acontece"¹⁴, é em presunções que se está a falar quando se apresentam os métodos para o cálculo dos preços de transferência enquanto instrumentos de concretização do princípio *arm's length*, tomando-se os preços que deles derivam como aqueles praticados entre terceiros independentes no mercado. É, em verdade, através de uma presunção que se permite sejam os preços avençados entre partes relacionadas tidos por *at arm's length* porquanto condizentes com a aplicação dos métodos, que refletem a precificação encontrada no mercado.

Ou seja: nos preços de transferência, temos, num primeiro momento, uma ficção, *i.e.*, a substituição do preço efetivo da transação por aquele preço de mercado. Mas não para aí o legislador. Num segundo momento, determina ele como fixar o preço de mercado, que será, afinal, a base para a tributação. É a determinação deste preço de mercado se faz por uma presunção.

Não se presume, portanto, que o preço calculado por meio dos métodos seja aquele praticado entre as partes. Como visto, este último preço é irrelevante, para efeitos jurídicos. *O que se presume é que por meio dos métodos se conheça o preço de mercado.*

Dado que as presunções baseiam-se na experiência, sendo dotadas de alto grau de probabilidade, também esse requisito há de se verificar na matéria dos preços de transferência: o preço parâmetro a ser obtido a partir dos critérios legais deve ser *muito próximo* daquele que terceiros independentes efetivamente praticariam em situações comparáveis.

É o que se verifica com os métodos previstos na legislação de preços de transferência. Eles partem de algo que se conhece, da prática que se extrai do

mercado, do comportamento que se verifica entre agentes econômicos não relacionados, encontrando o legislador, ali, indícios suficientes a lhe permitir firmar, por presunção, os valores trazidos pelos métodos como aqueles que teriam sido praticados entre partes independentes em circunstâncias de mercado.

Se dos métodos de cálculo dos preços de transferência, enquanto veras presunções jurídicas, são esperados referibilidade com a experiência comum e elevado grau de probabilidade, vale o raciocínio: como um terceiro independente costuma fixar seus preços?

É razoável admitir que o agente parta da prática do mercado, ou seja, que ao fixar seus preços, investigue preços de seus concorrentes. Do mesmo modo, é razoável admitir que ele busque fixar seus preços partindo de custos e a eles adicionando certa remuneração ou, ao contrário, tendo um preço de venda fixado pelo mercado, recuse-se a adquirir produtos para revenda que não lhe assegurem margem de lucro adequada. Tal o raciocínio, baseado na experiência, que fundamenta as presunções que dão base aos métodos desenvolvidos para a apuração dos preços segundo o princípio *arm's length*.

Há, com efeito, notável semelhança entre os métodos elaborados no âmbito da OCDE - e, no mais, aqueles adotados pelo legislador pátrio - e os métodos clássicos ensinados pela Administração de Marketing para a fixação dos preços de uma empresa. Os métodos do *Cost Plus* e *Resale Price* (no Brasil, os métodos CPL e PRL, respectivamente, ou CAP e PVA e PVV, para a exportação) assemelham-se ao mais simples dos métodos de precificação, chamado por Kotler de *Cost Plus Pricing*, onde o empresário fixa seu preço de olho na margem de lucro a ser atingida, *i.e.*, adicionando uma margem de lucro ao custo de seu produto¹⁵. Outro método de precificação que pode se assemelhar ao *Resale Price* e ao *Cost Plus* é o *Breakeven Pricing* ou *Target Profit Pricing*¹⁶. Já o *Compared Uncontrolled Prices* (na lei brasileira, os métodos PIC, PVEx e os aplicáveis às *commodities*) assemelha-se ao método de *Competition-based Pricing*, no qual o empresário baseia-se na concorrência para fixar seus preços¹⁷.

Não há dúvida de que os elementos de precificação ensinados pelos manuais de Marketing podem se mostrar mais complicados e até mesmo combinar métodos diferentes de precificação. Guardam, entretanto, inegável correspondência com aqueles propostos para o controle dos preços de transferência a partir do princípio *arm's length*, que se apresentam como verdadeira presunção de que uma empresa em regime de mercado, seguindo a prática comum, calcula seus preços segundo uma daquelas fórmulas.

É a própria OCDE, ademais, quem reconhece partirem os métodos de cálculo dos preços de transferência daquilo que é revelado pela experiência do mer-

¹² Cf. Lamberto Ramponi, *La teoria generale delle presunzioni nel Diritto Civile italiano*, Turim, Bocca, 1890, p. 51.

¹³ Interessante, a este respeito, a lição de Fuller: ao passo que, na ficção, diz-se "na presença do fato B, deve-se agir como se ocorresse o fato A", na presunção é dito "a presença do fato B é prova conclusiva do fato A" (cf. Leo L. Fuller, *Legal fictions*, Stanford, Stanford University Press, 1967, p. 41).

¹⁴ Cf. Wilson de Campos Souza Batalha, *Instituições de Direito Processual do Trabalho*, São Paulo, Max Limonad, 1951, p. 317.

¹⁵ Cf. P. Kotler e G. Armstrong, *Principles of marketing*, New Jersey, Prentice Hall, 1999, p. 314.

¹⁶ "Another cost-oriented pricing approach is *breakeven pricing*, or a variation called *target profit pricing*. The firm tries to determine the price at which it will break even or make the target profit it is seeking." (Cf. P. Kotler e G. Armstrong, *Principles of marketing*, New Jersey, Prentice Hall, 1999, p. 315)

¹⁷ "Consumers will base their judgement of a product's value on the prices that competitors charge for similar products." (Cf. P. Kotler e G. Armstrong, *Principles of marketing*, New Jersey, Prentice Hall, 1999, p. 318)

cado, referindo-se a comparação entre a transação e outras opções realisticamente a sua disposição, já que empresas independentes somente transacionam se viem que a alternativa é claramente a mais atrativa. Daí a conclusão daquela Organização no sentido de que todos os métodos que aplicam o princípio *arm's length* têm em comum o conceito de que empresas independentes consideram as opções que estão à sua disposição, comparando uma e outra e tendo em vista as diferenças¹⁸.

3. Presunções Jurídicas e Margens Predeterminadas

Quando confrontado com as práticas internacionais, o recurso às margens predeterminadas revela-se a nota destoante da disciplina brasileira dos preços de transferência inaugurada pela Lei nº 9.430/1996. Ao contrário da sistemática que propõe a OCDE, houve por bem o legislador nacional buscar, ele próprio, na experiência, quais seriam as margens de lucro praticadas em transações entre partes não relacionadas, presumindo-as, em lei, a partir dos indícios que encontrou na realidade de mercado.

Assim é que, uma vez mais, surge a noção de presunção jurídica, de que se vale o legislador quando da edição de regras ocupadas com o controle dos preços de transferência.

A legislação brasileira não se contenta em fiar-se na sistemática proposta pela OCDE, limitada a presumir os métodos como representativos da prática comumente encontrada no mercado, restando ao contribuinte e ao Fisco complexa análise funcional quando de seu cálculo. Indo além do que propõem os trabalhos da OCDE, viu o legislador pátrio, na presunção jurídica, expediente útil para fixar, ele próprio e a partir do conhecimento que tem da experiência dos fatos, as margens de lucro que presume serem aquelas praticadas por agentes independentes. Valeu-se o legislador de presunção, destarte, para alcançar interessante compromisso entre o princípio *arm's length* e a praticabilidade.

Com efeito, enquanto atende ao primeiro princípio atribuindo às transações entre partes vinculadas, por ficção, o tratamento fiscal de transações realizadas entre partes não relacionadas e enxergando, nos métodos, presunção de preços praticados entre agentes independentes em circunstâncias de mercado, deu o legislador brasileiro importante passo adiante ao fixar em lei as margens de lucros a serem consideradas quando do cálculo dos métodos, presumindo-as, desde logo, *at arm's length* em razão dos indícios extraídos da prática geralmente encontrada no mercado.

Dispensou, assim, Fisco e contribuinte de investigá-la por si próprios, afastando a legislação brasileira, em nome da praticabilidade, das dificuldades que acompanham a experiência internacional, onde a margem de lucro, ainda que assentada pela prática de mercado, não resta presumida pelo legislador, devendo ser comprovada mediante complexa análise funcional e de comparabilidade.

Ademais, a concessão do legislador pátrio à praticabilidade, presumindo, em lei, margens de lucros, não deve causar qualquer estranheza, já que por conta

¹⁸ Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris, OCDE, 2010, parágrafos 1.34 e 1.35.

delas não se entra necessariamente em confronto com a capacidade contributiva, concretizada no princípio *arm's length*. É importante ter em mente que a Lei nº 9.430/1996 não impõe tais percentuais como obrigatórios, já que estes podem ser alterados, em determinadas circunstâncias, por ato de ofício do Ministro da Fazenda, podendo o contribuinte, ainda, com base em publicações, pesquisas e relatórios oficiais, buscar comprovar a prática de margens diversas daquelas estabelecidas.

Caso fosse vedada a demonstração de que terceiros independentes praticam margens de lucro diversas, não restariam dúvidas de que as margens, de presunções relativas, tornar-se-iam absolutas, inadmissíveis em sede de imposição de tributos. Relevante, então, o artigo 20 da Lei nº 9.430/1996, cujo conteúdo não convive com a ideia de presunções absolutas. Ao contrário, é ele que, ao permitir alterações de margens, assegura a constitucionalidade da Lei nº 9.430/1996, legitimando a presunção legal - agora relativa - e confirmando o compromisso da legislação com o princípio *arm's length*.

Não teve a lei, assim, a pretensão de fazer crer sejam todas as transações realizadas entre partes independentes, sob as mais diversas circunstâncias, precisadas a partir das margens de lucros que fixou. Por óbvio que, neste caso, poderia a presunção, por absoluta, desvincular-se, em determinadas situações, da realidade dos fatos, ganhando ares de arbitrariedade em afronta às exigências do princípio *arm's length*.

Antes e para longe de impor presunções absolutas e arbitrárias, houve por bem o legislador, a partir daquilo que sabe geralmente ser encontrado no mercado, tomar determinadas margens de lucros por adequadas, presumindo-as, por força da experiência, *at arm's length*, mas sempre possibilitando ao contribuinte demonstrar-lhe o contrário ao pleitear a alteração das margens.

Em verdade, se o legislador se valeu, quando da fixação das margens, da prática comum do mercado, que, por sua generalidade e recorrência, constituiu-lhe indício suficiente para a presunção, nada impede que determinada transação, apresentando particularidades que atribuam às partes riscos extraordinários ante funções pouco usuais, comporte remuneração diversa daquela imaginada, por presunção, pela lei. Afinal, parte esta da regra, não das exceções encontradas no mercado.

Surge o ajuste de margens, então, como mecanismo de calibração entre o princípio *arm's length* e a praticabilidade, conciliando ambos no bojo da Lei nº 9.430/1996.

4. O Método CPL e a Noção de Custo para Fins de Preços de Transferência

Demonstrada a natureza das regras de preços de transferência, comportando vera presunção jurídica da prática encontrada entre terceiros independentes, e esclarecido ter o legislador igualmente se servido do expediente da presunção para a fixação das margens predeterminadas de lucro, passa-se ao estudo do Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL).

Parte-se de breve relato acerca da utilização do *Cost Plus* por agentes de mercado, suficiente para que se demonstre estar, uma vez mais, diante de legítima Presunção jurídica. Em etapa seguinte, investigar-se-á qual teria sido a realidade

que o legislador teria contemplado, conferindo-lhe ares de probabilidade a justificar a presunção de que o preço assim alcançado (preço parâmetro) seria o preço que terceiros independentes praticariam.

4.1. O Cost Plus enquanto presunção

O *Cost Plus* é emblemático para evidenciar que a presunção embutida nos métodos encontra-se baseada na observação do que acontece na realidade.

De fato, Casley encontra na obra de Hall e Hitch, publicada ainda em 1939, a primeira evidência formal da utilização do método na formação de preços por agentes de mercado, que se alastraria, a partir de então, para inúmeros trabalhos. Destes, faz testemunho o de Langholm, asseverando, em 1969, que "industrial price makers were reported to adhere almost unanimously to a formula according to which price is determined by adding an estimated profit margin to average or 'full' cost"⁴⁹.

Segue Casley considerando que, embora veja no estudo dos dois economistas da década de 1930 a primeira expressão do *Cost Plus* enquanto observação da metodologia de precificação encontrada na indústria, o método se encontraria assentado em noção muito mais remota, corporificada na máxima da "lei do custo". Esta, estabelecendo ser imperioso ao comerciante, sob pena de ter seu comércio destruído (*destruere ventur*), recuperar os seus custos acompanhados de um lucro razoável, é atribuída a pensadores tão antigos quanto São Alberto Magno, São Tomás de Aquino e João Duns Escoto, que a teriam formulado a partir da prática historicamente firmada no comércio⁵⁰.

Em que pese terem a globalização e as pressões concorrenciais daí derivadas repercutido na prática do mercado, obrigando muitos de seus agentes a conciliarem os seus preços com aquele que já prevalece (os denominados *price takers*) e levando outros a os fixarem em vista do preço praticado por seus competidores, e não dos seus próprios custos, Casley encontra, em estudos recentes, a confirmação de que a precificação a partir do custo permanece *alive and well*, notadamente em situações, não raras, onde não há informações confiáveis a respeito da demanda e sua elasticidade⁵¹.

Não é difícil perceber, assim, que, ao trazer o método do *Cost Plus* para o controle de preços de transferência, o legislador, concebendo legítima presunção, nada mais faz que fixar em lei um raciocínio que a mera observação da realidade já intuía.

4.2. O que, afinal, o legislador presumiu ser o custo usualmente incorrido?

Reconhecendo ser prática arraigada, no mercado, a precificação de bens e serviços a partir dos custos incorridos pelo agente, presume o legislador derivar, de tal expediente, valor condizente com o princípio *arm's length*. Daí estabelecer, no inciso III do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, o método CPL como apto ao con-

trole dos preços de transferência, definindo-o como o custo médio de produção de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares àqueles controlados, acrescidos de tributos cobrados em sua exportação e de uma margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo.

O primeiro desafio na busca da transação idealizada pelo legislador no método CPL é indagar quais os custos sobre os quais deve o contribuinte aplicar a margem de lucro para alcançar o preço parâmetro para fins de dedutibilidade do montante que desembolsou na aquisição do bem, serviço ou direito de parte a ele relacionada.

De fato, limita-se o legislador a esclarecer que a apuração do custo médio deverá levar em conta os "custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos", sem trazer maiores detalhes sobre a natureza e a composição daqueles.

De tal tarefa se desincumbiram as autoridades fiscais, já na Instrução Normativa nº 38, editada em 1997. Apresentando extensa regulamentação dos poucos artigos que então trazia a Lei nº 9.430/1996 sobre o controle dos preços de transferência, dispôs aquele ato normativo que, para fins de cálculo do método CPL, seriam considerados "exclusivamente" os custos "incorridos na produção do bem, serviço ou direito", conforme expressamente discriminados pelo parágrafo 4º de seu artigo 13⁵².

Seguiram as autoridades fiscais com o mesmo entendimento quando da edição das posteriores Instrução Normativa nº 32, de 2001, e Instrução Normativa nº 243, de 2002, incluindo-se dispositivo equivalente ao artigo 13, parágrafo 4º, destes atos normativos, ainda, na atual Instrução Normativa nº 1.312, de 2012, consoante se vê no parágrafo 5º de seu artigo 15.

Assim é que, ante o silêncio da Lei nº 9.430/1996, optaram as normas administrativas editadas pela Receita Federal por apontar, taxativamente, quais os elementos que poderão ser computados como integrantes do custo para fins de cálculo do método CPL. Excluindo quaisquer outros custos, demonstra a lista taxativa reproduzida pela Instrução Normativa nº 1.312/2012 o privilégio dado pelas autoridades fiscais ao custo histórico, que, de apuração notoriamente simples, limita-se aos custos de aquisição constantes das contas passadas da empresa, inadmitindo correções e ajustes de qualquer ordem.

O raciocínio das autoridades tributárias é de compreensão singela: não tendo o legislador explicitado a que "custo" se referia, buscou-se na legislação do imposto de renda outra ocasião em que a mesma expressão é empregada.

⁵² A saber: (i) o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de bem, serviço ou direito; (ii) o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção; (iii) o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem; (iv) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão de bens, serviços ou direitos aplicados na produção; (v) os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

⁴⁹ Cf. Andrew Casley, "The basic framework of the cost-plus method", *International transfer pricing journal*, Amsterdã, IBFD, março/abril de 1999, p. 39.

⁵⁰ Cf. Andrew Casley, "The basic framework of the cost-plus method", *op. cit.*, p. 40.

⁵¹ Cf. Andrew Casley, "The basic framework of the cost-plus method", *op. cit.*, p. 39.

Identificado o custo contábil, item que integra a apuração do lucro do exercício, pareceu adequado supor que a expressão “custo”, trazida na Lei nº 9.430/1996 confundir-se-ia com o custo histórico, já que este seria aquele incorrido “durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos”. Desconsiderou que a empresa incorre em custos que, por não representarem desembolsos, não se confundem com o custo histórico.

A simplicidade da solução abraçada pela Administração Tributária não demora a trazer dificuldades, resvalando para indesejável simplismo face às exigências do princípio *arm's length*.

Basta ver que, embora inclua o custo do pessoal de supervisão, a norma administrativa fiscal passa ao largo de fenômeno, bastante comum, em que a compradora dos produtos exerce, ao mesmo tempo, algumas funções de supervisão, sem cobrar por isso. Tais valores deveriam, à luz da instrução normativa, ser computados no custo de produção, embora contabilmente sequer constem da contabilidade da produtora.

Se o exemplo, baseado que é na própria dicção adotada pela instrução normativa, já revela a insuficiência da postura adotada, o entendimento das autoridades fiscais não resiste a uma análise mais acurada, da qual se acaba por extrair a sua incompatibilidade com a Lei nº 9.430/1996.

Com efeito, tendo a sistemática brasileira de preços de transferência acatado o princípio *arm's length* como decorrência imediata do princípio da igualdade, abraçando-o como vero pressuposto de sua validade, não há espaço para uma interpretação da Lei nº 9.430/1996 que implique desapego injustificado àquele princípio.

Tal é o que faz a instrução normativa na medida em que se tem em conta que, na formulação internacional do princípio *arm's length*, mostram os trabalhos da própria OCDE, acompanhados pela doutrina, que o custo de que fala o método do *Cost Plus* comporta variações a afastá-lo do mero custo contábil passado.

Ademais, se o princípio *arm's length*, ao impor, nos métodos, presunção da prática de mercado, já afasta a posição das autoridades fiscais, o legislador brasileiro, presumindo, ele próprio, a margem de lucro a ser considerada quando do cálculo do método CPL, confirma não comportar a noção de “custo” de que fala a Lei nº 9.430/1996 conteúdo que o afaste da experiência que se sabe encontrada entre terceiros independentes.

4.3. Arm's length e o custo para fins de preços de transferência

Refletindo expediente que encontrou nos agentes de mercado, a OCDE⁵³ conceitua o método *Cost Plus* a partir dos custos incorridos pelo fornecedor, em uma transação controlada, relativos aos bens ou serviços fornecidos a um comprador vinculado, adicionando-se àqueles, então, uma margem de lucro adequada

⁵³ Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris, OCDE, 2010, parágrafo 2.39.

(*appropriate cost plus mark up*) face às funções e aos riscos assumidos, obtida a partir de uma comparação hipotética (*hypothetischer Fremdvergleich*) com terceiros⁵⁴.

Admite a OCDE, então, encontrar o método *Cost Plus* dificuldades para sua aplicação, notadamente no que diz respeito à determinação dos custos a serem considerados⁵⁵. Lembram as *Guidelines*, neste ponto, que, embora seja verdade que uma empresa, para sobreviver, deve ter condições de cobrir seus custos, estes podem não ser determinantes do lucro apropriado; circunstâncias há em que não é possível encontrar um *link* discernível entre os custos incorridos e o preço de mercado, como no exemplo onde uma descoberta valiosa é realizada a partir de pequenos custos incorridos na pesquisa, ou onde o bem foi obtido a partir de custos diluídos em anos de pesquisas realizadas sem propósito específico, caso notório de setores onde as atividades de pesquisa e desenvolvimento são expressivas.

Se as *Guidelines*, por um lado, não trazem resposta imediata às complexidades próprias do controle de custos, a OCDE, enfrentando a questão da identificação destes, retoma as exigências do princípio *arm's length* para asseverar não ser mandatória, e tampouco recomendável, a adoção irrestrita do método do custo histórico; pelo contrário, pode ser interessante adotar o custo médio e, sendo possível a mensuração, recomenda-se a adoção de custos outros, exemplificados pelos custos de reposição e custos marginais, se de tal consideração resultar uma estimativa mais acurada da margem de lucro⁵⁶.

Este raciocínio parece bem refletir o princípio *arm's length*, se este se baseia na prática de terceiros independentes. Afinal, tendo em vista que a técnica de presunção exige que o legislador observe o que *normalmente* se pratica no mercado, fica evidente que comerciantes não costumam calcular seu preço a partir da aposição do *mark up* sobre o custo histórico; antes, é mais comum que a margem de lucro seja aplicada sobre o custo normal, ou corrente.

Outra não parece ser a linha seguida por Wittendorff, que, admitindo poder um teste *at arm's length* sob o método *Cost Plus* basear-se tanto no custo histórico quanto em custos projetados⁵⁷, reconhece que havendo mudança significativa no fator “custo” depois de este ter sido incorrido, o custo histórico pode revelar-se base inadequada para determinar o valor de mercado real efetivo de um produto⁵⁸.

Em verdade, para as *Guidelines*, parece descabida a adoção de um parâmetro único e definitivo a contemplar todos os casos, cujas particularidades farão impor, à luz do princípio *arm's length*, a solução mais adequada⁵⁹.

⁵⁴ Cf. Andrea Lahodny-Karner, “Die geschäftsfallbezogenen Standardmethoden in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 1995”, in: Michael Lang (org.), *Die neue Verrechnungspreisrichtlinien der OECD*, Viena, Linde, 1996, p. 49.

⁵⁵ Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris, OCDE, 2010, parágrafo 2.43.

⁵⁶ Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris, OCDE, 2010, parágrafo 2.49.

⁵⁷ Nas palavras do autor, “an arm's length test under the cost plus method may be based on the projected or actual COGS” (cf. Jens Wittendorff, *Transfer pricing and the arm's length principle in International Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2010, p. 727).

⁵⁸ Cf. Jens Wittendorff, *Transfer pricing and the arm's length principle in International Tax Law*, op. cit., p. 733.

⁵⁹ Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris, OCDE, 2010, parágrafo 2.52.

A postura da OCDE, encontrando acolhimento na doutrina, fez sentir sua influência. A este respeito, cita-se Silberztein e Hublot, que, ante a ausência de regramento específico, na França, para a determinação dos custos a serem considerados quando do cálculo do *Cost Plus*, não hesitam em se referir às *Guidelines* para entender que, na prática, a determinação dos custos dependerá das circunstâncias de cada caso, sendo razoável tomarem-se todos os tipos de custos - incluindo custos extraordinários, indiretos, marginais e que tais - por passíveis de inclusão no cálculo, contanto que haja razões econômicas para tanto e que o contribuinte tenha condições de demonstrá-las⁶⁰.

Também Casley e Abu-el-Ata, discorrendo sobre a aplicação do *Cost Plus* no Reino Unido, embora apontem a preferência das autoridades fiscais - baseada na premissa de que o método, simplório, seria reservado a atividades de baixo risco e complexidade - pela aplicação da margem de lucro apenas sobre custos efetivos, entendem não haver problema em que o contribuinte tome por referência custos orçados, demonstrando-os, dado o amplo suporte para tanto nas *Guidelines* da OCDE⁶¹.

A posição dos referidos autores, extraindo dos trabalhos da OCDE a previsão de que o custo de que parte o *Cost Plus* comporta elementos que vão além de meros desembolsos efetivos mensurados pelo método histórico, não é despropositada. Ora, caso se tome por verdadeiro - como a sua evolução, herdeira que é de trabalhos já realizados desde a antiga Liga das Nações, indica ser - que as *Guidelines*, partindo do consenso internacional alcançado no âmbito da OCDE, refletem a interpretação comum que é dada quanto ao conteúdo do princípio *arm's length*⁶², outra não haveria de ser a postura adotada, dadas as exigências deste.

Conquanto o relatório da OCDE não desça a maiores detalhes sobre o tema do que o quanto já exposto, a questão é bem explorada por Baumhoff, em análise que merece ser resumida na sequência⁶³.

Reconhece o autor alemão, no que se refere ao aspecto temporal, três hipóteses de cômputo de custos: o custo histórico, o custo normal e o custo planejado. Enquanto o primeiro baseia-se em dados reais (estando, assim, no plano do ser), os demais estão em estimativas da empresa (plano do dever ser).

O custo histórico baseia-se apenas nas contas passadas da empresa: computam-se os custos efetivamente incorridos, sem qualquer correção. Sua evidente vantagem está na relativa simplicidade e na possibilidade de poderem ser comprovados e verificados seus resultados, além de ser relativamente pequena a margem de manipulação do contribuinte. A seu desfavor, vem a influência que sobre ele exercem quaisquer fatores eventuais ou oscilações de custos.

⁶⁰ Cf. Caroline Silberztein e Marie-Laure Hublot, "The cost-plus method: determination of margin and cost", in *International transfer pricing journal*, Amsterdã, IBFD, março/abril de 1999, p. 53.

⁶¹ Cf. Andrew Casley e Ahmad Abu-el-Ata, "The cost-plus method", *International transfer pricing journal*, Amsterdã, IBFD, janeiro/fevereiro de 1999, p. 23.

⁶² Cf. OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris, OCDE, 2010, Preface.

⁶³ Cf. Humbertus Baumhoff, "Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen", in: Jörg Manfred Mössner et al., *Steuerrecht internationaltätiger Unternehmen*. Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, Colônia, Otto Schmidt, 1992, pp. 320-323.

Do ponto de vista da análise dos preços de transferência, a principal desvantagem do custo histórico é que este, no caso de empresas relacionadas, jamais é o mesmo que aquele incorrido entre empresas independentes. Os chamados "custos de transação" são diferentes. Basta lembrar que empresas relacionadas têm a certeza da qualidade do que estão comprando, enquanto empresas independentes por vezes incorrem em perdas no processo produtivo, devidas a diferenças nas qualidades dos bens vendidos. Adicionem-se os custos da transação propriamente dita (inclusive a inexistência de inadimplência), para se concluir pelo descompasso. As economias e deseconomias no processo produtivo influenciam, pois, o próprio custo.

Se for adotado o custo histórico para a aplicação do método do *Cost Plus*, aquelas economias e deseconomias próprias de uma relação entre partes relacionadas acabarão por influenciar o preço de transferência, o que vai contra o princípio *arm's length*, que procura reproduzir as situações em que terceiros independentes encontrar-se-iam.

Afinal, terceiros independentes ineficientes são obrigados a suportar as perdas decorrentes de suas falhas, reduzindo, assim, sua margem de lucro. Do mesmo modo, terceiros independentes que conseguem ganhos com eficiência e produtividade dificilmente repassam tais ganhos a seus clientes, preferindo, em geral, aumentar sua margem de lucro. Daí se ver que não condiz com a realidade do mercado (obviamente se pressupõe um mercado livre, não monopolizado) a circunstância de os custos efetivos maiores ou menores implicarem os consumidores pagarem preços maiores ou menores. Outra grande desvantagem desse método é que o custo assim apurado somente pode ser apurado *a posteriori*.

Visando afastar pelo menos o problema das oscilações de custos, refletidas no custo histórico, considera Baumhoff a técnica do custo normal, que, em lugar de buscar custos efetivamente incorridos, busca os custos efetivos em que "normalmente" se incorre, em média. Para tanto, tomam-se os custos do passado, desenhando-se, a partir daí, uma curva de normalização. Por tal técnica matemática, expõem-se os efeitos dos extremos, atingindo-se o valor "normal".

Finalmente, o cálculo do custo planejado é voltado ao futuro. É o custo que se espera venha a se tornar o custo efetivo. Daí seu caráter de dever ser, já que se fixa uma estimativa de produção e, a partir de estudos técnicos e econômicos de consumo, bem como à vista da experiência decorrente da observação constante do processo produtivo, chega-se ao custo planejado para o produto.

Das três possibilidades de custo acima apontadas, não parece haver dúvidas ser o custo planejado aquele que maior sintonia encontra nos cânones do princípio *arm's length*.

Essa conclusão baseia-se, de um lado, na já mencionada compatibilidade com a realidade da prática de terceiros independentes, na qual as economias e deseconomias são auferidas ou suportadas pelo fabricante por elas responsável. Esse fenômeno somente é isolado no caso do custo planejado, já que no custo efetivo e, pelo menos parcialmente, no caso do custo normal, tais economias e deseconomias repassam-se ao consumidor⁶⁴. Ademais, lembra Baumhoff que so-

⁶⁴ Cf. Humbertus Baumhoff, "Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen", *op. cit.*, p. 322.

mente o sistema do custo planejado respeita o princípio da consideração *ex ante*, a que se refere a doutrina, segundo o qual a comparação com terceiros independentes somente pode estar baseada em informações e relações que já sejam conhecidas ou pelo menos delineadas no momento da celebração do contrato.

O raciocínio do jurista alemão vem confirmado por Schnorberger, que, reconhecendo na literatura especializada o forte argumento pela possibilidade de consideração, no cômputo do *Cost Plus*, não apenas do custo histórico, mas também do normal e do planejado - ainda que estes venham a exigir documentação e controles adicionais a evitar manipulações -, entende-o justificado à luz do comportamento de terceiros independentes, dado que partes não relacionadas, quando calculam seus preços, precisam confiar muitas vezes em expectativas razoáveis, planos e custos *standard* a serem incorridos no futuro, mesmo com o risco de seu preço não cobrir os custos⁶⁵.

A questão temporal traz aquela referente a quais elementos devem ser computados no custo: apenas os pagos ou todos os incorridos, ainda que não representem desembolsos.

Cabe ver, aqui, que custo calculado não se confunde com o custo pago. Este considera apenas os custos que a empresa pagou, enquanto no custo calculado, o raciocínio inclui fatores não pagos, mas que merecem ser computados, por refletirem fatores de produção empregados.

Vale lembrar, neste ponto, que o legislador brasileiro foi bastante feliz, ao se referir aos "custos incorridos", abrindo espaço à consideração do custo calculado, posto que não pago, já que o custo calculado não deixa de apurar todos os fatores de produção que contribuíram. Tais são os casos dos juros sobre o capital próprio (ainda que a empresa não pague juros a seus acionistas, na maioria dos países, não deixa a empresa de fruir do capital e, neste sentido, há o emprego do fator capital, que deve ser remunerado pela atividade da empresa) ou da depreciação.

A este respeito, acerta Lahodny-Karner ao afirmar que o método do custo mais lucro parte do custo calculado, não do custo pago⁶⁶. Conforme aponta a autora, o princípio *arm's length* pressupõe o custo calculado, já que partes independentes utilizam tal custo para chegar ao preço de venda de seus produtos.

No mesmo sentido, Schnorberger, tomando por exemplos de custos calculados "rates of return on capital, risk premiums, and notional rental payments on property held", vê a necessidade de que a determinação dos custos, para fins do *Cost Plus*, siga aquela de compradores não relacionados, do que se teria a admissão de custos de tal natureza. Aponta o autor, inclusive, que, na Alemanha, a Administração Tributária está aberta à inclusão de custos calculados na apuração do método *Cost Plus*, desde que haja justificativas empresariais evidentes para tanto⁶⁷.

⁶⁵ Cf. Stephan Schnorberger, "The cost-plus method: determination of margin and cost", *International transfer pricing journal*, Amsterdã, IBFD, março/abril de 1999.

⁶⁶ Cf. Andrea Lahodny-Karner, "Die geschäftsfallbezogenen Standardmethoden in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 1995", *op. cit.*, pp. 49-50.

⁶⁷ Cf. Stephan Schnorberger, "The cost-plus method: determination of margin and cost", *op. cit.*, p. 61.

De tal entendimento partilha Baumhoff, para quem somente o custo calculado, por englobar o consumo de todos os fatores de produção, é o mais apropriado para a determinação de um "preço de custo", afinal, terceiros independentes negociam com base no preço de custo, que surge a partir do custo calculado⁶⁸. Pelo menos a médio prazo, diz o autor, todos os custos da empresa devem estar cobertos, se pretende-se vê-la sobreviver e, nesse sentido, deve ela ter condições de, no mínimo, cobrir seu preço de custo.

Daí, pois, parecer correto concluir que, contrariamente ao que afirmaram as autoridades tributárias desde a Instrução Normativa nº 38/1997, não há de ser o custo histórico a base para o método CPL, e sim o custo planejado, já que este sim concretiza o princípio *arm's length*.

4.4. As margens predeterminadas confirmam a opção pelo custo normal ou planejado

Ao passo que o princípio *arm's length* já releva ser o custo planejado e calculado aquele que maior sintonia encontra com a legislação de preços de transferência, as margens predeterminadas constantes da Lei nº 9.430/1996 confirmam a opção desta pela prática encontrada entre terceiros independentes.

O raciocínio é simples. Se o legislador nacional, dando um passo adiante ao que propõe a OCDE, valeu-se de presunção jurídica para fixar, em lei, as margens de lucro que presume serem aquelas praticadas por agentes independentes, não poderia ele ter partido de referencial diferente da experiência normalmente encontrada no mercado. Afinal, presunções, lastreadas que são em juízo de probabilidade, admitem-se apenas na medida em que estribadas sobre a prática e a realidade dos fatos.

Ou seja: se é verdadeiro que o legislador presumiu que terceiros independentes praticam uma margem de 20% sobre o seu custo, é lícito também admitir que o legislador tinha em mente um conceito de custo. Então, pergunta-se: teria o legislador partido de um conceito de custo histórico, ou de um conceito de custo planejado? Melhor dizendo: se o legislador presumiu uma margem que *normalmente* acontece, terá ele fixado uma margem a ser aplicada sobre um custo que *excepcionalmente* se verifica ou, ao contrário, a margem predeterminada se presume adequada sobre um custo que, também ele, *normalmente* acontece?

Não parece haver solução mais razoável que reconhecer que a margem de lucro que traz a Lei nº 9.430/1996 para o método CPL, por presumir o comportamento de terceiros a partir do que *típicamente* se dá no mercado, somente encontra justificção se partir de uma base (custo) igualmente *típica*.

Ora, se o custo *arm's length* encontrado entre terceiros independentes é determinado a partir de variáveis outras que não o mero custo contábil efetivo e historicamente apurado, revela-se desmedido tomar-se por custo, para fins do método CPL, elemento distinto daquele correspondente ao que comumente se passa em mercado. Tal postura, inadvertidamente abraçada pelas autoridades fiscais, acaba por retirar das margens predeterminadas o substrato que lhes é

⁶⁸ Cf. Humbertus Baumhoff, "Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen", *op. cit.*, p. 318.

subjacente enquanto presunções jurídicas que são: a referibilidade com a experiência prática, que lhes dá a condição de um juízo de alto grau de probabilidade.

5. Considerações Finais

Encontrando-se as regras brasileiras de preços de transferência fundadas no princípio *arm's length*, a interpretação de seus dispositivos há de o levar em conta. Se a formulação internacional daquele princípio reconhece, para o *Cost Plus*, elementos que afastam a noção de "custo" dos simples desembolsos contábeis passados, a postura das autoridades fiscais não parece encontrar guarida numa legislação que se legitima na medida em que prestigia a prática arraigada entre terceiros independentes.

A lei brasileira, entretanto, vai além: não se limita a apresentar os métodos enquanto presunção da prática de mercado, mas presume, ela própria, a margem de lucro a ser levada em consideração quando da apuração do preço parâmetro pelo método CPL. Entender que a margem parte de grandeza diversa do que aquela praticada em mercado implica negar-lhe a sua natureza de presunção, fulminando o juízo de alta probabilidade que ali deve subjazer.

Parece ser de direito, assim, que o preço parâmetro parta do custo normal ou calculado, não do custo histórico. Afinal, se o preço parâmetro reflete o que tipicamente acontece, peculiaridades de uma transação não hão de ter influência sobre sua apuração. O que se busca é o comportamento *normal* de um terceiro independente: este aplica o *mark up* sobre o custo normal ou calculado, dificilmente sobre o histórico.

A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para evitar a Dupla Tributação da Renda - entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes

Ramon Tomazela Santos

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor Assistente do Curso de Especialização do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo analisa a troca internacional de informações nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, com foco no debate entre a cooperação no combate à evasão fiscal e a proteção dos direitos dos contribuintes.

Palavras-chave: tributação internacional, acordos internacionais de bitributação, troca de informações, evasão fiscal, sigilo bancário.

Abstract

This paper analyzes the international exchange of information in double tax treaties signed by Brazil, with focus on the debate between the cooperation to combat tax evasion and the protection of taxpayers' rights.

Keywords: international taxation, double tax treaties, exchange of information, tax evasion, bank secrecy.

1. Introdução

O tema relativo ao intercâmbio de informações no Direito Tributário internacional cresceu de importância nas últimas décadas, ganhando maior notoriedade a partir do ano de 2001, com a declaração de "Guerra ao Terror" por parte dos Estados Unidos da América, em enérgica reação aos atentados terroristas contra as torres gêmeas do complexo empresarial do World Trade Center, em 11 de setembro daquele ano. Como a evasão fiscal pode estar atrelada à lavagem de dinheiro e ao financiamento de atividades criminosas (corrupção, terrorismo, tráfico de entorpecentes, crimes cibernéticos, venda ilegal de armas), mediante a utilização de rotas internacionais de circulação sigilosa, a troca de informação passou a ser ainda mais discutida na comunidade internacional. A crise financeira internacional desencadeada a partir de 2008 também contribuiu para a ampliação do intercâmbio de informações em matéria tributária, tanto em razão da instabilidade financeira provocada pelo fluxo de capitais irregulares, quanto em virtude da necessidade de maior arrecadação por parte dos Estados, para a recomposição dos cofres públicos abalados pela crise financeira¹.

¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. "Transparência fiscal internacional: situação atual e a posição do Brasil". *Direito Tributário internacional aplicado*. Volume VI. Coordenação de Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 202.