

## A PRATICIDADE COMO SINÔNIMO DE DESCONFIANÇA E AS MARGENS DE LUCRO FIXAS NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA\*

Eduardo Morais da Rocha\*\*

RESUMO: Este estudo pretende demonstrar que existe um estado de desconfiança latente - cuja faceta mais visível é o mau uso da praticidade contida no método do preço de revenda menos lucro (PRL), disciplinado nos artigos 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e 12, da Instrução Normativa nº 243/02, da Receita Federal (SRF) -, ao qual se deve, de alguma forma, colocar peias de modo a impedir que se corroam não somente a unidade e a confiança existente no sistema, mas também as garantias individuais dos contribuintes de boa-fé, principalmente quando, em nome do combate à evasão fiscal, o legislador e o Fisco presumem, nos preços de transferência, o lucro em margens fixas nas operações de importação para revenda de bem ou direito entre pessoas sujeitas ao mesmo poder de decisão, sem atentar para os preços praticados de acordo com as regras de um mercado de livre concorrência.

PALAVRAS-CHAVE: Desconfiança. Princípio da praticidade. Preços de transferência. Margens de lucro fixas.

### Introdução

Embora esteja autorizado a fazer uso da praticidade para uma aplicação mais cômoda e viável que torne a lei exequível através da massificação das relações tributárias com um menor gasto e uma maior economia para o erário, o Estado tem, frequentemente, lançado mão do instituto da praticidade - em detrimento de valores e princípios caros ao ordenamento jurídico, como os da segurança jurídica, da legalidade, do *arm's length* e da livre concorrência - para reduzir as complexidades de uma aplicação individualizada da lei, na desconfiança de que, em regra, os contribuintes agem de má-fé. Agindo assim, o Estado desvirtua o sentido original do princípio da praticidade, qual seja: facilitar a aplicação em massa da lei, em razão da supremacia do interesse público sobre o privado, para tornar a praticidade, unicamente, um instrumento de arrecadação de recursos aos cofres públicos.

Típico exemplo da desconfiança no Direito Tributário é o método do preço de revenda menos lucro (PRL), estatuído nos artigos 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e 12, da Instrução Normativa (IN/SRF) nº 243/02, da Receita Federal, no qual se observa um legislador e um executivo desconfiados do contribuinte, utilizando inadequadamente a praticidade, presumindo de modo absoluto a sua má-fé, reduzindo drasticamente as informações do ambiente e distorcendo a realidade.

\* Enviado em 27/1, aprovado em 10/2 e aceito em 9/3/2012.

\*\* Doutorando e mestre em Direito Tributário - Universidade Federal de Minas Gerais; especialista em Direito Público - Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios e Escola Superior da Magistratura do Distrito Federal e Territórios; juiz federal. Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. E-mail: eduardo.rocha@trf1.jus.br.

Tais dispositivos, um legal e outro infralegal, sob o pretexto de controlar os preços de transferência nas operações de importação para revenda de bens e direitos entre pessoas vinculadas, presumiram margens de lucro fixas, restringindo a possibilidade dos contribuintes de provar as hipóteses em que o preço ajustado, mesmo menor que o método legal, não importou transferência de lucro por via oblíqua; ou, ainda, os casos em que tal lucro, embora licitamente transferido, por estar em consonância com os valores praticados no mercado, não coaduna com as margens fixas legais.

A desconfiança generalizada do legislador e do Fisco em relação ao contribuinte, presumindo de forma absoluta a sua má-fé ao impor-lhe um método para determinação do preço parâmetro deduzido de margens de lucro fixas nas importações sem atentar para o fato de que essas margens não variam conforme o tipo de atividade econômica empreendida, macula frontalmente a livre concorrência e, principalmente, a segurança jurídica que decorre do Estado democrático de direito.

Cabe ressaltar que não se é contrário ao uso da praticidade pelo Estado, até mesmo porque a praticidade é um imperativo inexorável da racionalidade do mundo pós-moderno, onde os múnus estatais aumentam em ordem exponencial, aliados às complexidades cada vez maiores do ambiente e à dificuldade da fiscalização de operações envolvendo pessoas domiciliadas no exterior. Impõe-se necessário criar mecanismos que uniformizem e simplifiquem a aplicação da lei para que ela tenha efetividade - o que, em muitos casos, não é possível mediante o tratamento individual de cada fato gerador. Todavia, não se pode admitir que o princípio da praticidade seja utilizado no Direito Tributário com um viés unicamente de desconfiança, sem qualquer observância às garantias constitucionais do contribuinte, pressupondo-se, em bases absolutas, a sua má-fé.

## 1 Da confiança e da desconfiança sistêmica

Para a existência de um sistema jurídico entendido como um Estado democrático de direito, é imperativo que exista segurança jurídica, não só como um valor ético, mas também como um princípio, cujo núcleo essencial incorpore elementos como certeza, previsibilidade, confiabilidade e estabilidade às relações jurídicas dos particulares entre si e com o poder público, principalmente, de forma que se resguardem os indivíduos de eventuais arbítrios estatais.

Apesar das mudanças de paradigmas da Era Pós-Moderna decorrentes da constante evolução do mundo e da extrema complexidade das sociedades de risco de hoje em comparação ao passado, o sistema jurídico deve trabalhar como redutor e simplificador de tais complexidades, dando estabilidade e resguardando as expectativas legitimamente criadas pelo poder público, protegendo a confiança daqueles que acreditaram nele e, baseando-se nisso, fizeram um planejamento sério e tomaram decisões. Aliás, a globalização hoje é um fenômeno inexorável e uma característica da pós-modernidade, e tal fenômeno traz consigo uma maior quantidade de expectativas a serem satisfeitas em razão da maior complexidade do ambiente, embora as próprias contingências da realidade operem limitando tais expectativas criadas.

A tributarista Misabel Derzi ressalta, citando Luhmann, que há no sistema jurídico uma confiança sistêmica existente como valor, que, nas atuais e complexas sociedades de risco, funciona como uma técnica de redução das complexidades do ambiente - ou seja, uma forma auxiliar de solução de conflitos, pois através da confiança é possível antecipar o futuro, “comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, através da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo” (DERZI, 2009, p. 326).

A confiança sistêmica de Niklas Luhmann (1996, p. 4), portanto, funciona no sistema jurídico, reduzindo as complexidades do mundo pós-moderno, estabilizando as relações jurídicas, simplificando os problemas e antecipando as expectativas futuras pela projeção do presente. Isso porque, segundo o autor, aquele indivíduo que não dispõe de todas as informações deve confiar no Direito, na medida em que o futuro contém várias possibilidades que, necessariamente, não podem ter sido previstas, fazendo com que a confiança depositada limite essas possibilidades e, com isso, reduza a complexidade do sistema.

Fazendo, ainda, alusão à Luhmann, Misabel Derzi (2009, p. 334) acresce que o valor confiança existente de forma latente no sistema é também reflexivo, na medida em que a confiança de uns tem como pressuposto a confiança depositada por outros indivíduos, de forma que, da interseção de tais expectativas, surja a função do sistema de estabilizar tais relações jurídicas, produzindo um ambiente minimamente confiável.

Ocorre, todavia, que, segundo Luhmann, o sistema jurídico não absorve somente o valor confiança, mas também a desconfiança, que, do mesmo modo, existe de forma latente no ordenamento - pode-se, assim, falar em uma desconfiança sistêmica. Para o referido autor, de acordo com Misabel Derzi, a confiança não é somente o oposto da desconfiança, mas o seu equivalente funcional, porque, de forma mais drástica, esta também simplifica as complexidades das sociedades de risco: quem desconfia do outro precisa de muito mais informação, “mas ao mesmo tempo limita a informação àquilo que ela sente seguramente que pode confiar. Faz-se mais dependente com relação a menos informação” (DERZI, 2009, p. 334-335).

Por isso, apoiada na visão luhmanniana, Misabel Derzi (2009, p. 335-336) adverte que a desconfiança é também latente redutora das complexidades da realidade, mas seus efeitos são altamente perniciosos, já que as simplificações que promove reduzem substancialmente o número de informações, importando, no mais das vezes, renúncia a valores e princípios caros a toda a sociedade - como a segurança jurídica, sacrificada pelo fato de ser refutada a confiança sistêmica, difusa e reflexiva existente no Direito.

No Direito, observa-se a desconfiança em vários de seus ramos, em medidas diversas empreendidas pelo poder público, principalmente no Direito Penal e no Direito Financeiro. O estudo proposto, porém, ficará adstrito ao Direito Tributário, no qual a desconfiança se manifesta por meio de uma gama de deveres acessórios impostos aos sujeitos passivos tributários, pelo uso de estimativas, somatórios, pautas fiscais, presunções e ficções, que, segundo Misabel Derzi (2009, p. 335), têm o aspecto mais exacerbado

em “institutos como a substituição tributária progressiva, em que se cria a obrigação de pagar o tributo antes mesmo da ocorrência do fato jurídico, que lhe dá origem.

Para realçar o que foi dito, apoiado nas lições de Regina Helena Costa (2007, p. 280-300), professora da PUC-SP, podem-se citar, sem esgotá-los, alguns exemplos de desconfiança no Direito Tributário. São casos em que se observa um legislador desconfiado do contribuinte, presumindo de forma absoluta a má-fé deste, reduzindo drasticamente as informações do ambiente e distorcendo a realidade:

- a) na substituição tributária progressiva, na qual o legislador infraconstitucional ou os convênios interestaduais, ao extrapolar o disposto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, criam pautas fiscais desproporcionais de caráter absoluto, próximas das ficções;
- b) no controle de preços de transferência, objeto do presente estudo, em que, num dos métodos, presume-se, em margens fixas, o lucro nas operações de importação para revenda de bens ou direitos entre pessoas vinculadas;
- c) na cláusula geral antielisiva, inscrita no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN);
- d) nas limitações ao valor das deduções com gastos em educação no imposto de renda pessoa física (IRPF), que, ao restringir os abatimentos nas despesas, acaba, por via transversa, tributando não a renda do indivíduo - ou seja, o seu acréscimo patrimonial -, mas sim o próprio patrimônio deste.

As hipóteses ventiladas nos exemplos acima demonstram a desconfiança generalizada do Estado em relação ao contribuinte. Presume-se de forma absoluta a má-fé deste sem se admitir prova em sentido contrário, o que macula frontalmente a segurança jurídica, decorrente do próprio Estado democrático de direito.

Compreendida, em linhas gerais, a desconfiança que subjaz de forma latente e sistêmica no ordenamento jurídico, influenciando cada vez mais o Legislativo e o Fisco nos seus afazeres, urge que seja analisado mais detidamente, no próximo item, o princípio da praticidade para, com isso, adicionar elementos para observar como os poderes constituídos utilizaram-se, com desconfiança, de tal princípio ao editarem o artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e a IN/SRF nº 243/02.

## 2 O princípio da praticabilidade ou da praticidade

A professora Misabel de Abreu Machado Derzi (2004, p. 169) ressalta ser a praticidade “o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis”. Na prática, segundo ela, esse modo de pensar, ao estatuir “padrões rígidos, fechados e numericamente definidos que tecnicamente atuam como presunções ou ficções”, (DERZI, 1988, p. 253) desconsidera diferenças individuais. Ou seja: em nome do princípio da praticabilidade ou da praticidade, são estabelecidos esquemas abstratos generalizantes em detrimento das nuances do caso concreto, com o desiderato de se executar de forma simplificada a lei, propiciando a sua aplicação a vários fatos jurídicos similares.

Tal modo de pensar tipificante cria padrões rígidos, fechados, que não são tipos no sentido técnico: ontologicamente, tipos denotam, segundo a declinada professora da UFMG, uma abertura necessária para sua adequação às vicissitudes da hipótese concreta, ao contrário daquela forma de raciocinar que consiste em trabalhar com padrões e esquemas no intuito de facilitar a aplicação em massa da lei, conforme se verifica na seguinte passagem de sua obra, *verbis*: “O método simplificador é simples. Como lembra Arndt, ao invés de reduzir um fato individual complexo às circunstâncias relevantes para a subsunção da norma, o aplicador da lei trabalha com um caso padrão pronto para a subsunção” (DERZI, 1988, p. 255).

Assim, na criação desses tipos impropriamente ditos, trabalhar-se-ia com conceitos fechados, rígidos e não graduáveis, pois, em vez de se laborar com tipos formais, estatuir-se-iam esquemas fixos que desprezam as características individuais por uma questão de praticidade, em busca de simplificar-se a execução da legislação tributária. Karl Engisch (2001, p. 228) também já fazia alusão ao uso de tais técnicas de aplicação massiva da lei, às quais denominava de “cláusulas gerais”, que consistiam em “uma formulação da hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos”.

É bastante visível no Direito Tributário o uso de tais técnicas simplificadoras, principalmente pela administração fazendária quando cria tabelas de valores de imóveis urbanos e veículos automotores ou estabelece pautas de valores para mercadorias, visando a facilitar a aplicação e a execução das leis tributárias. Aliás, Alberto Xavier reconhece, expressamente, a existência de tais cláusulas gerais quando vislumbra, em determinados comandos normativos, um “grau de abrangência e abstração que permite sujeitar a uma consequência jurídica todo um domínio de casos [...]” (XAVIER, 2001, p. 27).

Todavia, o uso dessas cláusulas gerais não está restrito ao Poder Executivo, pois a cada dia, como muito bem observado pela tributarista Misabel Derzi (1988, p. 256-258), o Legislativo, ao estatuir a substituição tributária para frente e o lançamento por arbitramento, vem fazendo um uso crescente desse instituto. Surge daí, para a autora (2004, p. 177), um conflito bastante interessante, qual seja: o legislador, ao editar as leis - ou mesmo o administrador, ao executá-las - por meio de esquemas e padrões genéricos, rígidos e irrenunciáveis, em nome da praticidade, princípio difuso e implícito na Constituição decorrente da legalidade, desconsideram as nuances do caso concreto e restringem o alcance de outros princípios constitucionais, como o da igualdade, o da livre concorrência e o da segurança jurídica.

Assim, a diferenciação básica entre praticidade e interpretação individual do Direito consiste, de acordo com Misabel Derzi (1988, p. 262), no fato de que, na tipificação, se despreza a individualidade do caso concreto, dando-se primazia à aplicação massiva da lei por meio de padrões abstratos, ao contrário da interpretação, em que se aplica individualmente a norma atentando-se para as especificidades de cada caso.

Na obra em questão (DERZI, 1988, p. 267), são trazidas justificações para se criarem esquemas e padrões gerais e abstratos para a aplicação em massa da lei, tais como:

a defesa da esfera privada, impedindo-se a intromissão do Fisco na esfera individual das pessoas; a uniformidade da tributação, evitando-se o trato isolado de casos individuais; e o estado de necessidade administrativo, em face da desproporção entre a capacidade da administração para cumprir os seus misteres e os encargos criados pelo legislador.

É inconteste que o uso de padrões e esquemas generalizantes pelo Poder Executivo para a aplicação massiva da lei ofende o princípio da legalidade e o da indelegabilidade de funções, conforme adverte Misabel Derzi (1988, p. 283), os quais somente poderiam ser atendidos corretamente com a aplicação individual da norma. Todavia, não há como negar que, na realidade, o Estado, premido pela escassez de recursos tanto financeiros quanto humanos, recorre cada vez mais à praticidade para criar presunções genéricas e abstratas em detrimento da justiça fiscal, simplificando a execução da legislação tributária e, assim, possibilitando a aplicação massiva a diversos casos.

Em que pese o antagonismo entre a praticabilidade e a justiça tributária, a tributarista paulista Regina Helena Costa (2007, p. 402) tenta mitigar tais incompatibilidades, sugerindo que tais padrões, ou presunções, funcionem como um critério geral, sem, contudo, estabelecer um conteúdo definitivo, de forma a permitir que o contribuinte demonstre que o fato concreto possa estar divorciado do padrão legal estabelecido.

Assim, ao utilizar-se da praticidade, o legislador e o Fisco não podem desprezarem a primazia da realidade. Isso porque existem princípios outros, como o da segurança jurídica e o da livre concorrência, que vinculam o legislador na sua atividade legiferante, de modo que tais presunções e ficções estabelecidas em lei podem, quando muito, inverter o ônus da prova, mas nunca - como ocorreu na edição do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 - criar presunções que afetem a livre concorrência e a segurança jurídica e retirem do contribuinte a possibilidade de demonstrar que o preço por ele pactuado está em consonância com aqueles praticados pelo mercado.

### 3 Dos preços de transferência

Ao disciplinar os chamados preços de transferência - por intermédio, primeiramente, da Lei nº 9.430/96, pelas alterações promovidas pela Lei nº 9.959/00 e, após, por meio da IN/SRF nº 243/02 -, buscou o Estado brasileiro impedir que pessoas vinculadas, sujeitas a um mesmo poder de decisão, estando uma delas sediada em outro país, diminuíssem, através da transferência indireta de lucros, os valores do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) devidos. Isso porque, nas operações de exportação, importação e financiamento entre tais empresas, elas poderiam realizar ajustes artificiais na base de cálculo do lucro e, com isso, ser tributadas em valores diversos e, muitas vezes inferiores ao que seria devido em transações normais se tais pessoas não fossem vinculadas. O intuito do legislador foi impedir a prática lesiva aos cofres públicos de transferência de valores para o estrangeiro por meio da manipulação dos preços pactuados nas exportações ou importações de bens entre pessoas vinculadas.

Aliás, além de salutar, a regulação dos chamados "preços de transferência" torna-se imperativa na medida em que, sendo uma das partes envolvidas na transação

domiciliada no exterior, a análise pelo Fisco dos livros contábeis e de outros documentos relevantes torna-se, em regra, muito difícil, para não dizer impossível. Ora, estando uma das empresas negociantes situada em Estado soberano diverso, mas por ser coligada a outra no Brasil, como poderá a fiscalização brasileira ter acesso aos dados dessa empresa estrangeira, por vezes sigilosos, e à sua documentação fiscal?

Por se tratar de pessoas situadas em dois países soberanos diferentes e sujeitas a um mesmo poder de decisão, tais empecilhos dificultam o trato da questão sobremaneira, como se observa. Isso, por si só, justifica a regulação de tais transações, sendo esse um caso lícito - e mesmo necessário - de utilização estatal do princípio da praticidade, por meio do estabelecimento de presunções na fixação dos métodos referentes às diferentes operações para a criação dos preços de transferência.

Neste sentido são as lições de Paulo Ayres Barreto:

Como uma das partes vinculadas é necessariamente domiciliada em outro país, o exame de documentos, livros contábeis e outras informações importantes revela-se, em geral, inviável. Problemas que vão desde a dificuldade de acesso, sigilo de dados, práticas comerciais e contábeis distintas, características de mercado de difícil apreensão, produtos que não tem similar no cenário mundial, nações soberanas, dificultam sobremodo o controle dos preços de transferência. Agregue-se a isto a extrema facilidade que as partes contratantes, sendo vinculadas, têm para ajustar seus preços, transferindo lucro indiretamente. Quadra, diante desse contexto, admitir o recurso às presunções legais relativas, promovendo um equilíbrio entre o Fisco e contribuinte, de um lado, e entre contribuintes tais facilidades - isto é, sejam vinculados a pessoas jurídicas no exterior com as quais negociam preços de transferência - em relação àqueles que não as tenham, de outro. (BARRETO, 2001, p. 112)

Assim, o instituto dos preços de transferência justifica-se pela dificuldade que o Estado tem de fiscalizar operações entre empresas de um mesmo grupo, quando uma delas está situada no exterior, porquanto tais pessoas poderiam, no intuito de diminuir a carga tributária, manipular os preços praticados e, com isso, alterar a realidade. Tal fato prejudica diretamente o erário, na medida em que são alteradas as bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, reduzindo o tributo devido e afetando, ainda, a livre concorrência.

Pessoas independentes, que não sejam vinculadas a um mesmo grupo econômico, ficariam prejudicadas em suas transações diante de empresas coligadas, que poderiam, mediante negociação artificiosa, reduzir a sua carga fiscal, diminuindo os preços praticados em detrimento da concorrência, que não teria como recorrer a tal expediente. O presente fato, por si - evasão fiscal, dificuldade de fiscalização, barreiras internacionais e maculação da livre concorrência - demonstra a existência do chamado estado de necessidade administrativo, que, como visto no tópico anterior, mais do que legitima a utilização da praticidade pelo legislador.

As convenções de organismos supranacionais há muito já se preocupam com o tema em voga, tentando regulamentar os preços praticados por pessoas vinculadas com

o fito de evitar manipulação de preços, por ser esse um problema que refoge, somente, do âmbito interno de um Estado soberano - até mesmo porque, num mundo globalizado, preços praticados em condições anômalas por grandes corporações econômicas podem afetar o conjunto do tráfico negocial internacional.

Acerca desse tema são relevantes as lições da professora Alessandra Machado Brandão Teixeira (Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais), que demonstra, historicamente, a forma como a regulamentação dos preços de transferência evoluiu no plano internacional:

A disciplina dos preços de transferência tem origem na *Unitary Entity Theory* vigente à época da Sociedade das Nações (1927), que estabelecia que as sociedades controladas devessem ser consideradas da mesma forma que um estabelecimento permanente. Em consequência desse fato, a renda auferida por essas empresas viria determinada por uma base global e depois repartida de forma proporcional com critérios presumidos.

Posteriormente (1933), através da *Separate Accounting Theory*, veio reconhecida a autonomia das empresas associadas, que se consubstanciava em uma autônoma imputação contábil dos lucros e dos custos.

As Convenções da Cidade do México (1940 e 1943) e a Convenção de Londres (1946) passaram a estabelecer que a determinação dos custos para os bens e serviços intragrupo, a certas condições, deveria ser efetuada com base no valor normal (art. 7º, hoje art. 9º do atual modelo).

A Relação OCDE de 1979 especificou os métodos para individualização dos preços de livre mercado (*dealing at arm's length principle*). As relações OCDE de 1984 e 1995 evoluíram na disciplina do tema, adotando medidas como o *correlative adjustment*, *advanced price agreements* e *intragroup cost sharing*. (TEIXEIRA, 2007, p. 5)

Portanto, como visto, a preocupação em evitar, numa economia globalizada, comportamentos artificiosos em negociações internacionais que maquiem os preços praticados entre empresas do mesmo grupo econômico é antiga e ultrapassa os lindes do direito interno: é objeto de várias convenções internacionais que tentam estatuir critérios justos para fixar métodos de cálculo dos preços negociados nessas operações. Dentre tais convenções, talvez a mais importante - pela envergadura do organismo internacional que a editou - seja o Modelo de Convenção para Evitar a Dupla Tributação, da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), de 1995, que consagrou no artigo 9º o importante princípio do *arm's length*, que, aliás, já fora objeto da própria relação da OCDE de 1979.

O princípio do *arm's length* é decorrência do postulado da livre concorrência e seu fito é conferir tratamento isonômico aos preços acordados nas negociações internacionais entre empresas vinculadas ou coligadas e pessoas que negociam de modo independente, sem qualquer tipo de vinculação. O fim do artigo 9º da Convenção da OCDE, ao estabelecer esse princípio, foi atribuir aos fiscos nacionais o poder de alterar o preço ajustado entre empresas vinculadas, quando esses não forem próximos aos preços praticados, em circunstâncias similares, por empresas independentes em mercado de livre concorrência.

Como adverte a professora Alessandra Teixeira (2007, p. 6), discorrendo acerca do artigo 9º do Modelo OCDE, “pode-se perceber que existem certos requisitos para que as normativas referentes ao preço de transferência sejam aplicadas”. Segundo ela, um requisito seria de ordem subjetiva e outro de ordem objetiva e, somente estando presentes ambos é que se poderiam aplicar as regras em comento.

O requisito de ordem subjetiva seria que as pessoas envolvidas na transação internacional fossem coligadas ou vinculadas, de forma que uma participe direta ou mesmo indiretamente da outra, devendo elas estar situadas em Estados nacionais diversos. Já o requisito objetivo seria a discrepância do preço ajustado, ou seja, que o preço praticado no caso concreto não esteja compatível com aqueles acordados entre empresas independentes em regime de livre concorrência. Assim, o Fisco, ao verificar em uma determinada negociação a presença dos dois requisitos acima expostos, poderia, com base no princípio do *arm's length*, desconsiderar os preços ajustados, adequando-os aos valores praticados por pessoas independentes em condições semelhantes àquela.

Aliás, adverte a tributarista Alessandra Teixeira que a desconsideração do preço ajustado em uma negociação internacional deve ser feita *cum grano salis*, observando-se as condições específicas do negócio e as próprias características dos serviços e bens envolvidos, conforme se depreende da seguinte passagem de suas lições:

[...] em linhas gerais, o princípio *arm's length* exige para fins de determinação dos preços de transferência, que as transações analisadas sejam comparáveis levando em conta principalmente, as características dos produtos e dos serviços objeto de compra e venda, as funções desenvolvidas pelas empresas, os riscos por essas assumidos e o patrimônio envolvido. Além disso, devem ser analisadas as condições contratuais, econômicas e as estratégias comerciais adotadas. (TEIXEIRA, 2007, p. 8)

Todavia, qual seria a metodologia a ser adotada pelo Fisco para alcançar um preço de transferência justo, próximo àquele de um de mercado de livre concorrência?

A Relação da OCDE estatuiu alguns métodos para buscar um preço de transferência, dividindo-os basicamente em dois, quais sejam: um tem por base o lucro da operação e o outro tem por parâmetro o valor da transação. Em relação àquele, fez-se uma subdivisão em dois submétodos, que consistem em margem líquida da transação e repartição de lucros; quanto ao último método, foi subdividido da seguinte forma: valor do custo adicionado, confronto de preços e preço de revenda.

O legislador pátrio, por sua vez, no artigo 18 da Lei nº 9.430/96 diferenciou os métodos para se apurar o preço parâmetro, conforme a negociação envolvesse exportação ou importação de bens, serviços ou direitos. No caso de exportação, foram admitidos os seguintes métodos: custo de aquisição; preço de venda a varejo no país de destino diminuído do lucro; preço de venda nas exportações; e preço de venda por atacado no país de destino diminuído do lucro. Já no caso das importações, foram estabelecidos os métodos a seguir: custo de produção mais lucro; preços independentes comparados; e preço de revenda menos lucro. Cabe ressaltar que o último método citado, qual seja, o do preço de revenda menos lucro (PRL), será objeto de análise e de crítica mais detida no item

seguinte, pois esse é justamente o critério de determinação do preço de transferência em que o legislador, desconfiado do contribuinte, deixou de observar diversos dispositivos e garantias constitucionais.

Feitas essas considerações, é importante deixar claro o que foi recepcionado e o que foi deixado de lado pela legislação pátria em face das aludidas recomendações da OCDE na fixação dos métodos para alcançar o preço parâmetro.

Inicialmente, é importante frisar que a legislação brasileira - incluídas aí não só as leis, mas também a IN/SRF nº 243/02 - adotou o requisito subjetivo da recomendação da OCDE no sentido de exigir, em relação às pessoas envolvidas na negociação, somente uma mera vinculação, ou seja: uma participação indireta, não sendo necessário, assim, que uma das partes tenha um controle formal sobre a outra. Com isso, não somente as pessoas jurídicas, mas também as pessoas físicas estão sujeitas a essas normas.

A problemática envolvendo os preços de transferência surge no tocante à aplicação do requisito objetivo constante da recomendação da OCDE, na medida em que a interpretação da legislação nacional do que seja preço anômalo destoa daquilo que consta da convenção internacional. Segundo a aludida recomendação, as normas relativas ao preço de transferência somente teriam aplicação se o preço ajustado na operação estiver em desconformidade com aqueles praticados pelo próprio mercado. Ocorre, todavia, que a interpretação dada pela Receita Federal do Brasil à legislação nacional - tendo inclusive, para isso, editado a IN nº 243/02 - é no sentido de aplicar as normas em comento independentemente do valor de mercado da transação, pois a seu juízo os preços de transferência têm aplicação toda vez que o preço ajustado estiver em desacordo com os métodos estabelecidos pela legislação.

Assim, se o preço negociado pelas partes, apesar de estar de acordo com os valores praticados pelo mercado, não estiver adequado a um dos métodos fixados na lei, esclarece a professora mineira Alessandra Teixeira (2007, p. 17) que prepondera a “presunção de que o preço foi manipulado por questões de economia fiscal e esse é automaticamente reformulado, considerando as diretrizes impostas pela legislação”.

Resta claro que o requisito objetivo acolhido pela legislação pátria não obedeceu à recomendação da OCDE - anomalia do preço ajustado em face do preço de mercado - mas, pelo contrário, reforçou a preocupação do Estado no sentido de que toda transação que não se subsume ao método legal é tida como atípica. E a consequência disso é a presunção absoluta, pelo Fisco, de manipulação da operação, mesmo no caso de o preço estar de acordo com o mercado, o que acarreta uma injusta aplicação das regras dos preços de transferência a qual inexoravelmente afetará a livre concorrência.

Nesse ponto, surge a questão nevrálgica a ser enfrentada neste estudo: apesar de a legislação brasileira acerca dos preços de transferência ser boa e coadunar, em sua maior parte, com os dispositivos da recomendação da OCDE, poderá ela estabelecer margens fixas de lucro para o método do preço de revenda menos lucro (PRL)?

A resposta a tal indagação será feita no próximo tópico.

#### 4 Da desconfiança do legislador ao estatuir as margens de lucro fixas no PRL

O método do preço de revenda menos lucro (PRL) está disciplinado no artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/00, para definir o preço de revenda de bens ou direitos nas importações. Em apertada síntese, é um critério para apurar-se o preço nas operações de importação entre pessoas vinculadas por meio da média aritmética dos preços de revenda, deduzidos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e as corretagens pagas, bem como a margem de lucro, que, por presunção legal, será fixa em 60% ou 20%: a margem de 60% será aplicada no caso de os bens serem importados como insumos; enquanto a de 20%, na hipótese de a importação ocorrer para a posterior revenda do próprio produto.

Cabe ressaltar que o método acima declinado, bem como os demais métodos de preços de transferência, por força do artigo 21, § 2º, da Lei nº 9.430/96 admitem prova em contrário, ou seja: que o contribuinte comprove margens de lucro diversas dos métodos legais. No entanto, tal prova deverá ser feita com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados em consonância com outros métodos de apuração de lucro internacionalmente aceitos e contemporâneos à apuração do IR da empresa domiciliada no Brasil.

Com o método do preço de revenda menos lucro (PRL), ao contrário dos demais métodos, surge um problema crítico, que tem como consequência prática a maculação de princípios como o da segurança jurídica, o do *arm's length* e o da livre concorrência. Tal problema consiste no fato de que, ao serem estabelecidas margens fixas de lucro para a determinação do preço de transferência, elas não observam a natureza do mercado nem a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, aplicando-se tal método, genericamente, a todos aqueles que importam mercadorias para revenda ou mesmo como matéria prima para fins de ser agregada a outro produto final.

Assim, deixam de ser observados os valores agregados e as margens de lucro específicas de cada setor econômico, que não são sempre, respectivamente, fixas em 60% ou 20%, como quis o legislador. Com esses percentuais estabelecidos pela lei, no cálculo do preço parâmetro - independentemente da atividade empreendida pelo empresário - a margem presumida a ser deduzida jamais variará, o que afeta necessariamente a livre concorrência, na medida em que o preço arbitrado poderá não corresponder ao preço praticado no mercado.

Aqui surge a tormentosa questão: se o intuito do princípio do *arm's length* veda que pessoas de um mesmo grupo econômico maculem a livre concorrência por meio de um ajuste artificial de preços e, por tal razão, considera-as com personalidades independentes para que os preços praticados entre tais empresas sejam similares àqueles acordados num regime de livre mercado, como ficará a situação dos contribuintes enquadrados nas margens fixas do preço de revenda menos lucro (PRL)?

*Ad argumentandum tantum*, como resposta, poder-se-ia invocar o artigo 21, § 2º, da Lei nº 9.430/96, que permite o contribuinte fazer prova em sentido diverso

para utilizar-se de margem de lucro diferente, mas compatível com outro método internacionalmente aceito. Contudo, tal dispositivo não soluciona integralmente a questão, pois a sua aplicação ficará restrita à hipótese em que a margem de lucro for inferior à presumida pela lei. Portanto, não resolve os casos em que o contribuinte tem, em sua atividade econômica, uma margem superior àquela fixada no diploma legal.

O recurso do legislador ao princípio da praticidade, ao editar o artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96 para facilitar a fiscalização nas operações de importação de bens e direitos para revenda e ao estabelecer margens de lucro fixas para apuração do preço de transferência, não pode ter como consequência que esse preço seja divorciado daquele de mercado. O método legal utilizado deveria espelhar-se ou, pelo menos, aproximar-se do preço praticado num regime de livre concorrência entre pessoas independentes, o que não ocorre quando se adotam margens fixas uniformes, válidas para todos os contribuintes, sem se atentar para a natureza diferente de cada uma das atividades econômicas desenvolvidas pelos importadores.

A professora Alessandra Teixeira assevera que o estabelecimento dos métodos para a apuração do preço parâmetro não se justifica como um fim em si mesmo, pois o principal escopo desses métodos é alcançar um preço próximo àquele praticado no mercado, o que não pode ser atingido com a utilização de margens fixas de lucro. Neste sentido são as suas palavras:

As regras relativas à determinação dos preços de transferência devem ser compreendidas em uma relação de causalidade entre meio e fim, sendo que esse é a determinação do preço de mercado e, os meios utilizados para a sua realização são os métodos.

Portanto, as seguintes indagações acerca dos métodos, mostram-se pertinentes: os métodos permitem que seja apurado um preço de mercado? Com relação à utilização dos métodos sim, mas no que tange às margens fixas não. Tal afirmação se justifica no fato de que as margens fixas não estão comprometidas com as regras de mercado, adotando percentuais fixo e uniformes para todos os setores da economia. (TEIXEIRA, 2007, p. 27)

A declinada autora, fazendo um profundo estudo do Direito comparado, afirma que os demais países estrangeiros seguem as recomendações da OCDE de forma a exigir dos respectivos fiscos a utilização de métodos que respeitem os preços praticados num regime de livre concorrência. Adverte, por fim, que “não se observa, na legislação estrangeira, a utilização de margens de lucro fixas, tal como foi adotado pela legislação brasileira” (TEIXEIRA, 2007, p. 27).

Portanto, verifica-se que o legislador pátrio, na contramão do resto do mundo, está em posição isolada ao estabelecer margens fixas de 20% e 60%. Com isso, em vez de concretizar o princípio do *arm's length* - constante das recomendações da OCDE, da qual o Brasil, embora não seja subscritor é observador -, o Estado brasileiro faz com que os contribuintes tenham de, forçosamente, praticar preços de transferência artificiosos em detrimento das regras de livre mercado, para, assim, poder enquadrar-se nas premissões estanques e uniformes estabelecidas na lei.

Embora esteja autorizado a fazer uso do princípio da praticidade para uma aplicação mais cômoda e viável que torne a lei exequível por meio da massificação das relações tributárias com um menor gasto e uma maior economia para o Estado, o legislador tem, nesse caso, lançado mão do instituto para reduzir as complexidades de uma aplicação individualizada da lei, na desconfiança de que, em regra, todos os agentes econômicos agem de má-fé, em detrimento de valores e princípios consagrados no ordenamento jurídico. Com isso, tem-se alterado o objetivo da praticidade no seu intuito principal de facilitar a aplicação e a fiscalização em massa da lei, para torná-la, somente, um mecanismo de arrecadação de recursos aos cofres públicos. Assim, em vez de utilizar a praticidade apenas para reduzir as complexidades do ambiente e tornar viável a execução e a fiscalização das operações de importação pelo Fisco, o instituto tem sido utilizado também em sua feição negativa - qual seja, como sinônimo de desconfiança.

Deve-se deixar claro que não se é contra o princípio da praticidade. Isso porque tal princípio é uma necessidade própria do mundo de hoje, no qual os encargos do Estado aumentam cada vez mais, somando-se ao fato de que, na hipótese de uma das pessoas envolvidas na importação estar domiciliada no exterior, o exame dos seus livros e documentos contábeis revela-se, no mais das vezes, inviável, surgindo a imperiosa necessidade de estabelecer meios que uniformizem e facilitem a aplicação e a fiscalização da lei, o que por vezes não é atingível por meio de um tratamento individualizado de cada fato imponible. Entretanto, não se pode aceitar que o princípio da praticidade seja utilizado no Direito Tributário com uma verve unicamente arrecadatória, sem consonância com os princípios internacionais e as garantias constitucionais do sujeito passivo, o que pressupõe, em parâmetros absolutos, a sua má-fé.

Nesses termos, fica evidente que a praticidade não pode ser usada como sinônimo de desconfiança. Presume-se, aprioristicamente, a má-fé do contribuinte, ao estabelecer um método de apuração do lucro, baseado em margens fixas, dissociado do resto do mercado, com o intuito de combater a sonegação e facilitar a fiscalização. Assim agindo, o Fisco estará maculando a segurança jurídica, o princípio da livre concorrência e o do *arm's length*, decorrentes da convenção internacional da OCDE, da qual o Brasil é um observador.

Os problemas atinentes à apuração do preço de transferência por meio do método do preço de revenda menos lucro (PRL) não ficam adstritos à utilização, pelo legislador, do princípio da praticidade, mas se estendem também ao uso desse princípio pelo Executivo, que também o tem empregado com a desconfiança de que todos os agentes econômicos que importam insumos para fabricação de produtos e posterior revenda agem de má-fé, como será visto a seguir.

## 5 Da desconfiança do Fisco ao editar a Instrução Normativa nº 243/2002

Não bastasse a celeuma criada pelo legislador ao estabelecer, no artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96, margens de lucro fixas no método do preço de revenda menos

lucro (PRL), o Executivo também não se fez de rogado e, por meio da Secretaria da Receita Federal, ao editar a IN nº 243, no ano de 2002, preconizou, por ato normativo infralegal, alteração nos critérios de apuração do preço de transferência. Com isso, o método para o cálculo do preço nas operações de importação, entre pessoas vinculadas, de bens e de direitos para transformação e incorporação a outros produtos e posterior revenda passou a considerar não somente as leis nº 9.430/96 e nº 9.950/00, mas também a aludida instrução normativa.

Desse modo, até 2002 a base de cálculo das transações de revenda de mercadorias importadas era a média aritmética dos valores da venda ao consumidor final subtraídos os descontos oferecidos, os impostos incidentes nessa venda, as comissões pagas, além da malfadada margem de lucro fixa de 60% ou 20%, conforme o caso. A partir da edição da IN nº 243/02, em detrimento da lei deixou-se de lado a média aritmética das vendas ao consumidor e passou-se a adotar uma média presumida do valor de uma venda em tese dos insumos importados, quando esses jamais seriam comercializados diretamente, já que, como matéria-prima, seriam, necessariamente, agregados e transformados ou modificados na fabricação do produto final acabado. Por meio de tal expediente, o fisco majorou o IR e a CSLL dos importadores, aumentando, indiretamente, a sua base de cálculo.

Esse fato levou os contribuintes a questionar na justiça os limites de tal instrução normativa, ou seja, se esta deveria limitar-se a regulamentar a lei ou poderia avançar em seara afeta ao princípio da legalidade, ao majorar a base de cálculo dos tributos em tela. No ano de 2010, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) - num dos poucos pronunciamentos de tribunais acerca da questão, já que ainda não houve deliberação definitiva das cortes superiores sobre o tema -, teve a oportunidade de enfrentá-lo e, por maioria, vencido o relator, julgou a causa em favor dos contribuintes. No julgamento, considerou-se que a mudança de critério para a apuração do preço ajustado não poderia ter sido procedida por meio de ato normativo infralegal, pois o caso demandava a presença de lei não somente em sentido material, mas também formal.

O voto-vista condutor, no caso acima, foi do desembargador Márcio Moraes, que garantiu ao contribuinte a utilização do critério de apuração do PRL, previsto no artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96, sem a aplicação das alterações introduzidas pela IN/SRF nº 243/02. O fundamento do seu julgado pode ser sintetizado pela seguinte passagem, *in verbis*:

Não descuro, como sustenta o eminente Relator, que a Secretaria da Receita Federal tem por função a expedição de instruções normativas. Nesse afazer, contudo, deve centrar-se à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância. Não se concebe que nesse mister a SRF termine por legislar, e assim criar novas obrigações ao contribuinte, metamorfoseando expressão de comando contido na legislação de regência. Tanto mais no caso sob exame, em que a própria lei cuidou em fornecer todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma.

Tal cenário, ao reverso do que sustenta o insigne Relator, é verdadeiramente plausível a ocorrência, *in casu*, de ofensa ao princípio da reserva da lei formal,

dado que, como já sinalizado, à modificação empreendida trará repercussão na apuração quer do imposto de renda, quer da contribuição social sobre o lucro, ao descartar os valores que restaram agregados no Brasil, em contraposição ao que se vislumbrava no texto legal. (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Ação Civil nº 0034048-52.2007.3.6100/SP*, J.: 19/8/2010, DJE 14/9/2010)

Apesar da clareza dos argumentos do voto-vista, o relator do acórdão, juiz federal convocado Roberto Jeuken, voto vencido, foi em sentido diametralmente oposto. Em sua visão, a demanda de dar operacionalidade à Lei nº 9.430/96, a dificuldade de fiscalizar essas operações e a necessidade de evitar a prática lesiva ao erário e à livre concorrência, por via da manipulação de preços mediante ajuste de empresas do mesmo grupo econômico, justificariam as alterações advindas com a IN/SRF nº 243/2002. Por outras palavras, argumentos em favor da praticidade na fiscalização pelo Fisco dessas transações tributárias, na desconfiância que os contribuintes agiriam *a priori* de má-fé, seriam o principal substrato em prol da expedição de tal normativo infralegal, fato que, por si, legitimá-lo-ia.

Neste sentido, a seguinte passagem do voto do juiz federal Roberto Jeuken:

Bem por isso, não se poderia dar prevalência aos argumentos tangidos em prol dos malefícios que a IN-SRF nº 243 estaria substanciando em desfavor da indústria nacional, na medida em que as atividades de transformação estariam a receber tratamento desfavorável em relação aos importadores que se limitam a revenda dos itens importados sem qualquer agregação de valor.

De fato, como visto o foco do legislador foi o de exatamente coibir abusos na chamada transferência de preços (para o exterior) entre empresas nacionais ditas vinculadas a fornecedoras do exterior (não raras vezes, ostentando a mesma denominação social) donde restar conciliada as alterações do referido normativo, vez que orientadas a busca efetiva do custo a ser deduzido na base dimensionável da CSSL, mediante neutralização dos efeitos que a mais valia destes produtos finais, refletida na parcela composta pelos insumos importados e que até então não se desagregavam do resultado final a ser deduzido, o que certamente contribuiu para aperfeiçoar o mecanismo fiscal imposto pelo legislador com a edição da Lei nº 9.430/96. (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Ação Civil nº 0034048-52.2007.3.6100/SP*, J.: 19/8/2010, DJE 14/9/2010)

Em que pese a excelência dos argumentos expostos acima, *data maxima venia* não há como concordar com eles. Como já ressaltado no item próprio, o recurso à praticidade como forma de aplicação simplificada da legislação tributária deve, como solução alternativa aos problemas advindos dessa forma de pensar, servir de meio para o legislador estabelecer presunções ou padrões, mas nunca para permitir que sirva de instrumento para o Poder Executivo, por meio de decretos, regulamentos e instruções normativas, estabelecer padrões ou esquemas generalizantes, inovando nos métodos presumidos de apuração da base de cálculo do IR e da CSSL.

No mesmo diapasão, Regina Helena Costa, desembargadora federal do TRF3, defende que atos administrativos de qualquer ordem, mesmo de conteúdo normativo,

que tenham como escopo facilitar a execução da *lex* devam sempre ficar adstritos aos comandos da lei em sentido formal. Por tal razão, assevera que a praticidade que pode ser empregada pelo Executivo, seja no seu mister regulamentar ou fiscalizatório, restringe-se àquilo que o próprio ato administrativo “pode dispor, ao conteúdo que pode abrigar, nos estritos limites traçados pela lei - esta, sim, veículo amplo para suas manifestações” (COSTA, 2007, p. 391).

Resta claro, portanto, que praticidade e legalidade são princípios umbilicalmente ligados, pois a razão de ser da praticidade é facilitar a execução e a fiscalização da lei. Sem isso, a praticidade perde a sua razão de ser e de existir, tornando-se um princípio vazio, sem substância, como muito bem observado por Eduardo Maneira, professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro, ao afirmar que “a sua razão de ser é a de garantir a aplicabilidade da lei, por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa” (MANEIRA, 2004, p. 48).

Dessa forma, não poderia o Executivo, por meio da IN/SRF nº 243/2002, em nome da praticidade alterar o método de cálculo do preço de transferência contido em lei em sentido formal: a instrução normativa em tela, por ser mero ato normativo secundário, deveria ater-se aos comandos do ato normativo primário, no caso a Lei nº 9.430/96, que estabeleceu, como método de cálculo para o PRL, a média aritmética das vendas ao consumidor, e não uma média presumida do valor da venda dos insumos importados - como ilegalmente fez o Fisco.

Além da legalidade, a inusitada instrução normativa macula, também, o princípio da segurança jurídica, que tem o fito de manter o estado atual das coisas e impedir que o particular seja surpreendido por alterações provocadas por ato normativo infralegal no programa da lei, frustrando suas legítimas expectativas quando essas não estejam em consonância com os valores e os princípios constitucionais.

Não é crível que o Estado, mesmo desconfiado dos agentes econômicos e premido por exigências de cunho financeiro, esteja autorizado a surpreender, por meio de simples instrução normativa, aqueles que acreditaram nos ditames da Constituição. Ora, somente se o cidadão tiver condição de prever as consequências tributárias de seu ato é que terá confiança na integridade do sistema jurídico e, conseqüentemente, na conduta dos poderes constituídos, pois segundo Regina Costa (2007, p. 139), “a conexão entre a segurança jurídica e a praticabilidade no campo tributário é de essência, visto que os mecanismos implementadores desta visam a reforçar aquela”.

Assim, serão somente aqueles atos normativos editados por órgãos estatais com prévia competência outorgada pela Carta Magna que estarão validados juridicamente para produzir efeitos jurídicos legítimos, pois é da segurança jurídica das fontes de produção do Direito que decorre o regular exercício das competências constitucionais por cada um dos poderes constituídos num Estado democrático de direito.

Neste sentido é a lição Heleno Taveira Torres:

A segurança jurídica das fontes do direito tributário corresponde à controlabilidade sistêmica das funções dos órgãos estatais na tarefa de produção de normas jurídicas.

É pelos órgãos do Estado que os poderes são distribuídos e as competências materiais são concretizadas. E nenhuma autoridade que integre os órgãos do Estado pode agir para além dessa competência, com excesso ou desvio de poderes. Por isso, mais do que certeza quanto à existência e funcionamento dos órgãos estatais, a segurança jurídica das fontes perfaz-se pela confiabilidade e pelo controle dos câmbios de expectativas dos destinatários sobre os resultados de suas normas ou decisões produzidas. (TORRES, 2011, p. 147)

No caso, o Fisco, ao editar a Instrução Normativa nº 243/2002, alterou a metodologia de cálculo do denominado preço de revenda menos lucro (PRL), preconizada no artigo 18, da Lei nº 9.430/96, e, conseqüentemente, a forma de cálculo dos preços de transferência nas importações de insumos, fato que, necessariamente, majorou o IR e a CSLL dos agentes econômicos envolvidos nesse tipo de transação, já que ocorreu uma nítida alteração da base de cálculo desses tributos.

Ora, ao se alterar a base de cálculo de um tributo sem lei, mas por meio de um mero ato normativo administrativo, viola-se a segurança jurídica das fontes de produção do Direito. Quando um ato administrativo, em vez de executar fielmente a lei, modifica o seu programa normativo, provoca a invasão, pelo Executivo, da esfera de competência do legislador, o que é vedado pela Constituição, tendo em vista que a majoração da base de cálculo de tributo demanda reserva de lei em sentido não só material, mas, principalmente, formal.

Com isso, fica claro que não somente o legislador ao presumir em termos absolutos as margens de lucro dessas operações, mas também o Executivo, ao majorar a base de cálculo do IR e da CSLL sem lei, nos preços de transferência (PRL), age com desconfiância prévia dos contribuintes, fazendo um mau uso do princípio da praticidade.

## Conclusão

A segurança jurídica não encontra bom abrigo em sociedades desencantadas, transgressoras da confiança. Aliás, a quebra da confiança que se verifica - não somente por parte do Fisco, mas também do legislador - tem como consequência prática gerar, aprioristicamente, a desconfiância generalizada em relação ao contribuinte. Com isso, presume-se de forma absoluta a má-fé deste, ao lhe ser imposto um método para determinação do preço de transferência, deduzido de margens de lucro fixas nas importações, sem atentar-se para o fato de que essas margens não variam conforme o tipo de atividade econômica empreendida, o que macula, frontalmente, os princípios da livre concorrência, da legalidade, do *arm's length* e da segurança jurídica.

Essa desconfiância sistêmica, latente e generalizada dos poderes constituídos em relação aos sujeitos passivos tributários, cresce a cada dia mais no mundo globalizado e fica ainda mais nítida quando o Estado faz uso recorrente do princípio da praticidade na sua faceta mais negativa. Aqui cabe a advertência feita por Misabel Derzi (1988, p. 281) no sentido de que "onde há praticidade, não há justiça fiscal".

Assim, faz-se imperativo que o legislador e o Fisco reconheçam os malefícios causados pela adoção de margens de lucro fixas como critério de apuração do lucro nas importações de bens e reformulem ou revoguem, respectivamente, os artigos 18, II, da Lei nº 9.430/96 e 12 da IN/SRF nº 243/02, visto que a adoção de tais margens presumidas afasta os preços pactuados daqueles valores praticados pelo mercado, distorcendo, com isso, todo o tráfego negocial.

Ao não serem reconhecidos pelos poderes Legislativo e Executivo os efeitos nefastos, respectivamente, de seus atos normativos primário e secundário, urge que o Judiciário, principal guardião da Constituição e último refúgio dos contribuintes, reconheça as inconstitucionalidades e as ilegalidades aludidas e expurgue tais digestos do ordenamento jurídico - ou, não sendo isso possível, que, pelo menos, interprete-os de modo consentâneo com os princípios constitucionais e com as recomendações da OCDE.

## PRACTICE AS SYNONYM OF SUSPICION AND MARGINS OF FIXED INCOME IN TRANSFER PRICING

**ABSTRACT:** The study aims to demonstrate that there is a state of latent suspicion - whose most visible facets is the misuse of the practicality of the method contained in the resale price less profit (PRL), regulated in Articles 18, II, of Law n. 9,430/96, and 12 of IN/SRF n. 243/02 - which is due in some way, put fetters, in order to prevent them from not only erode the unity and confidence in the system, but also guarantees individual taxpayer in good faith. Especially when, in the name of combating tax evasion, tax and the legislature assume, in transfer pricing, profit margins in fixed operations import for resale of property or rights of persons subject to the same decision-making, without regard to prices according to the rules of a market with free competition.

**KEYWORDS:** Distrust. Principle of convenience. Transfer pricing. Fixed profit margins.

### Referências

BARRETO, Paulo. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL, Tribunal Regional da 3ª Região. *Apelação Cível nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP*. Rel.: juiz federal convocado Roberto Jeuken. São Paulo, DJE 14/9/2010.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade: ICMS: Substituição tributária progressiva, "para frente". In: \_\_\_\_\_. (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição*: Uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

\_\_\_\_\_. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Santiago: Anthropos; Universidad IberoAmericana, 1996.

MANEIRA, Eduardo. Princípio da Legalidade: Especificação conceitual x tipicidade. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 47-58.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A disciplina dos preços de transferência no Brasil: Uma avaliação. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 8. Belo Horizonte, jul./dez. 2007. p. 5-27.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.