

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**

ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO

**IGUALDADE TRIBUTÁRIA E MARGENS DE LUCRO PRESUMIDAS
NA AFERIÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA SEGUNDO A LEI
N. 9.430/96**

UFRGS / Porto Alegre
2011

ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO

**IGUALDADE TRIBUTÁRIA E MARGENS DE LUCRO PRESUMIDAS
NA AFERIÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA SEGUNDO A LEI
N. 9.430/96**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em direito da UFRGS, para fins de obtenção do título de Mestre em Direito Público, sob a orientação do Prof. Doutor Humberto Bergmann Ávila.

Orientador: Professor Doutor Humberto Bergmann
Ávila

UFRGS / Porto Alegre
2011

ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO

**IGUALDADE TRIBUTÁRIA E MARGENS DE LUCRO PRESUMIDAS
NA AFERIÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA SEGUNDO A LEI
N. 9.430/96**

Dissertação de Mestrado em Direito para obtenção
de título de Mestre em Direito Público, da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Banca Examinadora:

Professor Dr.

Professor Dr.

Professor Dr.

Professor Dr.

Conceito: _____

Porto Alegre, ____ de _____ de 2011.

Dedicatória

Aos meus pais, por terem dedicado suas vidas ao meu bem-estar e formação, bem como pelo amor, carinho e estímulo que me ofereceram.

Agradecimentos

Agradeço a ajuda prestimosa de meu orientador Humberto.

Agradeço aos meus colegas e amigos pelo companheirismo e auxílio.

Agradeço àquelas pessoas especiais que surgiram em minha vida e que, de certa forma, contribuíram para a conclusão do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a teoria da igualdade tributária e sua aplicação em face da técnica das margens de lucro presumidas, como um dos elementos de cálculo dos preços de transferência, consoante previsto na Lei n. 9.430/96. Parte-se de um estudo analítico da isonomia tributária, esmiuçando-se seus elementos, natureza e dimensão normativa, para, posteriormente, passar-se à análise de sua influência sobre a *arm's length theory* e a técnica dos preços de transferência, em especial sobre a presunção das margens de lucro. Mediante esta perspectiva, busca-se averiguar a possibilidade ou não de flexibilização daquelas margens de lucratividade, de molde a desvendar se o contribuinte possui legitimidade de utilizar margens de lucro diversas daquelas predefinidas, a forma que poderá valer-se deste direito e respectivo momento.

Palavras-chave: teoria da igualdade tributária, igualdade geral, eficiência administrativa, padronização, igualdade particular, preços de transferência, flexibilização das margens de lucro, Lei n. 9.430/96.

ABSTRACT

This work aims to analyze the tax equality theory and its application in the face of the presumed profit margins technique, as one of the elements of the calculation of transfer pricing, according to law number 9.430/96. It starts with an analytical study of tax equality theory, scrutinizing its elements, nature and normative dimension, and subsequently moves to an analysis of its influence on the 'arm's length' principle and the technique of transfer pricing, especially on the presumption of profit margins. With this perspective, it seeks to investigate the possibility of the relaxation of those profit margins, which could unravel if the taxpayer has the right to use different profit margins than those pre-defined, however the taxpayer can avail themselves of this right and when is the appropriate moment.

Key-words: Equality tax theory, general equality, administrative efficiency, standardization, private equality, transfer pricing, flexibility of profit margin, Law number 9.430/96.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 TEORIDA DA IGUALDADE	11
1.1 IGUALDADE GENÉRICA.....	11
1.1.1 Estrutura	11
1.1.1.1 Panorama.....	11
1.1.1.2 Natureza.....	19
1.1.1.3 Elementos e Conceito.....	25
1.1.2 Dimensão	35
1.1.2.1 Justiça geral e justiça particular.....	35
1.1.2.2 Padronização.....	44
1.2 IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	51
1.2.1 Estrutura	52
1.2.1.1 Panorama.....	52
1.2.1.2 Capacidade contributiva e justiça particular.....	56
1.2.2 Dimensão	58
1.2.2.1 Eficiência administrativa.....	58
1.2.2.2 Eficiência fiscal, justiça geral e justiça particular.....	62
2 MARGENS DE LUCRO E IGUALDADE TRIBUTÁRIA	67
2.1 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E MARGEM DE LUCRO.....	69
2.1.1 Compreensão da técnica dos preços de transferência	69
2.1.1.1 Preços de transferência e <i>arm's length</i>	69
2.1.1.2 Métodos que utilizam margens de lucro.....	73
2.1.2 Margens de lucro	74
2.1.2.1 Finalidade.....	75
2.1.2.2 Natureza.....	78
2.2 MARGENS DE LUCRO PREDEFINIDAS E IGUALDADE.....	81
2.2.1 Justiça geral e margem de lucro	81
2.2.1.1 <i>Arm's length theory</i> e igualdade tributária.....	81
2.2.1.2 Igualdade geral e margem de lucro.....	84
2.2.2 Igualdade tributária e margem de lucro	86
2.2.2.1 Margem de lucro e retorno à justiça particular.....	86
2.2.2.2 Flexibilização da margem de lucro.....	89
CONSIDERAÇÕES FINAIS	99
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	103

INTRODUÇÃO

A chamada teoria da *arm's length*, amplamente difundida no cenário internacional, para normatizar a relação entre contratantes coligados, objetiva preservar ditames de independência e isonomia no cenário mercadológico internacional, além de preservar a economia nacional dos países envolvidos.

Supracitada teoria foi adotada para assegurar que preços estabelecidos entre empresas multinacionais (vinculadas) sejam fixados com base no mercado livre internacional, evitando, assim, desvio de lucros a países com tributação diminuta ou até mesmo inexistente. O sistema dos preços de transferência estabelece preços mínimos ou máximos (chamados preços parâmetros) que empresas vinculadas devem ter em mente na hora de transacionar.

A legislação referente ao imposto sobre a renda denota que, há muito, o Brasil está preocupado com os preços envolvidos em transações entre empresas coligadas, tendo, a matéria, até então, sido disciplinada a título de distribuição disfarçada de lucro.

Com o advento da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi introduzida a disciplina dos preços de transferência no país, criando-se mecanismos para se evitar evasão de dinheiro e sonegação de tributos. Estes mecanismos são métodos que demonstram se os preços praticados entre empresas vinculadas se coadunam com o mercado internacional livremente considerado. A partir de então, uma

empresa sediada no Brasil que vender ou comprar bens, direitos ou contratar serviços de outra sediada fora do país, da qual haja alguma forma de dependência ou ligação, deverá observar um dos métodos estabelecidos na supracitada lei (tais métodos destinam-se a estabelecer o preço mínimo aceitável nestas transações). No âmbito da importação foram estabelecidos os seguintes métodos: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Método do Custo de Produção mais Lucro. Nas exportações foram criados os seguintes métodos: Método do Preço de Venda nas exportações (PVEEx), Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, diminuído o Lucro (PVV) e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP).

Dentre estes métodos, os que interessam ao presente estudo são aqueles que estabelecem margens de lucro pré-fixadas para cálculo do preço parâmetro. É o que o presente trabalho visa averiguar. Com base na teoria da igualdade tributária, buscar-se-á analisar a legitimidade ou não do contribuinte em utilizar margens de lucro diversas daquelas pré-estabelecidas na legislação brasileira, o momento em que isto é possível e os meios hábeis para tanto.

A linha de pesquisa adotada está voltada para análise crítica da experiência jurídica, tanto do ponto de vista analítico, quanto do pragmático, objetivando a proposição de modelos dogmáticos.

Não por outra razão que o presente estudo toma por base trabalhos doutrinários existentes sobre o tema no âmbito nacional e decisões dos Tribunais Superiores, que possuem a função precípua de uniformização jurisprudencial, de molde a reinserir as categorias dogmáticas no sistema constitucional brasileiro. O direito comparado será igualmente fonte de orientação e informação, tomando-se cuidado, tão somente, em não transportá-lo irrestritamente ao âmbito do Direito nacional, em virtude das peculiaridades do sistema jurídico brasileiro.

O tema é de grande importância e relevância, na medida em que se pretende esmiuçar os limites das margens de lucro pré-fixadas na aferição dos preços de

transferência. Para cumprir este desiderato, o trabalho está dividido em duas partes. A primeira centra-se no estudo do princípio da teoria da igualdade tributária, sua estrutura, elementos e extensão, enquanto a segunda envolve a análise da atuação da igualdade tributária sobre o sistema dos preços de transferência, mais especificamente sobre as margens de lucro estabelecidas previamente em alguns dos métodos previstos na Lei n. 9.430/96.

Ao final, pretende-se contribuir para uma adequada compreensão do âmbito de atuação da teoria da igualdade tributária sobre as margens de lucro presumidas, para desvendar qual a medida de sua influência na averiguação dos preços de transferências, com a eleição de critérios que possam auxiliar a uma formação dogmática a respeito do tema, cuja orientação ainda encontra-se incipiente, não obstante trabalhos de vanguarda.

1 TEORIA DA IGUALDADE

1.1 Igualdade Genérica

O presente estudo iniciará com uma abordagem sobre a igualdade jurídica em sentido amplo, para, posteriormente, passar-se ao exame da sua expressão no campo do Direito Tributário. Refira-se que, embora não se possa falar em dualidade no instituto da igualdade, adotar-se-á a designação igualdade genérica e igualdade tributária visando distinguir quando se está tratando da igualdade aplicada ao âmbito do Direito em geral e quando se está a lidar com sua especialidade no Direito Tributário (inciso II do art. 150 da Constituição Federal).

Neste item será analisado o conteúdo da igualdade genérica, tecendo-se ligeiros comentários panorâmicos a respeito de sua gênese, para, depois, aprofundar-se no exame de seus elementos constitutivos e dimensões normativas.

1.1.1 Estrutura

1.1.1.1 Panorama

A questão da igualdade é muito debatida desde os primórdios da nossa civilização. Seu estudo, no âmbito jurídico, envolve, praticamente, duas principais secções. A primeira diz quanto à ciência da filosofia, que se esforça na busca de um significado ao termo igualdade em todos os seus aspectos e a segunda se refere ao seu âmbito jurídico, caracterizada pelo estudo da igualdade positivada como norma jurídica, seus elementos estruturais, natureza e dimensão.

O presente capítulo, sem menosprezar a importância da filosofia, até mesmo porque a base teórica do presente estudo está alicerçada a este âmbito de conhecimento, terá um foco maior direcionado ao exame da igualdade enquanto norma jurídica, nos moldes em que definidas pelo Poder Constituinte, quando da elaboração da Constituição Federal de 1988. Este será o ponto de referência da linha de raciocínio a ser seguida.

Fiel a esta diretiva, pode-se dizer que, para muitos, a igualdade normativa advém do Estado de Direito, definido no art. 1º da Constituição Federal¹, como um de seus elementos componentes. Dentre os adeptos deste entendimento, pode-se citar Almiro do Couto e Silva, segundo o qual o Estado de Direito possui duas facetas: uma material e outra formal. A primeira seria composta pelas idéias de justiça e segurança jurídica, enquanto a segunda seria compreendida por vários elementos, a saber:

[...] **a)** a existência de um sistema de direitos e garantias fundamentais; **b)** a divisão das funções do Estado, de modo a que haja razoável equilíbrio e harmonia entre elas, bem com entre os órgãos que as exercitam, a fim de que o poder estatal seja limitado e contido por ‘freios e contrapesos’ (**checks and balances**); **c)** a legalidade da Administração Pública e, **d)** a proteção da boa-fé ou da confiança (**Vertrauensschutz**) que os administrados têm na ação do Estado, quanto à sua correção e conformidade com as leis.²

Esta mesma concepção pode ser verificada no pensamento de Alberto Xavier:

Tem sido longas, na doutrina, as controvérsias provocadas pela noção de Estado de Direito; mas um ponto parece comum a todos que do tema se têm aproximado. É que a noção de Estado de Direito, pelo menos, na sua formulação original, reveste um duplo sentido, material e formal: o *conteúdo material* do Estado de Direito está na afirmação de que a finalidade essencial do Estado consiste na realização da justiça, concebida, sobretudo, com uma rigorosa delimitação da livre esfera dos cidadãos, em ordem a prevenir o arbítrio do poder e dar, assim, a maior expressão possível à segurança jurídica; o *aspecto formal* do Estado de Direito, por seu turno, envolve basicamente a idéia de que, na realização dos seus fins, o Estado deve exclusivamente utilizar formas jurídicas, de que sobressai a lei formal. Por outras palavras: o Estado de Direito foi, ao menos inicialmente, concebido como aquele que tem por fim o Direito e atua segundo o Direito; isto é, aquele que tem a justiça por fim a e lei como meio da sua realização.³

Não é demais referir que a idéia de justiça, lançada acima como um dos elementos componentes do Estado de Direito está intimamente ligada à de igualdade, quer dizer, a segunda pressupõe a primeira. Embora distintos os

¹ “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito em tem como fundamento: (...)”

² SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista de Direito Público**, n. 84, p. 46 (grifo no original).

³ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 8.

conceitos, pode-se considerar, sem medo de cometer equívocos, que a igualdade é parte inerente à própria justiça. Por meio daquela se alcança esta.

Aristóteles, por sua vez, leciona que a igualdade é um meio termo entre os extremos da desigualdade. Segundo ele, “[...] o injusto é iníquo e a injustiça é a iniquidade [...]”⁴. Distingue ele três formas de justiça, a distributiva, a corretiva e a retributiva. A primeira é estabelecida de acordo com mérito, ou seja, distribuição conforme o mérito de cada um. A justiça, neste aspecto é uma espécie de proporção. A justiça corretiva está ligada a uma espécie de compensação pelo dano ou perda acometido por uma em relação a outra pessoa. Já a justiça retributiva diz respeito à troca de serviços, tendo um viés econômico. Segundo este tipo de justiça, se um sapateiro lhe faz um sapato, a justiça estará na retribuição do serviço de fazer o sapato.⁵

Jonh Rawls, partindo de uma perspectiva da Justiça social, entendida esta como “[...] a estrutura básica de uma sociedade, ou, mais precisamente, o modo como as principais instituições sociais distribuem os direitos e os deveres fundamentais e determinam a divisão das vantagens decorrentes da cooperação social [...]”⁶, dá a entender que a Justiça está muito ligada à questão da distribuição de direitos e deveres entre os componentes de uma sociedade. Segundo ele, mesmo aqueles que se contrapõem à concepção de justiça, aceitam a idéia de que as instituições são justas quando não fazem distinções arbitrárias e quando as leis proponham uma solução equilibrada entre as reivindicações sociais, desde que o entendimento sobre arbitrário e equilíbrio social permaneça aberto ao intérprete⁷.

⁴ ARISTÓTELES. **Ética à Nicômano**. Trad. Greco de António de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009, p. 110.

⁵ Idem, *ibidem*, p. 110 a 112.

⁶ RAWLS. John. **Uma teoria da justiça**. Nova tradução baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita, 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.p. 8.

⁷ “[...] Quem defende concepções distintas de justiça pode, então, concordar que as instituições são justas quando não se fazem distinções arbitrárias entre pessoas na atribuição dos direitos e dos deveres fundamentais, e quando as leis definem um equilíbrio apropriado entre as reivindicações das vantagens da vida social que sejam conflitantes entre si. Os homens concordam com essa descrição de instituições justas, contanto que as idéias de distinção arbitrária e de equilíbrio apropriado, que estão contidas no conceito de justiça, estejam abertas para que cada um as interprete segundo os princípios de justiça que aceita. Esses princípios põem em destaque que similaridades e que diferenças entre as pessoas são importantes na atribuição dos direitos e dos deveres, e especificam qual é a divisão de vantagens apropriada. [...]” (RAWLS, John. Op. cit, p. 6).

De outra forma, pode-se dizer que o Estado de Direito destina-se a afastar as arbitrariedades, em prol do bem-comum, para, ao final, alcançar o tão almejado sentimento de justiça, ou seja, “A justiça é o resultado-objetivo da aplicação da igualdade”⁸.

A par disso, verifica-se que parece haver uma aceitação no sentido de que a igualdade é elemento do Estado de Direito.

Contudo, há aqueles que dão outros fundamentos a embasar a normatividade da igualdade. Fernando Aurélio Zilveti, por exemplo, assevera que, a partir da Revolução Francesa (1789), o Estado passou a ter uma conotação liberal e para controlar a tendência natural ao absolutismo, impôs-se a criação de uma série de métodos visando enfraquecer os poderes daqueles que os detinham, como a da separação dos poderes e a normatização de direitos fundamentais do cidadão. A concretização da igualdade e da justiça, todavia, segundo o autor, ainda necessitava muito mais do que simples normatização de direitos. Necessário se fazia a intervenção do Estado, para fazer a ligação daqueles direitos com seus titulares. A partir destas assertivas, posiciona-se, o autor, no sentido de que “[...] A justiça como sistema normativo igualitário é um processo de constante estruturação” e que “A democracia nasce, então, da associação do cidadão com o Estado [...]”⁹.

Esta concepção não destoia do que Aristóteles há séculos atrás já havia afirmado por igualdade. Consoante entendimento do filósofo, democracia é aquele regime político que tem a igualdade como fundamento, entendendo esta como ausência de privilégios políticos entre ricos e pobres, quando todos são soberanos na mesma proporção.¹⁰

⁸ VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**, São Paulo: MP, 2008, p. 88-89.

⁹ ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 80.

¹⁰ “A primeira espécie de democracia é aquela que tem a igualdade por fundamento. Nos termos da lei que regula essa democracia, a igualdade significa que os ricos e os pobres não têm privilégios políticos, que tanto uns como outros não são soberanos de um modo exclusivo, e sim que todos o são exatamente na mesma proporção. Se é verdade, como muitos imaginam, que a liberdade e a igualdade constituem essencialmente a democracia, elas, no entanto, só podem aí encontrar-se em toda a sua pureza, enquanto gozarem os cidadãos da mais perfeita igualdade política. Mas como o povo constitui sempre a parte mais numerosa do Estado, e é a opinião da maioria que faz

Mas aqui cabe uma reflexão. Aristóteles quando afirmou que a democracia tem por fundamento a igualdade, tomou por base a divisão clássica *tripartite* das formas de governo. Ocorre que esta classificação foi posta à prova no início da idade média, com uma nova classificação lançada por Maquiavel, o qual, afirma, na sua obra clássica *O Príncipe*, que todos os Estados ou são repúblicas ou monarquias. Maquiavel, pelo que se pode ver, além de substituir a antiga classificação tripartite das formas de governo por uma bipartição, introduziu o termo “Estado” para significar o que os gregos chamavam de *polis* e os romanos de *res publica*. Ou os Estados são governados por uma pessoa ou por muitas, permitindo a distinção entre república aristocrática e república democrática, distinguindo-se as duas pela participação de um colegiado restrito na primeira e de uma coletividade na segunda. Na verdade esta distinção surge da dualidade entre os termos “Estado” e “governo”. Desta feita, uma monarquia pode ser aristocrática ou democrática, conforme o monarca autorize a participação de alguns ou de todos nas assembleias.¹¹

Esta pequena digressão a respeito das formas de governo fez-se necessária para deixar claro que, talvez, o vínculo entre igualdade e democracia não seja o mais adequado. Como visto, pode-se ter um Estado monárquico democrático, o que, de certa forma, poderia restringir a amplitude da igualdade, ao menos na extensão que se pretende dar no âmbito de um Estado moderno.

Talvez o acerto esteja com Roque Antonio Carrazza, quando afirma que o princípio da igualdade está intimamente ligado ao princípio republicano. Segundo ele a forma de governo republicana exige que o povo, verdadeiro detentor do poder, não pode ser tratado de forma arbitrária, mediante concessões de privilégios a poucos em detrimento de muitos. O poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos (parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal), o que significa dizer que a coisa gerida é pública e não de titularidade de algum ou alguns. Em estando o poder nas mãos de todos, por assim dizer, não seria concebível que

a autoridade, é natural que seja esse característico essencial da democracia. Eis aí, uma primeira espécie de democracia.” (ARISTÓTELES. **A Política**. Trad. Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Escala, p. 177)

¹¹ BOBBIO, Norberto. **A Teoria das Formas de Governo**. Trad. Sérgio Bath. 9ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, p. 83.

fossem alguns preteridos em razão de privilégios pessoais, ou seja, a base de um governo republicano está na igualdade.¹²

Entretanto, não basta que a igualdade seja erigida como valor de uma determinada sociedade. É necessário que ela seja protegida por intermédio de lei, contra as investidas de governantes déspotas. “Para controlar a tendência absolutista, foi necessário enfraquecer o Estado por meio da divisão de poderes, a fim de evitar que poder unitário, saindo das mãos do monarca, fosse diretamente para o povo, dando margem ao arbítrio”¹³.

Fernando Aurélio Zivetti leciona que é necessário que se criem condições do exercício do poder, de modo a garantir os direitos dos cidadãos contra a deturpação do mandato outorgado.¹⁴

Não foi por outra razão que o Poder Constituinte entendeu por bem deixar o dever de igualdade expresso na Constituição, ao estabelecer, no seu art. 5º, que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

A par do que foi exposto acima, pode-se perceber que a igualdade não se resume a obrigar que o Executivo proceda de forma a equiparar os cidadãos, em obediência aos critérios isonômicos fixados na lei. Sua extensão alcança, também, o legislador, ao impor a observância de seus ditames na elaboração das leis (não impor distinções arbitrárias), bem como ao próprio aplicador do direito (intérprete e executor das normas jurídicas).¹⁵

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. rev. amp. e atual até a Emenda Constitucional n. 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 70.

¹³ ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 79.

¹⁴ “Para evitar que o Estado malverse o mandato outorgado, porém, é necessário que se faça a positivação das condições do exercício do poder, visando garantir os direitos do cidadão. Assim, a legalidade dá ao indivíduo a garantia de gozo de sua liberdade, sob a proteção de um ‘contrato social’ entre o poder soberano e o povo. A contenção por princípios normatizados inverte as posições entre o Estado e o cidadão, sendo o último sujeito ativo e o primeiro passivo.” (Idem, 2004, p. 72).

¹⁵ Idem, ibidem, p. 85.

Neste diapasão, conforme lição de Alexandre de Moraes, a igualdade opera em dois planos distintos. O primeiro plano, frente aos Poderes Legislativo e Executivo, na edição de textos normativos, obstaculizando qualquer criação que possa causar tratamento abusivamente diferenciado entre pessoas que se encontram na mesma situação. O segundo plano, diante do interprete da lei, ao impor uma aplicação isonômica, sem distinção em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas etc.¹⁶

“O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador”.¹⁷ É na igualdade que o legislador encontra seu principal limitador. Não fosse assim, o legislador poderia eleger quaisquer critérios de discriminação, sem qualquer fundamento constitucional, chegando-se a arbitrariedades por vias legais. Do mesmo modo que os administrados devem observar os ditames de igualdade perante a lei, o Estado, ao editar normas legais, deve estar ciente de sua obrigação quanto às normas constitucionais, em especial a igualdade normativa. Esta previsão está contida no art. 5º da Constituição Federal. Nele há a proteção da igualdade *perante a lei* e da igualdade *na lei*, expressões que foram compreendidas por aquilo que se denominou de igualdade formal e igualdade material. A igualdade formal adviria da expressão “todos são iguais perante a lei” e, caracterizar-se-ia pela aplicação uniforme da lei para todos os cidadãos, sem distinção de qualquer natureza. A lei pode ser aplicada de um modo para uma parcela da sociedade e de outra forma para outra parcela. É isto que a igualdade formal tenta obstaculizar.

Mas não basta exigir igualdade formal para se ter uma plenitude normativa. Necessária, ainda, proteção contra o próprio legislador (ou o executivo quando de suas funções legislativas), garantindo que na criação da própria lei sejam

¹⁶ “O princípio da igualdade consagrado pela constituição opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que se possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que encontram-se em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade do intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social.” (MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 67).

¹⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, 18ª tiragem. Porto Alegre: Malheiros, 2010, p. 9.

observados os ditames da igualdade. É a igualdade no conteúdo da lei. Não fosse a igualdade na lei, o legislador poderia criar discriminações por vezes arbitrárias, caso não houvesse algum limite. A respeito da igualdade material, Celso Antônio Bandeira de Mello leciona que o princípio da igualdade deve servir para regular a vida social de modo a permitir um tratamento equitativo a todos, não podendo a lei servir de mote para privilégios ou perseguições¹⁸.

Todavia, tudo o que foi visto até agora em nada auxilia na busca de concretização da igualdade no nosso sistema jurídico. Mero enunciado genérico não fornece elementos à realização da equidade. Afinal, o que é igualdade? Igualdade de que forma? Em que medida? Quais seus requisitos?

É preciso ter em mente que o que a Constituição veda não é a discriminação. Nas célebres palavras de Aristóteles, igualdade é tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual. Melhor explicando, para se alcançar o tão almejado estado de isonomia, certo grau de discriminação será necessário. Nem todos são iguais. Por mais que se queira a igualdade entre homens e mulheres, por exemplo, não há como negar que, em certas situações e para determinados momentos, eles não podem ser considerados equivalentes. “[...] Mesmo vedando, ora sob a forma de princípio, ora sob o título de direitos fundamentais, a Carta Magna estabelece comandos que diferenciam alguns grupos. [...]”¹⁹. A Constituição Federal, embora, preveja no seu inciso I do art. 5º que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”, autoriza tratamento diferenciado entre eles na expressão “nos termos desta Constituição”. Ademais, o próprio texto constitucional realiza discriminações, como, por exemplo, a licença à gestante de duração de cento e vinte dias (VIII, art. 5º, CF) e a aposentadoria voluntária às servidoras públicas aos cinquenta e cinco anos de idade e trinta de contribuição, em vez dos sessenta anos de idade e trinta e cinco anos de contribuição, como requisito para aposentadoria integral dos servidores públicos homens (art. 40, CF).

¹⁸ “A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar eqüitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.” (Idem, 2008, p. 10).

¹⁹ MOURA, Patrícia Uliano Effting Zoch de. **A finalidade do princípio da igualdade: a nivelção social: interpretação dos atos de igualar**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2005, p. 87.

Afora estas discriminações em relação ao homem e mulher, há ainda outras diferenças estabelecidas na própria Constituição Federal, como proibição de trabalho noturno, perigoso e insalubre aos menores de 18 anos e qualquer trabalho a menores de 16 anos (art. 7, XXXIII, CF); remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal (art. 7º, XVI, CF); alistamento eleitoral obrigatório aos maiores de dezoito anos e facultativos aos analfabetos, maiores de setenta anos de idade e maiores de dezesseis e menores de dezoito anos (art. 14, §1º, incisos I e II, CF).

Tratamento igualitário nem sempre quer significar identidade de tratamento para todos de forma indiscriminada. “O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme em relação às pessoas. [...] Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em uma ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes. [...]”²⁰. Desta feita, “[...] o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça [...]”²¹.

Mas, afinal, quais os traços que poderão estar sujeitos ou não à discriminação na criação ou aplicação do direito?

É esta temática que será abordada na seção que se segue. Passadas as considerações panorâmicas a respeito da igualdade, proceder-se-á ao exame mais acurado de sua natureza, de forma que se possa melhor compreender suas especificidades e possibilitar, posteriormente, o desvendamento de seus elementos componentes.

1.1.1.2 Natureza

É extreme de dúvida que a linguagem e o Direito têm uma relação de ordem umbilical. O Direito é objeto cultural extraído de um conjunto de signos lingüísticos constante em textos legislativos. Sua compreensão depende da apreensão humana,

²⁰ MELLO, op. cit., p. 12.

²¹ MORAES, op. cit., p. 66.

quer dizer, o entendimento do significado de um texto legal (conjunto de signos lingüísticos) depende de um ato humano de observação, percepção, apreensão e compreensão. Somente após estas quatro etapas inteligíveis pode-se extrair o significado do objeto significante.

Pedro Leonardo Summers Caymmi utiliza os termos *reificados* ou *não reificados*, para designar aquilo que é objeto de expressão material e aquilo que depende dos sentidos produzidos pelo homem, afirmando que o Direito deve ser classificado na segunda espécie (*não reificados*), já que é fruto da atividade humana.²²

Desta forma, percebe-se a íntima ligação que o Direito possui com a linguagem, o que significa identidade entre ambos. O que se quer dizer é que o Direito, como objeto cultural multifacetado, manifesta-se por intermédio da linguagem.

Contudo, não obstante a linguagem traduzir-se em instrumento importantíssimo para o Direito, também traz certas dificuldades. Uma destas dificuldades é a abstração de seus termos. A maioria das palavras contém duas ou mais significações, não esclarecendo qual seu conteúdo²³. Segundo Karl Engisch, “[...] Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito [...] os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados [...]”²⁴. Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, leciona que não se retira qualquer significação de um simples enunciado. Somente por meio da percepção humana, mediante processo intelectual, se pode extrair algum significado dos signos²⁵.

²² “O Direito, repita-se, é um objeto cultural, fruto da atividade humana. Os objetos culturais, por sua vez, podem ser **reificados** ou **não reificados**. Os objetos culturais reificados são aqueles produzidos pela ação que se expressam materialmente, como uma arquitetura, por exemplo. Já aqueles não reificados não adquirem expressão material, permanecendo unicamente como sentido e significação produzidos pelo homem. O Direito se inclui entre os objetos culturais não reificados, sendo, como por exemplo, **um pensar** e **um dizer** do homem sobre o homem e para o homem; somente se expressa, portanto, em linguagem.” (CAYMMI, Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**, Salvador: PODIVM, 2007, p. 23 - grifo no original).

²³ COPI, Marmer Irving, **Introdução à lógica**. Trad. Álvaro Cabral. 2ª edição. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 106.

²⁴ ENGISCH, Karl. trad. J. Baptista Machado. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 10ª ed. LISBOA: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p. 208-209.

²⁵ “Ora, se tomarmos o texto na sua dimensão estritamente material, que é, aliás, a acepção básica, como aquilo que foi tecido, circunscrevendo nosso interesse ao conjunto dos produtos dos atos

E é desta ausência de certeza quanto ao significado que advém a abstração lingüística anteriormente retratada. Se o significado de um termo decorre de um processo de percepção e construção conceitual, e este procedimento intelectual é feito individualmente por cada um, distintos conceitos serão construídos.

A igualdade é um destes termos ambíguos, que depende da apuração de seu significado. A se verificar esta assertiva basta analisar as inúmeras obras editadas sobre a igualdade, desde o ramo da filosofia até as ciências jurídicas, sem que até o momento se tenha chegado a algum significado único e concreto. O mero enunciado genérico de que “[...] a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas um instrumento da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos [...]”²⁶ não é suficiente para precisar o conteúdo e natureza da igualdade. Necessário buscar maiores precisões, de molde a fornecer uma melhor efetividade da isonomia.

Para tanto, necessário, antes de maiores digressões sobre o assunto, proceder-se ao exame da natureza jurídica da igualdade, outro ponto da matéria que traz algumas dificuldades. Estas dificuldades existem justamente porque enraizadas na comunidade jurídica. Até hoje se discute o que se deve entender por regra e por princípio ou se este último pode ser concebido como norma jurídica. Mas, como observa Robert Alexy, “[...] Tanto regras como princípios podem ser concebidos como normas. Se isso ocorre, então se trata de uma distinção dentro da classe de normas [...]”²⁷ e “[...] A tese da separação rigorosa indica que a distinção de regras e

de enunciação, o que importa ingressar na esquematização estrutural em que se manifesta, poderemos compreender a razão pela qual os enunciados lingüísticos não contêm, em si mesmos, significações. São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensinam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações. *São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido.* Vê-se, desde agora, que não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados descritivos do direito positivo, extraímos o conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de dignificação de entidades meramente físicas. De tais enunciados partimos, isto sim, para a *construção* das significações, dos sentidos, no processo de conhecimento como interpretação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 18).

²⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 10.

²⁷ ALEXY, Roberto. **Direito, Razão, Discurso: estudos para a filosofia do direito**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 164.

princípios não é uma distinção segundo o grau, mas que regras e princípios são critérios normativos de estrutura lógica completamente diferente [...]”²⁸.

A situação ganha maior relevo diante da fase atual, pós-Constituição de 1988, que estamos vivenciando, denominada “neoconstitucionalismo”²⁹, entendida esta “[...] na tendência, que lhe é inerente, de substituir a subsunção clássica sob regras jurídicas por uma ponderação, orientada pela Constituição, de valores ou princípios [...]”³⁰, ou seja, uma exacerbação dos valores principiológicos em detrimento da regras.

Funcionalmente considerada, a igualdade pode ser compreendida seja como regra, seja como princípio, seja como *postulado normativo*³¹. A igualdade está

²⁸ Idem, *ibidem*, p. 142.

²⁹ Este movimento, por assim dizer, que se expressa há pouco mais de 20 anos, é fruto de uma errônea leitura da Constituição Federal de 1988, resultando na supervalorização dos princípios em prejuízo das regras, como se aqueles fossem mais importantes ou mais relevantes ao sistema jurídico do que estes, sem preocupação na análise das distintas funções que cada tipo de norma jurídica exerce. “Nesse quadro, o ponto zero estaria na positivação e na aplicação, exclusiva ou preponderante, dos princípios no lugar das regras. Da preferência normativa ou teórica por determinado tipo de norma (os princípios) decorreria um método diferente de aplicação (a ponderação), do qual por sua vez adviria tanto a preponderância de uma perspectiva distinta de avaliação (individual e concreta), quanto o predomínio de uma dimensão específica da justiça (a particular), os quais, a seu turno, conduziriam à dominância de um dos Poderes (o Judiciário) e de uma das fontes (a Constituição). Em suma, a mudança da espécie normativa implicaria a modificação do método de aplicação; a transformação do método de aplicação causaria a alteração da dimensão prevalente de justiça; e a variação da dimensão de justiça produziria a alteração da atuação dos Poderes. Ou, de modo ainda mais direto: a norma traria o método; o método, a justiça; a justiça, o Poder” (ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”, **Revista Brasileira de Direito Público**, ano 1, n. 1, abr/jun 2003, p. 9-30.).

³⁰ ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 162.

³¹ Cabe esclarecer que o presente trabalho segue a linha os ensinamentos de Humberto Ávila a respeito das espécies normativas. Considera-se regras “[...] normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”, e princípios “[...] normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 63). Entende-se postulado normativo “[...] deveres que estabelecem a vinculação entre *elementos* e impõem determinada *relação* entre eles. Nesse aspecto podem ser considerados formais, pois dependem da conjugação de razões substanciais para sua aplicação [...]” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed, rev, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 101). Há postulados meramente hermenêuticos, cuja utilização é necessária à compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico, como por exemplo o postulado da unidade do ordenamento jurídico. Por outro lado, há também postulados normativos aplicativos, [...] normas *imediatamente metódicas*, que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, classificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas. Daí

representada por estes três aspectos normativos, cada um deles com funcionalidades que lhes são inerentes e modo de aplicação diferente³².

Como regra jurídica, a igualdade atua prevendo a proibição de discriminação e perseguição³³, pré-excluindo determinadas matérias do âmbito de competência do Poder Legislativo³⁴, pré-determinando ou excluindo medidas de comparação e pré-determinando ou excluindo finalidades a serem buscadas³⁵. Como já apontado na seção anterior, a Constituição veda, por exemplo, discriminação com base na origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, inciso IV, e art. 7º, inciso XXX), e impõe a adoção de determinado critério, como a idade para fins de proteção dos menores de dezoito anos ao exercício de trabalho noturno, perigoso ou insalubre e qualquer trabalho para os menores de dezesseis anos (art. 7º, inciso XXXII).

Outra função exercida pela igualdade é a de *princípio*, pois age como norma garantidora de um estado ideal de isonomia, generalidade e impessoalidade³⁶, traduzido no tratamento não arbitrário e anti-isonômico. A igualdade, nesta natureza normativa, manifesta-se como objeto de aplicação, destinada à busca de um estado ideal de coisas e exigindo que o aplicador do direito adote comportamento que promova este estado ideal, mediante o relacionamento entre sujeitos com base em

se dizer que se qualificam como normas de segundo grau. Nesse sentido, sempre que se está diante de um postulado normativo, há uma diretriz metódica que se dirige ao intérprete relativamente à interpretação de outras normas. Por trás dos postulados, há sempre outras normas que estão sendo aplicadas. Não se identificam, porém, com as outras normas que também influenciam outras, como é o caso dos sobreprincípios do Estado de Direito ou da segurança jurídica. Os sobreprincípios situam-se no nível das normas objeto de aplicação. Atuam sobre outras, mas no âmbito semântico e axiológico e não no âmbito metódico, como ocorre com os postulados. Isso explica a diferença entre sobrenormas (normas semânticas e axiologicamente sobrejacentes, situadas no nível do objeto de aplicação) e metanormas (normas metodicamente sobrejacentes, situadas no metanível aplicativo)." (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 41).

³² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 134 e 137.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 342.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed, rev, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 101.

³³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed, rev, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 101.

³⁴ Idem, **Teoria da Igualdade Tributária**, 2008, p. 136.

³⁵ Idem, *ibidem*, p. 138.

³⁶ Idem. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2006, p. 342.

critérios de distinção que conduzam à finalidade buscada³⁷. Ela atua exigindo o relacionamento com outros princípios materiais que a ação estatal deva realizar³⁸.

Finalmente, a igualdade pode exercer a função de postulado normativo, considerada, desta forma, como *metanorma*³⁹, pois serve de orientação na aplicação de outras normas jurídicas. Ela exige a consideração dos sujeitos envolvidos, dos critérios de discriminação e na busca da finalidade justificadora⁴⁰. “[...] A igualdade somente é aplicável em situações nas quais haja o relacionamento entre dois ou mais sujeitos em função de um critério discriminador que serve a alguma finalidade. [...]”⁴¹.

A par do que foi mencionado acima, verifica-se que o fenômeno igualdade atua sob três espectros. Ela pode ser entendida como comando às demais normas jurídicas de tratamento uniforme, como definidor de condutas pré-determinadas a serem seguidas e como promoção de um estado de isonomia. Em outras palavras, a igualdade pode ser considerada como super-norma, pois envolve várias espécies normativas dentro dela⁴². E é, muitas vezes, desta sua realidade que são enveredados diversos debates sobre o tema.

Do exame acima explicitado pôde ser entendido, ainda, que a igualdade-regra e a igualdade-princípio, por si só, pouco esclarece a respeito da igualdade. Para este desiderato exige-se sua complementação pela igualdade enquanto postulado normativo. Estas facetas da igualdade exigem, como visto, a consideração dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e da finalidade autorizadora da distinção, impondo, também, o relacionamento destes elementos. A igualdade, pois, não pode ser visualizada isoladamente como regra ou princípio, mas como um imbricamento destes aspectos com a igualdade-postulado, o qual lhe fornece os elementos e a forma destes se relacionarem.

³⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2008, p. 137.

³⁸ Idem, *ibidem*, p. 138.

³⁹ Metanorma, porque são normas que estabelecem métodos de aplicação para outras normas. (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 41).

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 342.

⁴¹ Idem, **Teoria dos Princípios**, p. 94.

⁴² Idem, **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 40.

E são exatamente estes elementos da igualdade, que emergem do relacionamento da igualdade-princípio ou regra com a igualdade-postulado, que serão examinados na próxima seção. Objetivar-se-á especificar os elementos componentes da igualdade e como eles se relacionam entre si, de molde a permitir, ao final, um adequado entendimento do que é igualdade normativa, oferecendo-se uma tentativa conceitual do instituto. Importante explicar que referida conceituação da igualdade somente será fornecida após o exame de seus elementos, na medida em que se entende que somente após a apreensão de seus elementos constitutivos e a compreensão de seu funcionamento é que será possível oferecer um conceito mais aproximado de sua realidade.

1.1.1.3 Elementos e Conceito

Segundo Humberto Ávila, “[...] a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos são necessariamente comparados em razão de uma medida [...]”⁴³.

José Ricardo do Nascimento Varejão e Leandro Paulsen não destoam deste ensinamento. O primeiro afirma que a isonomia depende de objetos a serem comparados, já que algo só é igual ou diferente em relação a algum critério⁴⁴, e, o segundo, ao lecionar que o problema da igualdade está em analisar a razão e os critérios que justificam o tratamento diferenciado, de modo que ocorrerá ofensa ao princípio quando contribuintes que se encontram em situação equivalente forem tratados de forma diferente, sem que haja alguma razão justificante⁴⁵.

⁴³ Idem, *ibidem*, mesma página.

⁴⁴ “[...] a isonomia, realidade relativa que é, depende, inicialmente, da indicação de termos (objetos) comparandos. Faz-se mister, outrossim, a eleição de um critério de *discrimen* que servirá de matiz à comparação, pois, como frisado, algo só é igual ou diferente a uma coisa em relação a algum critério.” (VAREJÃO, Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**, São Paulo: MP, 2008, p. 114).

⁴⁵ “[...] O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que haja razão suficiente para tanto, sem que esteja o tratamento diferenciado alicerçado em critérios justificáveis de discriminação [...]” (PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição**

Pelo que se pode verificar, a igualdade demanda a existência de uma relação entre duas ou mais pessoas, diferenciadas com base num critério de distinção, visando atingir determinada finalidade. Melhor dizendo, a igualdade possui três requisitos: a) relação entre dois ou mais sujeitos; b) existência de um critério de diferenciação e c) finalidade.

A vislumbrar esta estrutura de forma mais clara, examinar-se-á dois casos paradigmáticos julgados pelo Supremo Tribunal Federal.

O primeiro caso refere-se a ADI n. 3105/DF⁴⁶, em que se questionava a constitucionalidade do art. 4º da Emenda Constitucional n. 41/03, que instituiu contribuição previdenciária a incidir sobre servidores públicos inativos. O importante para o presente estudo é que, neste julgado, o Supremo Tribunal Federal, embora tenha entendido pela constitucionalidade da exação, declarou a inconstitucionalidade do parágrafo único do mencionado artigo, o qual estipulava que a contribuição dos inativos incidiria sobre parcela dos vencimentos que ultrapassasse cinquenta por cento em relação aos servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e sessenta por cento em relação aos servidores públicos da União. No paradigma restou assentado que esta diferenciação não tinha fundamento razoável.

O segundo caso paradigmático, trata-se da ADI n. 1946/DF⁴⁷, onde restou reconhecida a inconstitucionalidade do art. 14 da Emenda Constitucional n. 20/98, sem redução de texto, para entender que o limite máximo dos benefícios do regime geral de previdência social, fixados em R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais), não poderia alcançar o auxílio-maternidade. O fundamento do precedente foi no sentido de que caso se permitisse que a Previdência Social tivesse de arcar com somente aquele limite, obrigando o empregador arcar com o restante do salário,

e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6ª ed. rev.e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2004, p. 212).

⁴⁶ STF, Tribunal Pleno, julgado 18 de agosto de 2004, DJ 18.02.2005. Ação julgada improcedente em relação ao *caput* do art. 4º da EC n. 41/2003, vencidos os Ministros Ellen Gracie, Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello, e procedente, à unanimidade, declarando a inconstitucionalidade das expressões “cinquenta por cento” e “sessenta por cento”, previstas nos incisos I e II do parágrafo único do referido art. 4º.

⁴⁷ STF, Tribunal Pleno, julgado em 03 de abril de 2003, DJ 16.05.2003.

provocaria tratamento desigual entre trabalhadores e trabalhadoras. Primeiro, porque os empregadores acabariam por preferir homens em vez de mulheres, e, segundo, porque os empregadores passariam a restringir os salários de suas trabalhadoras ao limite constitucional, de modo que, em caso de gravidez, não ficassem obrigados ao pagamento do restante do salário.

Pela análise dos precedentes supracitados se confirmam as conclusões ministradas anteriormente, no sentido de que para se falar em exame de igualdade, necessário se faz, em primeiro lugar, a existência de uma relação entre dois ou mais sujeitos. Veja-se que, no primeiro caso, a relação de desigualdade se dá entre os servidores públicos da União e os servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e, no segundo caso, a relação se dá entre trabalhadores homens e mulheres. “A isonomia, noutras palavras, é um conceito *relacional*, sempre levando em conta ao menos dois objetos contrastados por um critério de comparação”⁴⁸.

A compreensão desta relação deve ser a mais ampla possível. Não pode restringir-se a sujeitos considerados como pessoas físicas. “[...] Na verdade, o raciocínio de igualdade é comparativo de quaisquer objetos (fatos, situações ou atividades) relacionados a sujeitos que, no concernente a eles, tenham interesses juridicamente protegidos. [...]”⁴⁹.

Em segundo lugar, necessário se faz, também, ao exame da isonomia, a existência de um critério diferenciador, quer dizer, não há como comparar dois sujeitos sem que haja uma medida de comparação, como, por exemplo, o sexo, a idade, a força física, a condição financeira, a formação intelectual etc. Quando se retribui a um filho que teve bom comportamento durante jantar promovido pelos pais e se castiga outro que não teve o mesmo comportamento, o critério de comparação, para decidir quem mereceria a recompensa, era justamente a conduta adequada dos filhos diante daquela situação.

⁴⁸ VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**, São Paulo: MP, 2008, p. 99.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto, op. cit, p. 43

Para Celso Antônio Bandeira de Mello “[...] *qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações*, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico”⁵⁰. Esta tese também é defendida por José Ricardo do Nascimento Varejão, segundo o qual “[...] todos os critérios faticamente possíveis também são juridicamente passíveis de utilização na atividade de aplicação do princípio da igualdade. [...]”⁵¹. Humberto Ávila afirma que somente uma distinção fundada em diferenciação factual existente entre os sujeitos envolvidos pode ser considerada válida. Evita-se, assim, uma diferenciação meramente subjetiva quando não vinculada a uma finalidade verificável. Melhor explicando, o critério de comparação deve estar representado por uma realidade concreta. Caso contrário estar-se-á instituindo uma diferenciação arbitrária. Exemplificativamente, no voto do Min. Joaquim Barbosa, do Supremo Tribunal Federal, ao confirmar a constitucionalidade dos juros de 6% ao ano, previsto na Lei n. 9.494/97, para os débitos da Fazenda Pública Federal em relação aos servidores públicos, deixou expresso que o conceito de isonomia é relacional, pressupondo duas situações, que se encontram numa relação de comparação⁵².

Mas não basta a existência de uma diferenciação entre dois sujeitos com base numa realidade da medida de comparação para que se satisfaçam os ditames da igualdade. Necessário, ainda, que esta medida comparativa tenha pertinência em relação à finalidade elegida como mote. Apenas aqueles critérios que guardem certa razoabilidade com o fundamento pelo qual foram instituídos é que poderão ingressar na estrutura da igualdade.⁵³

Consoante entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, as discriminações somente serão compatíveis com a cláusula igualitária quando tiverem um vínculo de correlação lógica entre o elemento diferenciador e o tratamento

⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, 18ª tiragem. Porto Alegre: Malheiros, 2010, p. 17.

⁵¹ VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: MP, 2008, p. 114.

⁵² Pleno, RE n. 453.740/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 24.08.2007.

⁵³ VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento, op. cit, p. 117.

desigual, desde que, claro, não haja afronta a nenhum dos interesses prestigiados pela Constituição Federal do Brasil.⁵⁴

Os casos paradigmáticos acima citados retratam bem esta necessidade de correlação de pertinência entre o critério de diferenciação e sua finalidade. No primeiro, o Supremo se posicionou pela inconstitucionalidade da diferenciação feita entre servidores inativos pensionistas da União e servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, pois a finalidade da norma não tinha qualquer conexão lógica com o critério elegido. O Ministro Cezar Peluso, em seu voto, deixou expresso que a finalidade da contribuição sobre os servidores inativos era o fomento da previdência social. O fato dos contribuintes estarem em gozo de benefícios ligados a outros entes da federação não possui qualquer relação de congruência com a finalidade que a instituiu (fomentar a previdência social). Não por outra razão que o Ministro Gilmar Mendes assevera, em seu voto, que a distinção não tem fundamento razoável a sua justificação.

Já no segundo caso paradigmático o Supremo Tribunal Federal entendeu que a aplicação do limite do valor dos benefícios da previdência social ao auxílio-materno acabaria por criar uma distinção arbitrária, já que não se coadunava com a finalidade da norma constitucional promulgada (estabelecer um limite aos pagamentos de benefícios). Ora, o salário-maternidade não é propriamente um benefício previdenciário, mas um auxílio à gestante enquanto perdurar o estado de gravidez.

Assim, como bem leciona José Ricardo Nascimento Varejão, “Por essas razões, infere-se que a completude pragmática do valor *igualdade* depende de sua complementação por critérios socialmente legítimos [...]”⁵⁵.

⁵⁴ “Os mesmos exemplos, tanto como os formulados na parte vestibular deste trabalho, servem para sugerir, claramente, que as discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correção lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, *desde que tal correção não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição*. O alcance desta ressalva, contudo, para ser bem compreendido, depende de esclarecimentos ulteriores, procedidos mais além.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, 18ª tiragem. Porto Alegre: Malheiros, 2010, p. 17).

⁵⁵ Idem, *ibidem*, p. 100.

Continuando no estudo dos elementos componentes da igualdade, Humberto Ávila leciona que a problemática do exame da igualdade não se esgota na relação entre os sujeitos, na medida de comparação adotada para distingui-los e na relação desta com sua finalidade. Propõe a introdução de novo elemento, que denomina “elemento indicativo da medida de comparação” e a necessidade de haver uma “relação de congruência” entre ele e a medida de comparação e entre esta e a finalidade da norma. Acrescentou, ainda, que entre a medida de comparação e seu elemento indicativo deve haver uma “relação de fundada” e “conjugada”.⁵⁶ Segundo o ilustre autor, relação fundada caracteriza-se quando entre a medida de comparação e seu elemento indicativo há um “[...] vínculo de correspondência estatisticamente fundada [...]”. Por outro lado, haverá “[...] uma relação conjugada entre a medida de comparação e seu elemento indicativo, quando este foi escolhido por ser o *mais significativos* dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação [...]”⁵⁷.

A idade, por exemplo, é citado por Humberto Ávila como elemento indicativo da capacidade jurídica (medida de comparação). Ela é utilizada em diversas situações no ordenamento jurídico brasileiro. O menor de dezoito e maior dezesseis anos não pode realizar atos da vida civil sem estar assistido por seus pais ou representado se menor de dezesseis anos. A razão é singela. É que, na maior parte dos casos, os menores de dezoito anos, quiçá os menores de dezesseis, não

⁵⁶ AVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 47-8.

⁵⁷ “[...] Isso porque a medida de comparação pode ser verificada de vários modos. Por exemplo, para promover a participação democrática (finalidade), o Poder Legislativo deve estabelecer diferenças entre os cidadãos, com base na sua capacidade de discernimento ou julgamento (medida de comparação). O problema, todavia, é que essa capacidade pode ser verificada de vários modos; pela idade, pela educação, e, assim, sucessivamente. Isso significa que, ao lado da medida de comparação, está o seu elemento indicativo (*Elemente, die dieses Merkmal aufweisen*) ou *Proxy*. E, entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, deve haver uma relação fundada e conjugada. Esse ponto é crucial.

Há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação. Por exemplo, a idade, para maior parte dos casos, é elemento indicativo da capacidade de discernimento: um jovem de doze anos *normalmente* não tem capacidade para avaliar maduramente os acontecimentos da vida pública de um país, ao passo que um homem de trinta e cinco anos *geralmente* tem condições de fazê-lo. Vale dizer que entre a idade (elemento indicativo da medida de comparação) e a capacidade de discernimento (medida de comparação) existe uma relação de causa e efeito, uma correlação, no sentido de uma relação de dependência entre os dois elementos de tal sorte que a presença de elemento leva à do outro (ter doze anos normalmente afasta a existência de capacidade de discernimento ou ter trinta e cinco anos geralmente leva à existência de capacidade de discernimento). [...]”. (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 51).

possuem o discernimento suficiente (maturidade, por assim dizer) para entenderem as conseqüências de seus atos. Da mesma forma, aqueles que não tiverem, por enfermidade ou deficiência mental, o necessário discernimento para a prática de atos da vida civil, são postos como absolutamente incapazes (art. 3º, inciso II, do Código Civil) e impedidos de realizarem qualquer ato jurídico sem a participação de seus representantes legais. Estas situações demonstram que para que se tenha uma distinção entre pessoas, no tocante ao discernimento para a prática de atos da vida civil, impõe-se que haja um estudo de certo aprofundamento de molde a justificar a discriminação, sob pena de arbitrariedade. Caso contrário estar-se-á privilegiando alguns em detrimento de outros.

Além desta *relação estatisticamente fundada* entre a medida de comparação e seu elemento indicativo, faz-se necessário, ainda, que estes dois elementos tenham uma relação conjugada. Diz-se relação conjugada “[...] quando esse foi escolhido por ser o *mais significativo* dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação [...]”⁵⁸. Uma medida de comparação pode ser apontada por vários elementos indicativos. A capacidade contributiva, por exemplo, pode ser aferida pelo patrimônio, pela renda, pelo custo de vida que leva uma pessoa ou empresa etc. A reserva de quotas em universidades brasileiras, visando inserção de pessoas menos abastadas pode ser indicada pela renda familiar, pela natureza da formação acadêmica (se pública ou privada), pela profissão exercida, enfim. Seja qual for a medida de comparação, o fato é que ela pode ser aferida por uma infinidade de indicadores. Mas a escolha destes indicadores deve se dar em relação aquele elemento que melhor satisfaça a medida de comparação escolhida ou que mais detiver os caracteres exigidos pela medida de comparação.

Pois bem, esta mesma relação existente entre a medida de comparação e seu elemento indicativo, também deve se dar em relação àquela e sua finalidade, quer dizer, entre a medida de comparação e a finalidade eleita, deverá haver uma relação estatisticamente fundada e uma relação conjugada. Caso contrário não se estará promovendo o princípio da igualdade.

⁵⁸ AVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 51.

Não se pode deixar de mencionar que a escolha da medida de comparação não pode desvirtuar-se dos preceitos constitucionais, ou seja, não se pode adotar medida vedada pela Constituição Federal⁵⁹. Esta incompatibilidade pode se dar de duas formas: a primeira, quando o texto constitucional veda a utilização de determinados critérios de diferenciação, como, por exemplo, a origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, inciso IV, e art. 7º, inciso XXX), consciência, crença religiosa ou convicção filosófica (art. 5º, inciso VI e VIII), trabalhador com deficiência física (art. 7º, inciso XXXI), natureza do trabalho, se avulso ou permanente (art. 7º, inciso XXXIV) etc; a segunda, quando a Constituição impõe a adoção de determinado critério, como, por exemplo, a idade para fins de proteção dos menores de dezoito anos ao exercício de trabalho noturno, perigoso ou insalubre e qualquer trabalho para os menores de dezesseis anos (art. 7º, inciso XXXII), a capacidade contributiva para distinguir contribuintes em relação a impostos pessoais (art. 145, §1º).

Finalmente, um último elemento necessário ao exame da igualdade, já mencionado acima, é a finalidade escolhida. Ela é um estado de fato a ser perseguido. Tudo na vida humana possui finalidade, nada se faz e nada se omite sem que haja alguma intenção por trás. Mesmo a inércia tem como objetivo a própria inércia. Quando se adquire um imóvel, a intenção visada é obter a casa própria ou aumentar o patrimônio; ao constituir matrimônio, visa-se a união com a pessoa amada, ou simplesmente a união de patrimônios e assim por diante. Segundo Norberto Bobbio, “[...] O homem é um animal teleológico, que atua geralmente em função de finalidades projetadas no futuro. Somente quando se leva em conta a finalidade de uma ação é que se pode compreender o seu ‘sentido’. [...]”⁶⁰. Com a norma jurídica não é diferente. A finalidade precípua do sistema jurídico, numa concepção rousseauiana, é a manutenção de uma sociedade, com o abandono do individualismo existente num estado social. Caso se prefira adotar uma concepção hobbesiana, pode-se dizer que a finalidade das normas jurídicas é a sobrevivência da própria humanidade, já que, em estado de natureza, o homem é autodestrutivo.

⁵⁹ Idem, *ibidem*, p. 55.

⁶⁰ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. 19ª tiragem. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p 51.

No exame da igualdade, a finalidade é de extrema importância, pois ela é utilizada para o controle da medida de comparação. Repita-se, entre a finalidade da norma jurídica e sua medida de comparação deverá haver uma relação fundada e conjugada. É a finalidade que vai apontar ou indicar o caminho para se escolher a medida de comparação, a qual deve ter propriedades capazes de apontar para o cumprimento da finalidade eleita. Deve haver uma relação de causa e efeito (relação fundada). Por outro lado, a medida de comparação deve ser escolhida dentre aqueles elementos que melhor satisfaçam o bem pretendido pela finalidade (relação conjugada).

Mas toda e qualquer finalidade será válida a justificar normatização em determinada forma? Quais os parâmetros e limites na escolha da finalidade a ser buscada? A responder estas ponderações, lança-se mão, mais uma vez, de casos paradigmáticos, a facilitar a compreensão do que está sendo estudado.

Segundo caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal, a concessão de benefício de crédito presumido de ICMS, com base no Convênio n. 67/97, outorgados aos distribuidores de produtos farmacêuticos, pode ser condicionada à exigência do cumprimento de obrigações tributárias junto à Fazenda Estadual. No decorrer de seu voto, a Ministra Ellen Gracie ponderou que “induidoso que o Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar, de modo a respeitar princípios e valores jurídicos próprio do Estado de Direito”.⁶¹

Pelo que se pode ver o primeiro balizamento na escolha da finalidade a ser adotada como mote à criação de uma norma jurídica, ou mesmo de um ato administrativo, é a própria Constituição Federal. As normas e valores lá constantes deverão ser sopesados na eleição da finalidade. Este é, inclusive, o magistério de Humberto Ávila, segundo o qual “As finalidades que podem servir de parâmetro para a escolha das medidas de comparação são aquelas previstas no sistema normativo

⁶¹ Recurso Extraordinário n. 403.205-8, Rio Grande do Sul, 2ª Turma, julgado em 28.03.2006, DJ 19.05.2006.

constitucional”⁶². É necessário que o aplicador da igualdade demonstre que a finalidade não está indiretamente excluída na Constituição, quer dizer, a finalidade não pode ser ambígua, contraditória e implícita, mas clara, coerente e expressa. De um lado o Poder Legislativo deve fornecer elementos suficientes para que, por meio de uma análise objetiva, possa-se perceber a finalidade escolhida. Por outro, o Judiciário deve analisar a finalidade da norma jurídica, para fins de averiguar a compatibilidade desta com a Constituição Federal.

Muitas vezes a Constituição pré-estabelece a finalidade a ser alcançada. No art. 170, por exemplo, está definido que a ordem econômica tem por finalidade assegurar a todos uma existência digna, fundada na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa. O art. 173, por sua vez, estabelece que a intervenção estatal na atividade econômica somente está autorizada quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo. Mediante uma leitura sistemática destes dois dispositivos constitucionais, verifica-se que a finalidade da norma constitucional é alcançar a dignidade humana, valorizando o livre exercício de atividade econômica e as profissões em geral. Qualquer violação a este ditame deverá ser bem fundamentado em razões extraordinárias justificadoras, pois para afastar a finalidade eleita previamente pela Constituição somente com fundamento extremamente relevante.

Outras vezes, a Constituição afasta a adoção de medidas, sendo vedada a eleição de finalidades que com elas se confrontem. O art. 220 da Constituição Federal, por exemplo, veda qualquer restrição à manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação. A eleição de qualquer finalidade que possa obstaculizar aquelas liberdades entrará em conflito com a norma constitucional, devendo ela ser afastada.

Desta feita, é necessário que o aplicador da igualdade demonstre que a finalidade eleita não está indiretamente excluída pela norma constitucional, nem colide com uma finalidade por ela predeterminada.⁶³

⁶² AVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 63.

⁶³ Idem, *ibidem*, p. 68-69.

A par do que foi exposto acima, verifica-se que a igualdade se estrutura mediante os seguintes elementos: sujeitos de comparação, medida de comparação, elemento indicativo da comparação e finalidade.

Levando em conta que a qualidade de uma boa definição é extrair os elementos do significante para alcançar o seu significado, parece adequado tomar de empréstimo o conceito de igualdade oferecido por Humberto Ávila, o qual levou em conta estes ditames. Não se pode olvidar que não há como expor o significado de um termo sem trabalhar seus elementos, de modo que, assim o fazendo, reduz-se, sobremaneira, a ambigüidade do signo pretendido definir.

Desta forma, pode-se definir a igualdade como “[...] a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade. [...]”⁶⁴.

1.1.2 Dimensão

Compreendida a estrutura da igualdade, seu conceito, elementos e natureza jurídica, pode-se passar ao exame de dimensão que toma o instituto no âmbito jurídico, ponto que servirá de apoio para o desenvolvimento do próximo capítulo, que buscará a aplicação da igualdade normativa à técnica de presunção de lucro no cálculo dos preços de transferência. Objetiva-se elucidar a dimensão que a igualdade toma quando em contato com a idéia de justiça, considerada esta de acordo com a noção aristotélica de justiça universal.

1.1.2.1 Justiça Geral e Justiça Particular

Sabe-se que a igualdade normativa impõe ao legislador a criação de leis eqüitativas (igualdade-regra), buscando promover um estado ideal de isonomia (igualdade-princípio) e com base em determinados critérios, como sujeitos, elemento diferenciador e finalidade (igualdade-postulado).

⁶⁴ Idem, *ibidem*, p. 42.

A questão que se amolda agora, por outro lado, é saber se, em vista a idéia de justiça, o poder público, na elaboração, execução e interpretação das normas jurídicas, deve levar em consideração todas as particularidades de um caso específico, que o diferenciam dos demais, ou somente características comuns a todos os componentes de um grupo de pessoas, circunstâncias ou coisas. A primeira idéia expressa a concepção de *justiça particular*, enquanto a segunda, uma concepção de *justiça geral*. Esta problemática somente será solucionada caso sejam respondidas a seguinte indagação: é justo colocar todos os componentes de um determinado grupo ou classe de coisas numa mesma “vala comum”, criando normas gerais e desconsiderando as peculiaridades do “caso a caso”, ou justo é tratar todos de forma diferente, consoante suas peculiaridades?

O ser humano, no ideal de manter a coexistência digna de todos os componentes de um grupo social, organiza-se numa estrutura denominada Estado, cuja finalidade é alcançar o bem-estar⁶⁵. Para ser alcançado tal desiderato, aquele grupo de pessoas deve criar um conjunto de normas de conduta, de molde a regular as relações entre os diversos entes sociais. Embora este grupo concorde, de certa forma, sobre os direitos e deveres de cada um, dificilmente esta harmonia se manterá na solução dos conflitos particularizados, ou seja, não obstante se aceite a idéia de que todos tenham direito à propriedade, à privacidade e à liberdade, dificilmente este consenso permanecerá quando estes direitos estiverem em conflito.

Em vista da infinidade de diferenças que fazem parte ínsita de qualquer sociedade, torna-se, na maioria das vezes, contraproducente se criarem normas individuais para cada pessoa, em vista das peculiaridades de cada um. Observe-se que “[...] os legisladores humanos não podem ter o conhecimento de todas as combinações possíveis de circunstâncias que o futuro pode trazer. Essa

⁶⁵ Aristóteles, quanto ao bem mais extremo capaz de ser alcançado pela ação humana, afirma que parece haver um acordo entre a maioria dos homens no sentido de ser este bem a felicidade, porque ser feliz é o mesmo que viver bem e passar bem. Contudo, esta mesma maioria não está de acordo com o que poderia ser a felicidade. Veja-se que felicidade, para quem está pobre é a riqueza, para quem está doente é a saúde. Para o filósofo, felicidade é a atividade humana de acordo com a excelência ética, sendo o fim último de todas as ações humanas. Ela é perseguida por si própria e não como meio para alcançar outro. (ARISTÓTELES. **Ética à Nicômano**. Trad. Greco de Antônio de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009, p. 20, 26 e 33, 1095a14 e seguintes)

imprevisibilidade traz consigo uma relativa imprecisão dos objetivos. [...]”⁶⁶. A lei não pode estabelecer comandos para cada indivíduo e a todo tempo, nem saber o melhor para cada um, em razão das diferentes personalidades humanas, experiências e tipos de atividade⁶⁷.

Ramponi, citado por Regina Helena Costa, a respeito da generalização adotada na norma jurídica, leciona que o ideal seria que cada um fosse colocado na situação de direito correspondente à condição específica que se encontra (justiça particularista). Contudo, isto seria impossível. Demandaria um complexo sistema de normas jurídicas individuais, já que o legislador teria de considerar as características físicas, psicológicas, econômicas e sociais de cada um, bem como tomar conhecimento de todas as mutações eventualmente ocorridas no decorrer dos dias, meses e anos em relação àquelas mesmas características. Diante desta impossibilidade, a lei passou a ter por base aquilo que se verifica no maior número de casos.⁶⁸

Por outro lado, não se pode olvidar que a segurança jurídica é expressão de uma das facetas do Estado de Direito⁶⁹, considerado *sobreprincípio* jurídico, já que dele se extrai diversos outros princípios decorrentes⁷⁰. Pode-se compreender, em

⁶⁶ HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Pós-escrito organizado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 167.

⁶⁷ SCHAUER, Frederick. **Profiles, probabilities and stereotypes**. London: The Belknap Press of Harvard University Press Cambridge, 2003, p. 28.

⁶⁸ “[...] *Idealmente* cada um deveria ser posto na especial condição de direito que melhor corresponde à especial condição de fato em que ele se encontra como homem (indivíduo) e como cidadão (membro de sociedade). *Realmente*, tudo isto é impossível: isto requereria um complexo de normas jurídica para cada indivíduo, porque necessitaria tomar em consideração sua idade, seu sexo, sua condição física, sua índole psíquica, seu estado econômico, sua profissão ou arte ou ofício, seu ambiente familiar e social, e assim por diante. E com a idade avançada de minuto a minuto, a constituição física e a índole psíquica por diversas razões se alteram, o estado econômico sobe ou desce, ora paulatinamente, ora rapidamente, e assim em tudo mais. Necessitaria tomar conhecimento de todas estas mutações. E, não sendo isto possível, a lei tomou conhecimento daquilo que se verifica no maior número dos casos, e sobre a hipótese que se verifique em todos os casos fundamenta a norma jurídica. [...]”. (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade da Lei Tributária e Direito do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 55-6).

⁶⁹ SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista de Direito Público**, n. 84, p. 46.

⁷⁰ “Na medida em que o *Estado de Direito* se apresenta, assim, como um modelo de supremacia do Direito a exigir a realização de certos valores, como o respeito aos direitos fundamentais pelos próprios indivíduos e pelo Estado e a vedação da arbitrariedade, bem como a pressupor determinadas garantias institucionais, como a separação dos Poderes e o acesso ao Judiciário, *apresenta-se como sobreprincípio*, assim entendido o *princípio do qual se pode extrair outros*

síntese, por segurança jurídica, como norma-princípio a exigir previsibilidade, inteligibilidade e calculabilidade na elaboração e aplicação do Direito⁷¹. A norma jurídica deve possibilitar a antevisão da conduta exigida e as respectivas conseqüências, deve ser inteligível – não podendo criar confusão quanto a seu conteúdo e sua compreensão – e, finalmente, deve ser calculável – de modo a permitir uma perfeita análise das conseqüências advindas do seu cumprimento ou descumprimento. Não por outras razões que Humberto Ávila leciona que “a segurança jurídica tem dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um **ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade** na atuação do Poder Público”⁷².

Melhor explicando, uma primazia da justiça particular (análise do caso a caso) acarretaria, não raras vezes, certa insegurança jurídica na aplicação do direito, já que não há concordância quanto à solução individual dos casos conflitantes e não há como o legislador prever todas as situações que possam advir no conduzir da sociedade. A previsibilidade, a inteligibilidade e a calculabilidade do Direito restaria, desta forma, prejudicados.

Como bem observa Frederick Schauer, é virtualmente impossível não empregar a generalização. Enquanto de um lado se busca evitar estereótipos, de outro, é praticamente impossível não fazê-los. Esta contradição pode ser verificada em relação a determinadas raças de cães. Tomando de empréstimo o exemplo citado pelo filósofo, considere-se a raça *pit bull*, que possui característica certa

princípios decorrentes que concorrem para a realização do valor maior naquele consubstanciado, mas que guardam, cada um, sua esfera de autonomia normativa. [...] O princípio da segurança jurídica decorre implicitamente do sobreprincípio do Estado de Direito, tendo em conta o resguardo que este implica à esfera individual no sentido de garantir o reconhecimento de qual seja o direito válido, de proteger a liberdade, de imunizar contra a arbitrariedade e de assegurar o acesso Judiciário, dentre outros tantos direitos e garantias já arrolados.” (PAULSEN, Leandro, **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 38).

⁷¹ CAYMMI, Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**, Salvador: Podivm, 2007, p. 57.

⁷² **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51**, de 14.02.2006. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 303.

ferocidade⁷³, deflagrada pela gravidade dos incidentes envolvendo esta espécie de animal por todo o mundo. Visando evitar maiores problemas, determinada comunidade pode pretender restringir a criação e o manejo desta raça. Por meio destas restrições se estará, na verdade, estigmatizando todos os membros desta raça, colocando-os numa mesma *vala comum*. Parafraseando o autor, pode-se dizer que se está assumindo um processo de generalização (*we undertake a process of generalization*) ou pintando com um pincel largo (*Painting with a broad brush*). Apesar de tudo, a forma de pensar permanece a mesma. Com base em características comuns da maior parte de membros de algum grupo ou classe, extraem-se conclusões sobre uma classe inteira. O que o autor defende é que há uma diferença entre generalização não fundada em estatísticas e generalização nelas baseada, devendo, aquelas, serem rechaçadas.⁷⁴

A generalização não deve ser tomada como algo equívoco, mas algo necessário e que faz parte da natureza humana. O que se deve evitar é a utilização de generalizações não universais (não baseados em dados estatísticos). Em outras palavras, mesmo que se fizesse um esforço herculano a construir um sistema em que houvesse regulação das condutas individuais, com análise de caso a caso, ainda assim não seria possível alcançar com inteireza a justiça individual. Por esta razão, preferiu-se adotar a sistemática das normas gerais⁷⁵, padrões de conduta estabelecidos pela seleção de alguns elementos comuns a certas classes de

⁷³ Esclareça-se que a característica agressiva da raça pitt bull é tomada somente a título exemplificativo, não sendo de forma alguma uma opinião ou conceito a respeito desta raça de cão. Estatisticamente, pode-se, inclusive, afirmar que o maior número de incidentes se dá com cães da raça poodle. Contudo, devido a gravidade dos ataques de cães da raça pit bull, tem-se considerado este cão mais agressivo, principalmente devido a característica da mordida. Ademais, de acordo com pesquisa realizada pelo *Center of Disease Control and Prevention* (Centro de Controle e Prevenção de Doenças) – agência federal dos Estados Unidos, vinculado ao Departamento de Saúde e Serviços Humanos, 50% dos incidentes fatais, que ocorreram entre 1979 e 1998, se deu com cães da raça pit bulls, Rottweilers, e misturas. O estudo identificou que em 238 casos de incidentes fatais, num período de 24 anos, pit bull terrier ou afins foram responsáveis por 76 mortes, ou seja, 32 por cento dos incidentes fatais com cães (<http://www.cdc.gov/ncipc/duip/dogbreeds.pdf>).

⁷⁴ SCHAUER, Frederick. **Profiles, probabilities and stereotypes**. London: The Belknap Press of Harvard University Press Cambridge, 2003, p. 3-7.

⁷⁵ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “A lei diz *geral*, quando apanha uma classe de sujeitos. *Generalidade* opõe-se a *individualização*, que sucede toda vez que se volta para um único sujeito, particularizadamente, caso em que se deve nominá-la *individual*.”. Esclarece, ainda, o autor, que “Diversa coisa é a abstração da lei. Convém denominar *abstrata* a regra que supõe situação reproduzível, ou seja, ‘ação-tipo’, como diz Norberto Bobbio. O contraposto do preceito abstrato é o *concreto*, relativo à situação única, prevista para uma só ocorrência; portanto, sem hipotetizar sua renovação. [...]” (in **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 26).

peças ou coisas. A adoção de normas gerais, além de fugir daquela imprevisibilidade natural de todas as condutas a serem reguladas, “[...] tem o condão de impedir que o Estado, mesmo que dividido organicamente, permita-se o império da limitação da liberdade individual, direito este somente conferido à norma geral. [...]”⁷⁶.

Albert Lionel Adolphus Hart, a este respeito, leciona que as normas gerais, os padrões e os princípios são as principais ferramentas de controle social. Se não fosse possível transmitir padrões gerais de conduta compreensível a grande parte da população não existiria nada do que entendemos por Direito. Este deve fazer referência, preferencialmente, à classe de pessoas, classe de coisas, classe de circunstâncias e classe condutas.⁷⁷ O vício desta formulação, contudo, deve ser minimizada mediante escolha de características mais presentes nos casos mais evidentes, de modo a que, independentemente das conseqüências sociais, qualquer situação, coisa ou pessoa, que detiver aquelas características deve ser enquadrado dentro da norma. Isso assegura certa segurança jurídica, mesmo que, de algum modo, possa estar se ignorando uma gama de casos futuros ignorados. E assim ocorre porque o poder público não pode antever antecipadamente normas uniformes a serem aplicadas caso a caso.⁷⁸

O §4º de seu art. 14 da Constituição Federal, por exemplo, prevê a inelegibilidade dos analfabetos. Esta regra leva em conta que pessoas não alfabetizadas não possuem condições de gerir um governo, seja ele federal, seja estadual, seja municipal. E assim o fez porque, na maioria dos casos, a ausência de instrução afeta o conduzir de uma pessoa, não só pela falta de conhecimentos

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 70.

⁷⁷ “Em qualquer grupo numeroso, as normas gerais, os padrões de conduta e os princípios – não orientações específicas transmitidas separadamente a cada indivíduo – constituem necessariamente o principal instrumento de controle social. Se não fosse possível transmitir, sem nenhuma orientação adicional, padrões gerais de conduta compreensíveis para multidões de indivíduos – padrões que exigem deles certos comportamentos em determinadas circunstâncias – não existiria nada do que hoje entendemos por direito. Em conseqüência, o direito deve referir-se preferencialmente, embora não exclusivamente, a *classes* de pessoas e a *classes* de condutas, coisas e circunstâncias; e o êxito de sua atuação sobre vastas áreas da vida social depende de uma capacidade amplamente difusa de reconhecer certos atos, coisas e circunstâncias como manifestações das classificações gerais feitas pelas leis.” (HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Pós-escrito organizado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 161).

⁷⁸ Idem, *ibidem*, p. 168 e 170.

necessários a esta área de atuação, como pela sua vulnerabilidade a influências de outras pessoas. Contudo, desconsidera a possibilidade de haver alguém que, mesmo analfabeto, tenha condições pessoais de ingressar na carreira de gestor político. O §7º, do mesmo art. 14, preceitua que o cônjuge e os parentes consangüíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, do Presidente da República, de Governador, de Prefeito ou de quem os haja substituído dentro dos seis meses anteriores às eleições, são inelegíveis no mesmo território de jurisdição do titular. Esta norma busca proteger a normalidade e legitimidade das eleições contra influências. Desconsidera, contudo, a possibilidade de existirem parentes que não sejam beneficiados de forma alguma. Da mesma forma se verifica com o disposto no art. 228, ao estabelecer inimizabilidade penal aos menores de 18 anos. Este dispositivo não leva em conta a possibilidade de haver pessoas com idade inferior a este padrão com maturidade suficiente a serem responsabilizados penalmente por seus atos.

Contudo, a adoção do modelo generalista de justiça não afasta a concepção particularista do nosso sistema jurídico. O retorno à justiça particular está autorizado quando existentes razões justificadoras bastantes a evidenciar que determinado caso particular não se amolda nos contornos da norma generalista. A própria Constituição Federal do Brasil excetua a igualdade geral, quando, ao mesmo tempo em que garante a igualdade entre homens e mulheres (inciso I do art. 5º), afasta a regra geral, para garanti-las licença à maternidade (inciso XIX do art. 5º), proteção e incentivo do trabalho (inciso XX do art. 5º) e aposentadoria com tempo inferior ao do homem (alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 40).

Mesmo naquelas hipóteses que não há previsão constitucional ou legal excetuando a norma geral, ainda assim o seu afastamento pode ser justificado com fundamento no postulado da razoabilidade. Este elemento normativo, numa de suas acepções (*razoabilidade como equidade*), exige, na interpretação das normas objeto de aplicação (regras e princípios), a harmonização da norma geral com o caso individual, de modo que o interprete seja obrigado a levar em conta os aspectos

individuais nas hipóteses de existirem circunstâncias não levadas em consideração pela regra geral.⁷⁹

Em realidade, esta concepção de igualdade expressa os ensinamentos de Aristóteles. Segundo o filósofo, a igualdade, embora seja uma qualidade tão séria quanto à justiça, é mais poderosa que esta. É que a igualdade, ao contrário da justiça, possui o que denominou de *função retificadora da justiça geral*. Embora toda lei seja universal, existem casos em que não é possível adotar este modelo de justiça. Caso se verifique situações que não se enquadram nessa universalidade, cabível a retificação da norma geral, na medida em que se o próprio legislador tivesse noção da existência desta situação em particular, não o teria incluído na generalização. A natureza da igualdade é, pois, retificadora do defeito da generalidade da lei. Para o filósofo, a igualdade, nesta acepção, expressa uma forma de justiça, o que se denomina, justiça particularista (justiça corretiva).⁸⁰

⁷⁹ “[...] a razoabilidade exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados, casos em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso anormal [...]

[...] Nem toda norma incidente é aplicável. É preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra da satisfação das condições previstas em sua hipótese. Uma regra não é aplicável somente porque as condições previstas em sua hipótese são satisfeitas. Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses as condições de aplicação da regra são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada. [...]” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 137).

⁸⁰ “O fundamento para tal função retificadora resulta de, embora toda a lei seja universal, haver, contudo, casos a respeito dos quais não é possível enunciar de modo correto um princípio universal. Ora nos casos em que é necessário enunciar um princípio universal, mas aos quais não é possível aplicá-los na sua totalidade de modo correto, a lei tem em consideração apenas o que se passa o mais das vezes, não ignorando, por isso, a margem para o erro mas não deixando, contudo, por outro lado, de atuar menos corretamente. O erro não reside na lei nem no legislador, mas na natureza da coisa: isso é simplesmente a matéria do que está exposto às ações humanas. Quando a lei enuncia um princípio universal, e se verifica resultarem casos que vão contra essa universalidade, nessa altura está certo que se retifique o defeito, isto é, que se retifique o que o legislador determina, se presenciasse o caso ou viesse a tomar conhecimento da situação, retificando, assim, a lei, a partir das situações concretas que de cada vez se constituem. Daqui resulta que a equidade é justa, e até, em certo sentido, trata-se de uma qualidade melhor do que aquele tipo de justiça que está completamente sujeita ao erro. [...] A natureza da equidade é, então, ser retificadora do defeito da lei, defeito que resulta da sua característica universal. Por esse motivo, nem tudo está submetido a legislação, porque é impossível legislar em algumas situações, a ponto de ser necessário recorrer a decretos. [...] Assim, é, pois, evidente que a equidade é justa e, de fato, até é superior a uma certa forma de justiça. Mas evidente ainda é, a partir daqui, quem é eqüitativo. (ARISTÓTELES. **Ética à Nicômano**. Trad. Greco de António de Castro Caiiro. São Paulo: Atlas, 2009).

Frederick Schauer, da mesma forma, percebendo esta realidade, ensina que a utilização de regras como fórmulas de padronizar comportamentos pode acarretar duas conseqüências negativas. A primeira, denominou *errors of overinclusion* (*super-inclusão* ou *sobre-inclusão*⁸¹), considerando que a regra, ao “incluir todos no mesmo barco”, acaba por inserir situações que não se amoldam no padrão estabelecido. É o caso do restaurante que coloca uma placa dizendo “proibida entrada de cães”, o que afasta, por exemplo, cães-guias de cegos, extremamente amistosos e necessários à condução do cidadão, ou seja, incluiu situações que não deveriam estar englobados na regra geral. A segunda conseqüência negativa da generalização denominou *errors of underinclusion* (*sub-inclusão* ou a *infra-inclusão*⁸²), deflagrada por situações que deveriam estar inseridas na regra geral, mas não estão. É o caso da placa proibindo cães em um restaurante, a qual afasta todos os tipos de cães e não outros animais como ursos, por exemplo.⁸³

Contudo, mesmo com todas as conseqüências negativas da generalização, ela é, ainda assim, preferível ao particularismo. A possibilidade, da norma geral, poder, mais tarde, tornar-se injusta não é importante, desde que se mantenha a possibilidade de revisar a regra danosa⁸⁴, criando-se mecanismos para refletir a realidade, reconduzindo a igualdade no caso particular (*equity method*⁸⁵). Os problemas advindos das normas gerais serão solucionados futuramente e de modo razoável, por meio de delegação a um órgão normativo, que terá por função elaborar normas individuais adaptadas a cada caso específico⁸⁶.

⁸¹ ÁVILA, Humberto, “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. **Revista Brasileira de Direito Público**. Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, abr/jun, 2003, p.23.

⁸² ÁVILA, Humberto, op. cit, p. 23.

⁸³ SCHAUER, Frederick. **Profiles, probabilities and stereotypes**. London: The Belknap Press of Harvard University Press Cambridge, 2003, p. 28.

⁸⁴ SCHAUER, Frederick, op cit, p. 31.

⁸⁵ Idem, ibidem, p. 47.

⁸⁶ “Às vezes se reconhece desde o início que, na esfera a ser controlada juridicamente, as características dos casos individuais variarão tanto, em aspectos imprevisíveis mas socialmente relevantes, que o poder legislativo não pode criar antecipadamente e de modo útil normas uniformes a serem aplicadas caso a caso, sem orientação oficial posterior. Conseqüentemente, aquele poder estabelece, para regulamentar essa tarefa, padrões muito gerais, e delega então a tarefa de formular normas adaptadas a suas necessidades específicas. [...]” (HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Pós-escrito organizado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 169-170).

Jonh Rawls, a respeito deste retorno à igualdade particularizada, leciona que nenhum ser humano é puramente igual ao outro (em todas suas características) e, por esta razão, não podem eles ser tratados no mesmo grau. Segundo o autor, dizer que pessoas são iguais é afirmar que não deve haver tratamento preferencial na ausência de razões justificantes. Sugere que a igualdade seja interpretada como um princípio puramente procedimental, de modo a pressupor que todos devam ser tratados de forma igual, afastando este procedimento quando houver motivos bastantes para tanto, levando em consideração as diferenças.⁸⁷

O que se quer dizer é que, caso a situação particular extrapole os limites da norma padrão, a solução será afastar a incidência da desta, ou, ao menos, adaptá-la à situação, com base no postulado da razoabilidade⁸⁸. Em assim o fazendo estar-se-á preservando às vantagens das regras como meio de alcançar a justiça geral, sem desprezar o individualismo do caso a caso na sistemática da justiça particular.

1.1.2.2. Padronização

Restou verificado acima que o sistema de justiça geral foi escolhido como diretriz na estruturação do sistema jurídico. Por dar maior segurança jurídica na criação e aplicação do Direito e por não desprezar a justiça individual, caracteriza-se como sistema mais adequado aos anseios sociais.

Ocorre que a utilização deste sistema de normas generalizantes pode causar tamanha abstração, de modo a provocar certa discricionariedade ao aplicador. E é justamente para evitar arbitrariedades na aplicação das normas gerais, que se

⁸⁷ “[...] Não há nenhuma característica natural no tocante à qual todos os seres humanos sejam iguais, ou seja, que todos tenham (ou que um número suficiente tenha) no mesmo grau. Pode parecer que, se quisermos defender uma teoria da igualdade, temos de interpretá-la de outra maneira, ou seja, com um princípio puramente procedimental. Assim, afirmar que os seres humanos são iguais significa dizer que nenhum deles tem direito a tratamento preferencial na ausência de razões prementes para isso. O ônus da prova favorece a igualdade: isso define uma pressuposição procedimental de que as pessoas devem ser tratadas com igualdade. Os afastamentos do tratamento igual devem ser defendidos, em cada caso, e julgados com imparcialidade pelo mesmo sistema de princípios que se aplica a todos; supõe-se que a igualdade essencial é de consideração.” (RAWL, Jonh. **Uma Teoria da Justiça**. Nova tradução baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 265-266).

⁸⁸ ÁVILA, Humberto, “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. **Revista Brasileira de Direito Público**. Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, abr/jun, 2003, p.23.

utilizam padrões normativos. O padrão tem por finalidade predefinir as diferenças a serem observadas pelo aplicador, de molde a evitar tal arbitrariedade. Não fosse assim cada aplicador poderia tomar por base critérios próprios de distinção, deixando uma grande margem de subjetivismo na aplicação do Direito.

Segundo Humberto Ávila, o padrão tem como objetivo evitar problemas de coordenação, deliberação, custo e conhecimento. *Coordenação*, para evitar que cada indivíduo defenda que sua situação particular merece ser tratada diferentemente. *Deliberação*, pois evita que em cada situação haja necessidade de tomada de nova decisão quanto ao tratamento dispare. *Custo*, na medida em que evita gastos desnecessários com pessoal e estrutura para a tomada de decisões. E, finalmente, *conhecimento*, pois a padronização estabelece previamente todas as características que estão inseridas naquela classe de pessoas ou coisas, afastando dúvidas a respeito de elementos que sequer devam ser levados em conta na aplicação da norma.⁸⁹

Verifica-se, a partir de então, que justa é aquela decisão que toma por base características gerais estabelecidas na norma padrão, sistema este que dá certa abertura interpretativa ao Direito.⁹⁰ E é com base neste panorama que estudos estenderam-se na criação de formas de padronização cada vez mais utilizadas nas legislações, inclusive no âmbito tributário, tais como tipificações, ficções e presunções. Tais técnicas servem para facilitar a função legislativa, visando otimizar

⁸⁹ “[...] de coordenação, porque cada destinatário iria sustentar que as suas particularidades e seu caso demandariam um tratamento diferenciado; de deliberação, por que cada novo caso reclamaria uma decisão específica, provocando um aumento considerável de tempo para a tomada de decisões, pela necessidade de uma fundamentação específica para cada novo caso; de custo, dada a exigência de maior estrutura humana e física para contínuas deliberações; e de conhecimento, porque, inexistindo padrões legais, os destinatários se sentiriam legitimados a considerar como relevantes diferenças que, mediante uma apreciação técnica apurada, talvez nem devessem ser objeto de análise.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 82).

⁹⁰ “[...] As leis, porém, são hoje, em todos os domínios jurídicos, elaboradas por tal forma que os juizes e os funcionários da administração não descobrem e fundamentam as suas decisões tão-somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante ao do legislador. E assim continuará ser no futuro. Será sempre questão apenas duma maior ou menor vinculação à lei. Consideremos por isso um pouco mais de perto como se configura o pensamento jurídico quando temos que nos haver, neste sentido, como o chamado «Direito equitativo» (*ius aequum*), por contraposição ao «Direito estrito» (*ius strictum*).” ENGISCH, Karl. trad. J. Baptista Machado. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 10ª ed. LISBOA: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p. 207-208.

respectiva atividade. Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo exemplifica esta situação, no âmbito do Direito Tributário, ao chamar a atenção de que não sendo possível aferir a disponibilidade econômica de cada indivíduo, o Estado, apercebendo-se que certos fatos indicam que certas pessoas podem pagar tributos, cria leis prevendo a ocorrência destes fatos como suporte fático e a obrigação de pagar tributo, ou seja, cria uma obrigação tributária presumindo capacidade econômica diante daqueles fatos.⁹¹

Como exemplo de padronização, pode-se citar o que se denominou de tipo. Este pode ser compreendido em duas acepções, *fechada ou aberta*. Os adeptos à primeira acepção exigem que “[...] os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação [...]”⁹². A tipicidade neste contexto exige que o conteúdo da decisão (que se encontra subsumindo o fato na norma) esteja rigorosamente determinado na lei. Impõe que a norma contenha, além do fundamento da decisão do Administrador Público (o que deve fazer), os critérios desta decisão (como fazer). Nesta acepção, vedam-se os chamados *conceitos indeterminados*, impondo que a lei contenha os elementos necessários a que o contribuinte possa prever, com segurança, seus direitos e deveres tributários. Tipo deve descrever os elementos de forma tão precisa e determinada que o órgão de aplicação do direito não possa intervir subjetivamente, preservando segurança jurídica dos cidadãos⁹³.

⁹¹ “Não sendo possível aferir a disponibilidade econômica pessoa a pessoa, o Estado verifica que certos fatos, econômicos ou jurídicos, são **indicativos** de que quem os pratica tem **disponibilidade econômica**, e, portanto, pode pagar tributos; daí são **criadas leis** prevendo que acontecimentos desses fatos (**suporte fático**) decorre a obrigação de pagar tributo (preceito), denominando Becker tais fatos de **fatos signos presuntivos de riqueza**, ou seja, tais fatos nada mais são do que uma presunção feita pelo legislador de que quem os pratica tem disponibilidade econômica, ainda que isso não aconteça na realidade.

Com efeito, é possível um pedinte, após juntar as esmolas do dia, ir a uma loja e comprar uma roupa (fato presuntivo de riqueza), e no entanto ele não tem nenhuma capacidade contributiva (o imposto que ele pagará significa uma refeição a menos, algo comprometedor da sobrevivência, acima do mínimo vital, situação bem diferente da do rico empresário, para quem aquele imposto pago sobre a roupa adquirida (ainda que em loja de luxo, sendo muito maior o preço da roupa e conseqüentemente do imposto recolhido) em nada interfere na sua sobrevivência.” (MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008, p. 92).

⁹² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: ed. Dialética, 2001, p. 19.

⁹³ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 93.

A segunda concepção considera tipo “[...] a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhanças. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. [...]”⁹⁴. O tipo não fornece “[...] o conhecimento da realidade, mas são instrumentos para o reconhecimento dos fenômenos isolados e sua ordenação [...]”⁹⁵, de modo que “[...] o tipo não é definido, mas apenas descrito, suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar [...]”⁹⁶. O tipo só pode ser enxergado por inteiro, “[...] como um perfil, ou protótipo calcado na realidade, mas sem uma correspondência plena de fato [...]”⁹⁷. E, por estas razões, o conceito de tipo é naturalmente aberto⁹⁸, quer dizer, reúne todas as possibilidades de descrição. Pode-se citar como exemplo o signo *empresa*, cujo significado abrange características médias deste instituto jurídico (empresa), de modo que seu conteúdo é alterado no tempo e no espaço. Dista, o tipo, dos conceitos de classe, que são representativos de um determinado objeto da realidade (não fenômenos como no tipo), contendo um número limitado de características⁹⁹.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, n. 5, fevereiro/março/abril de 2006, Bahia, p. 2. Acessível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acessado em 18.02.2011

⁹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 57.

⁹⁶ Idem, ibidem, mesma página.

⁹⁷ CAYMMMI, Pedro Leonardo Summers. “Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária. Salvador: PODIVIM, 2007, p. 132.

⁹⁸ “Essa abertura do tipo às flutuações da realidade proporciona um evoluir mais contínuo do tipo do que do conceito classificatório. O chamado círculo hermenêutico, segundo o qual os fatos aos quais se aplica o direito, reagem sobre a própria norma, é mais intenso no tipo.

São, pois, notas próprias da concepção por tipo: certa temporariedade ou fluidez em seus contornos, a indefinibilidade, a totalidade da imagem decisiva para seu reconhecimento, a abertura ao real o que a faz mais concreta e próxima da realidade do que o conceito classificatório e a aptidão para ordenar os fenômenos através da comparação, sem rígidos cortes de secção.

Há quem fale em tipos abertos e tipos fechados. O tipo fechado não se distingue do conceito classificatório, pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas.

No entanto, como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos, com as características que apontamos. Quando o direito “fecha” o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe.”

Neste contexto, a expressão “tipo fechado” será uma contradição e uma impropriedade.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 58).

⁹⁹ Misabel de Abreu Machado Derzi distingue conceito de classe e conceito de ordem. O tipo se caracterizaria como conceito de ordem (idem, ibidem, p. 57). Enquanto os conceitos de classe são definidos, os conceitos de tipo são descritos, não cabendo mera subsunção do fato na norma, mas apenas averiguação se o fenômeno se insere no tipo. (CAYMMMI, Pedro Leonardo Summers. Ibidem, p. 133).

É necessário esclarecer que a importância do tipo para o presente estudo não envolve esta dicotomia doutrinária (tipo fechado ou aberto). Sua relevância está em ser ele meio de generalização normativa, já que “[...] tipificar é tanto generalizar e abstrair como padronizar [...]”¹⁰⁰, constituindo-se meio de expressão da justiça geral, objeto do presente capítulo.

Outros exemplos de padronização são a ficção e a presunção. A ficção pode ser entendida como “[...] norma jurídica geral e abstrata, material. A presunção insere-se no âmbito processual das provas, refere-se à norma individual e concreta, na fase de aplicação”¹⁰¹. Como exemplo de ficção pode-se citar o disposto no art. 11 da Lei 9.779/99, em que se equipara a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas dos produtos da Posição 8703 da TIPI (automóveis de passageiros e outros veículos automóveis, principalmente concebidos para transporte de pessoas – exceto os da posição 87,02 – incluídos os veículos de uso misto – “station wagon´s – e os automóveis de corrida). Veja-se que, neste exemplo, estabelecimentos atacadistas não podem ser considerados indústrias, mas, por política fiscal, a lei estabeleceu uma equiparação.

Já a presunção é processo lógico, pelo qual, diante da existência de um fato conhecido, admite-se como verdadeiro um fato desconhecido. Pode ser *presunção simples* (decorrentes do raciocínio comum do homem) e *presunção legal* (decorrentes de lei).¹⁰² Podem ser, ainda, *presunções juris tantum* (relativa) ou *presunções juris et de jure* (absoluta).¹⁰³ Como exemplo da presunção absoluta pode-se citar a comoriência, segundo a qual, quando não for possível aferir a data da morte de duas ou mais pessoas, consideram-se mortas no mesmo instante (não admite prova em contrário). Em relação à presunção relativa, pode-se citar a

¹⁰⁰ “Tipificar tem o sentido amplo de abstrair as peculiaridades individuais, para colher o que é comum ou repetitivo. Tipo será, então, o que resultar desse processo de abstração generalizante, vale dizer, a forma média ou freqüente, ou aquela especialmente representativa, ou ainda, o padrão normativo ideal.

Como se sabe o tipo nunca é o único ou o exclusivo, mas o que colhe as propriedades essenciais que se repetem de forma mais ou menos semelhante em diversos fenômenos.

Por isso, tipificar é tanto generalizar e abstrair como padronizar. [...]” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 69).

¹⁰¹ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 259.

¹⁰² Idem, ibidem, p. 261.

¹⁰³ Idem, ibidem, p. 262.

presunção de inocência, onde, no âmbito do processo penal, o acusado deve ser considerado inocente até que se prove ao contrário.

Hugo de Brito e Hugo de Brito Segundo, sobre a presunção absoluta e relativa, lecionam que na presunção legal absoluta a lei considera como existente fato que provavelmente ocorreu, dispensando apenas a prova da sua existência. Quanto à ficção, afirmam os autores que se trata de um instituto que toma como existente ou ocorrido algo que, provavelmente ou com certeza, não ocorreu ou não existe.¹⁰⁴

A diferença entre a ficção e a presunção está na seguinte situação: na ficção o legislador equipara uma coisa a algo que não se afeiçoa a suas características (ficção por equiparação), ou cria estruturas realmente inexistentes no mundo real (ficção autônomas)¹⁰⁵; na presunção há um fato desconhecido que é alcançado por meio de um fato conhecido, em função do nexo de causalidade entre eles; na presunção relativa admite-se prova em sentido contrário (que o fato presumido não existiu), enquanto na presunção absoluta não se admite prova contra sua existência.

O grande problema está na distinção entre ficção e presunção absoluta. Em realidade, apesar da presunção absoluta ter sido estudada no âmbito da teoria das provas, atualmente, parece haver certo consenso no sentido de que este instituto jurídico melhor se adéqua como elemento de direito material. Alfredo Augusto

¹⁰⁴ Na presunção legal absoluta a lei determina que se tenha como ocorrido, ou existente, fato que provavelmente ocorreu ou existe. Apenas elimina, por questão de ordem prática, a disputa em torno da prova, fazendo-a desnecessária. Na ficção, a lei determina que se considere ocorrido, ou existente, fato que provavelmente, ou com certeza, não ocorreu, ou não existe. Há presunção legal quando a imposição legal de verdade diz respeito a algo que provavelmente verdade é, enquanto a ficção legal diz respeito à imposição de verdade de algo que provavelmente ou com toda certeza verdade não é.

A ficção, como a presunção legal absoluta, não constitui matéria de prova. (...) As normas que estabelecem tanto a ficção legal, como a presunção legal absoluta, são normas de direito material. (BRITO, Hugo de Brito Machado, e BRITO, Hugo de Brito Machado Segundo. ICMS: a Substituição Tributária e o Preço Final – Recurso Extraordinário – Não-Cabimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, n. 73, outubro de 2001, p. 148).

¹⁰⁵ Expressões extraídas de Ângela Maria da Motta Pacheco, in **Ficções tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 256.

Becker, por exemplo, afirma que a distinção entre ficção jurídica e presunção absoluta restringe-se ao plano pré-jurídico, quando da formação da norma¹⁰⁶.

Contudo, segundo Ângela Maria da Motta Pacheco, esta conclusão “[...] não exclui a presunção absoluta do mundo das provas, porque sempre haverá de se demonstrar o fato em que a presunção deve apoiar-se, ou seja, o primeiro fato da presunção terá de ser sempre provado. [...]”¹⁰⁷. Isso quer dizer que, embora o fato presumido esteja inalterado, não cabendo qualquer prova em sentido contrário, o mesmo não se dá em relação ao primeiro fato (o fato existente), ou seja, caso comprovada a inoccorrência do primeiro fato, falece o instituto da presunção absoluta.

No âmbito do Direito Tributário, vozes dissonantes têm se ressoado contrariamente à utilização de presunções absolutas e ficções jurídicas, justamente, por ser este ramo do direito público um sistema rígido, de natureza tipológica¹⁰⁸.

Os defensores da não aplicação destes institutos jurídicos no Direito Tributário embasam suas assertivas em princípios constitucionais que estariam sendo transgredidos, como o princípio da tipicidade, da capacidade contributiva dos sujeitos passivos e do devido processo legal. Segundo este entendimento, a ficção e a presunção absoluta estabeleceriam privilégios de prova incompatíveis com estes princípios¹⁰⁹.

Neste mesmo diapasão leciona Roque Antonio Carrazza no sentido de que “Por força do *princípio da segurança jurídica*, a utilização destas *mentiras técnicas* só pode decorrer de norma jurídica expressa. Mesmo assim, ela nunca, jamais, pode

¹⁰⁶ “A distinção entre a presunção e a ficção existe apenas no plano *pré-jurídico*, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação por que tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, *ambas entram como verdades (realidades jurídicas)*.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Neoses, 2007, p. 540).

¹⁰⁷ Idem, *ibidem*, p. 268

¹⁰⁸ “Necessita-se, portanto, no Direito Tributário, de uma rigidez de estruturação normativa, extrema, para garantir a *segurança jurídica* nestas relações, baseadas no Positivismo Jurídico em um modelo estritamente formal. É por isso que, no Direito Tributário, os postulados da *segurança jurídica* se traduzem na necessidade de determinabilidade plena da norma tributária, pela fixação no modelo normativo das exatas conseqüências tributárias da adoção da conduta gravada, de modo unívoco, o que resulta na idéia da tipicidade fechada da tributação.” (CAYMMI, Pedro Leandro Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Podivm, 2007, p. 80).

¹⁰⁹ PACHECO, Angela Maria da Motta. Op. cit., p. 269.

transformar um inocente num culpado, nem uma pessoa estranha ao *fato impositivo* num contribuinte”¹¹⁰.

Outros defendem que a adoção destas técnicas possibilita maior praticabilidade e certeza quanto aos elementos que compõem a hipótese de incidência, dos efeitos, na fiscalização da realização destes efeitos e na coação para que estes mesmos efeitos se efetivem.¹¹¹

Não obstante estas divergências a respeito da aplicabilidade ou não destes institutos no Direito Tributário brasileiro, o fato é que eles estão sendo aplicados. O próprio fato material do imposto sobre a renda e a baixíssima possibilidade de descontos por despesas realizadas, por exemplo, não deixa de ser uma presunção de lucro em relação ao contribuinte. A substituição tributária prevista no §7º do art. 150 da Constituição Federal não deixa dúvidas quanto à admissibilidade de presunções legais. Aliás, o Supremo Tribunal Federal, ao posicionar-se pela constitucionalidade do instituto da substituição tributária afastou qualquer possibilidade de dúvida da aplicação de presunções no Direito Tributário¹¹².

Contudo, da mesma forma que não se pretende enveredar na análise da divergência envolvendo a tipicidade fechada e aberta, também não se adentrará nas minúcias da problemática a respeito da utilização das ficções e presunções no âmbito do direito tributário, já que tais debates não dizem respeito à finalidade proposta por este estudo. Os conceitos e acepções acima retratados foram trazidos por sua grande valia para se poder compreender como se manifesta a justiça na sua dimensão generalista, bem como a forma de minimizar possíveis subjetivismos advindos daquela abstração normativa.

1.2 IGUALDADE TRIBUTÁRIA

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. rev. amp. e atual até a Emenda Constitucional n. 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 488.

¹¹¹ “[...] na constatação dos fatos que compõem a hipótese de incidência, no entendimento dos efeitos jurídicos preestabelecidos pela regra e condicionados à realização da hipótese de incidência, na fiscalização da respeitabilidade a estes efeitos jurídicos e no exercício da coação para alcançar a sujeição aos efeitos jurídicos.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007, p. 556-557).

¹¹² Recurso extraordinário n. 213.396-5/SP, Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, DJ 01.12.2000.

Nas páginas antecedentes, pôde-se ter uma idéia de como se estrutura a igualdade no âmbito do sistema jurídico nacional. Pôde-se extrair, também, após análise de seus elementos componentes (sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade) uma conceituação adequada ao tratamento da matéria, bem como especificação de sua natureza. Verificou-se, ainda, que a relação entre a medida de comparação, seu elemento indicativo e sua finalidade deve ser fundada (estatisticamente fundada) e conjugada (escolha do indicativo que melhor satisfaça a medida de comparação escolhida).

Depois disso, estudou-se que a igualdade é uma acepção da justiça, ao atuar como elemento retificador do erro da universalização oriunda da justiça geral. Estas duas dimensões complementam-se uma a outra. A justiça geral caracteriza-se por padrões de conduta, criados mediante extração de elementos característicos comuns a certos grupos de pessoas ou classes de coisas e a justiça particular pela análise do caso a caso, com atenção às particularidades, servindo como válvula de escape para aqueles casos que fogem ao padrão estabelecido pela norma generalizante, de modo a autorizar o seu afastamento, em primazia às peculiaridades individuais, com base no postulado da razoabilidade (razoabilidade-equidade).

A par disto, pode-se passar à análise da igualdade no âmbito do Direito Tributário, verificando-se seus elementos e estruturação neste ramo do Direito.

1.2.1 Estrutura

1.2.1.1 Panorama

A igualdade como visto acima surge como princípio geral, extraído do Estado de Direito, ou, talvez mais acertadamente, do princípio republicano. Por uma ou outra acepção, é correto afirmar que a igualdade é uma exigência da atual Constituição da República Federativa do Brasil. Não por outra razão que no seu preâmbulo a igualdade consta expressa como um dos vetores do Estado Democrático.

A reforçar sua importância, o Constituinte entendeu por bem declarar a igualdade como direito fundamental, ao definir no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”.

Esta acepção de igualdade insere-se nos diversos ramos do Direito e da sociedade, quer dizer, possui campo de aplicação bastante ampla. Contudo, o legislador Constituinte foi mais além. Inseriu a igualdade no âmbito do Sistema Tributário Nacional, consoante se pode verificar no disposto no inciso II do art. 150 da Constituição Federal.

Parece que a previsão de uma igualdade tributária seria até desnecessária, pois a previsão genérica do art. 5º, como verificado acima, estende-se aos diversos ramos do Direito. Não obstante, “[...] mesmo sendo inicialmente desnecessário o preceito do inciso II, do art. 150, da CF, porquanto inferido da própria isonomia genérica, ele detém o condão de indicar que, também em matéria tributária, a isonomia deve ser respeitada e otimizada, por indeterminadas medidas de cumprimento”¹¹³. Esta especialidade pode ser aqui denominada igualdade tributária, não porque se distingue da igualdade genérica, mas, por razão de especificidade na sua aplicação a um ramo do direito, que toma um viés particularizado.

Mas esta especialidade não se restringe ao disposto no inciso II do art. 150 do mesmo texto constitucional. Ela insere-se em todo o complexo de normas constitucionais tributárias, engrandecendo sua importância neste ramo do Direito. Exemplificativamente, pode-se citar a influência da igualdade na definição do princípio da capacidade tributária (§1º do art. 150), no tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas (alínea ‘a’ do inciso III do art. 150), na prevenção de desequilíbrio na concorrência (art. 146-A), na vedação de tributo não uniforme (inciso I do art. 151), na diferenciação entre bens e serviços em razão da sua procedência e destino (art. 152), na adoção do sistema de alíquotas progressivas como forma de desestímulo à manutenção de propriedade improdutiva (inciso I do

¹¹³ VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: MP, 2008, p. 133.

§4º do art. 153) etc. Não por outra razão que José Ricardo do Nascimento Varejão leciona que da igualdade tributária decorrem as noções a respeito da generalidade das normas tributárias (que convoca todos aqueles que possuem condições de pagar tributos a responsabilidade pelo custeio do Estado) e uniformidade (seguindo o mesmo critério para todos)¹¹⁴.

Pois bem, por se tratar de uma especificação da igualdade genérica, não se pode afastar a igualdade tributária de seus caracteres, já estudados precedentemente. Mesmo assim, algumas peculiaridades existem, fazendo parte autônoma em relação aos demais ramos do Direito, por implicações no âmbito tributário.

A primeira peculiaridade da isonomia tributária está na relação entre dois ou mais sujeitos, já que esta relação, neste âmbito, dar-se-á entre um ente público (ou até mesmo particular atuando no interesse público), que será o sujeito ativo da relação jurídica tributária¹¹⁵, e o contribuinte ou responsável, caracterizados como sujeitos passivos da relação tributária.

A segunda diferença está no fato de que o texto constitucional já antecipa a medida de comparação a ser utilizada na criação dos tributos. Segundo se pode verificar da norma estatuída no §1º do art. 145, os tributos, em geral, devem observar a capacidade de cada um arcar com os custos da sociedade. E em razão desta mudança de perspectiva em relação à medida de comparação, o elemento indicativo, conseqüentemente, também será alterado. O Imposto sobre a Renda, por

¹¹⁴ Idem, *ibidem*, p. 136.

¹¹⁵ É importante não confundir competência tributária com sujeição ativa da relação tributária. Luciano Amaro de forma magistral, explica o equívoco: “[...] uma coisa é a *competência tributária* (aptidão para instituir o tributo), e outra é a *capacidade tributária* (aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como *credor* na relação jurídica tributária. A coincidência entre o *criador* e o *credor* do tributo ocorre, em geral, com *impostos*. Assim, por exemplo, a União tem *competência tributária*, como *sujeito ativo* nas obrigações tributárias atinentes a esse imposto; do mesmo modo, o Município, no uso de sua competência tributária, institui o imposto sobre propriedade urbana e ele é o sujeito ativo das obrigações pertinentes a esse tributo. Já não é isso o que geralmente se passa com as contribuições parafiscais.

O sujeito ativo é *da obrigação tributária*. Sua identificação deve ser baseada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo. Suponha-se a contribuição devida pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil. É correto dizer que sua instituição cabe à União. Mas não se pode dizer que ela seja o *sujeito ativo da obrigação tributária*. Sujeito ativo da obrigação (bem como o sujeito passivo) há de ser alguém que esteja presente na relação jurídica obrigacional”. (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 293-294).

exemplo, toma como medida de comparação a renda e proventos auferidos pelo contribuinte (capacidade de contribuir), sendo seu elemento indicativo o ganho decorrente do trabalho e do capital ou demais ganhos não destes últimos advindos. A propriedade imobiliária serve de medida de comparação a ser levada em conta para o cálculo do IPTU, sendo seu elemento indicativo o valor venal do bem. Alguns tributos fugirão a esta regra, por decorrência de uma finalidade *extrafiscal* que lhe é inerente, o que não afasta a incidência da igualdade tributária como será visto mais adiante. Mas fora estes casos, os tributos, em geral, sempre terão por base a capacidade econômica do sujeito passivo. Importante se ter em mente que a “[...] a única exceção à obediência à capacidade contributiva está atrelada à impossibilidade do seu uso, e não a qualquer motivo mais tênue como a mera dificuldade [...]”¹¹⁶.

A finalidade é outro elemento que toma certas peculiaridades no âmbito do Direito Tributário. Ela pode ser *fiscal*, *parafiscal* ou *extrafiscal*. A finalidade *fiscal* possui ponto característico a intenção arrecadatória, ou seja, servir de meio para a captação de recursos destinados a manutenção das atividades estatais. Por intermédio da *extrafiscalidade*, “[...] o Estado pratica a justiça social, não necessariamente a justiça fiscal. Pode desenvolver suas políticas setoriais para atingir as mais diversas atividades do cidadão, mesmo sem conteúdo econômico, sempre que sua intervenção se faça necessária [...]”¹¹⁷. Já a *parafiscalidade* se manifesta quando a tributação objetiva também a arrecadação, mas o seu resultado é destinado a entidades públicas ou privadas que prestam serviços paralelos ao Estado (SESC, SESI, entidades sindicais, conselhos profissionais etc). Estas peculiaridades em relação à finalidade dos tributos será melhor desenvolvida mais adiante, quando se adentrar na análise do conteúdo normativo da igualdade tributária.

Certamente o âmbito de aplicação da igualdade tributária se estende em maior lastro do que estes breves apontamentos. Ela se insere na análise de critérios como o da progressividade ou proporcionalidade na aplicação das alíquotas de

¹¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

¹¹⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 190.

tributos, no tratamento privilegiado às micro e pequenas empresas, na vedação de tributo não uniforme etc. Contudo, o âmbito deste estudo não permite, nem seria pertinente, tratar de todos os temas envolvidos na igualdade tributária. O que se busca é um panorama do instituto tendo como perspectiva a justiça geral, para, posteriormente, fazer-se o balizamento dos critérios eleitos para a averiguação do lucro presumido no cálculo dos preços de transferência.

1.2.1.2 Capacidade Contributiva e Justiça Particular

Pôde-se verificar, nas seções precedentes, que a regra geral caracteriza-se por ser um sistema de regras de condutas padronizadas, que tem a função “(...) de pré-decidir quais são as diferenças a serem consideradas pelo aplicador com a finalidade de afastar a incerteza que surgiria, caso elas não estivesse previstas (...)”¹¹⁸, quer dizer, na inexistência desta predeterminação de condutas o aplicador da norma teria certa arbitrariedade na sua aplicação.

Viu-se também que quando as particularidades do caso concreto se afastarem consideravelmente daqueles elementos selecionados pela regra padrão, recomendável por de lado a regra, desde que não comprometa o sistema jurídico, de modo a dar vazão à justiça individualizada.

No âmbito do Direito Tributário, a Constituição Federal já pré-definiu a prevalência da justiça particular sobre a justiça geral. Segundo Humberto Ávila¹¹⁹, esta prevalência se mostra evidente em três aspectos constitucionais. O primeiro aspecto está evidente na exigência normativa de observância da capacidade contributiva do contribuinte, prevista no §1º do art. 145. A expressão sempre que possível, prevista na norma constitucional, quer significar que a capacidade de contribuir de cada um deve ser levada em conta em todos os casos em que isto for possível. É de se observar, também, que esta previsão está situada topologicamente dentro dos princípios gerais do direito tributário e que não há qualquer norma em sentido contrário.

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 81.

¹¹⁹ Idem, *ibidem*, p. 85-8.

O segundo aspecto a denotar a prevalência ao tratamento particular no âmbito do Direito Tributário está no disposto do §7º do art. 150 da Constituição Federal, onde restou autorizado ao legislador responsabilizar terceiros pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não ocorrera, resguardando o direito do contribuinte em ressarcir-se do imposto pago, caso o fato gerador presumido não se realize. Esta regra dá conta de que, embora se permita a generalização (fato gerador presumido), em prol da praticidade fiscal, quando esta situação não corresponder ao fato concreto individualizador (fato gerador real), terá esta prevalência sobre aquele.

O terceiro aspecto está na atribuição de competência aos entes federados para a criação de regras que descrevam os caracteres materiais da hipótese de incidência. Cabe observar que não são quaisquer elementos que podem servir de núcleo da hipótese de incidência tributária, mas somente dados da realidade e vinculados ao tributo correspondente, como circulação de mercadorias no ICMS, renda e proventos no Imposto sobre a Renda etc. Veja-se, aqui, que o legislador não pode afastar-se do fato concreto vinculado à tributação, o que denota, mais uma vez, a preocupação do Constituinte em preservar as particularidades dos fatos normatizados.

Por estas razões, no meandro do Direito Tributário, prevalece a igualdade particular, em prejuízo da igualdade geral. Mas isso não quer dizer que a igualdade geral seja absolutamente desprezada no Direito Tributário, mas, sim, uma concreta prevalência à justiça particular. Humberto Ávila, inclusive, propõe o que denominou *modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada*¹²⁰.

¹²⁰ “[...] o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato); isso, porém poderá deixar de ser feito se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, por que sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização; nessa hipótese, no entanto, o modelo particularista não é abandonado, mas permanece como contraponto para a generalização, na medida em que os padrões legais utilizados, além de deverem ser compatíveis com a maioria dos fatos efetivamente praticados, devem possuir cláusulas de retorno ao modelo particularista, desde que a decisão individualizada não prejudique nem o alcance da finalidade substancial do padrão, nem a segurança jurídica que suporta a sua utilização, em virtude de pouca probabilidade de reaparecimento freqüente de situação similar por dificuldade de ocorrência ou de comprovação. [...]” (Idem, 2008, p. 85).

Melhor explicando, o texto constitucional dá prevalência ao tratamento individualizado, caso a caso, na imposição tributária, de modo que o ente federado deverá se ater às condições econômicas do contribuinte (capacidade contributiva) e às situações fáticas envolvidas. Contudo, se esta prevalência à isonomia particular tornar impossível ou dificultar a realização dos fins da norma tributária, de modo a inviabilizar a função da padronização normativa, pode o tratamento individualizado ser afastado em benefício da igualdade geral.

E é exatamente este – o conflito entre a efetividade da justiça e igualdade particular – o ponto a ser abordado na próxima seção. Tentar-se-á responder quando a eficiência fiscal poderá se sobrepor às regras individualizadora da imposição tributária.

1.2.2 Dimensão

1.2.2.1 Eficiência Administrativa

Muito se tem defendido que o Fisco, em prol de uma maior *efetividade* no exercício de suas atribuições, pode criar mecanismos facilitadores da arrecadação e fiscalização das atividades econômicas dos contribuintes. Esta prática tem sido fundamentada com base em comandos normativos prevendo a *eficiência administrativa*, de forma expressa ou implícita, na Constituição Federal.

O primeiro comando constitucional envolvendo o tema é o art. 37, que estabelece que a administração pública deverá obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e *eficiência*. Outra previsão constitucional que se pode mencionar prevendo a *eficiência administrativa* é o inciso II do art. 74, que estabelece que o controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverá comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão administrativa segundo a eficácia e eficiência. O §7º do art. 144 também exige, expressamente, eficiência na segurança pública. Já como elemento normativo implícito na Constituição pode-se referir o art. 175, que, no inciso IV do seu parágrafo único, exige a prestação de serviço público adequado de suas concessionárias e permissionárias, e o inciso X do art. 93, que, ao prever a

motivação do ato administrativo, estabelece previsão de *eficiência* (não que o dever de motivação dos atos administrativos ou judiciais decorra da eficiência, mas ao contrário, esta deriva daquela, como elemento integrante), no sentido de que toda decisão deverá ser clara ao administrado ou ao jurisdicionado, de forma que ele possa captar adequadamente o mote da atividade pública e tomar as medidas necessárias, se cabíveis.

A partir daí percebe-se que a eficiência é uma imposição constitucional, tendo sido considerada, até mesmo por influência da expressão utilizada no art. 37, como norma *princípio*. Mas neste ponto cabe expor breve reflexão a respeito da compreensão e extensão deste elemento que cada vez mais se insere no contexto jurídico das instituições públicas do país. Para tanto, necessário responder as seguintes perguntas: O que significa ser eficiente? Qual a natureza normativa do comando de eficiência? É exigível da Administração Pública o dever de atingir ao máximo o fim almejado?

Em relação à primeira questão, tome-se como base lição de Paulo Caliendo, segundo o qual eficiência “[...] é o processo que produz a maior quantidade de resultados, com a menor utilização de meios. A eficácia seria a produção de resultados com a maior produção de efeitos e a efetividade a maior produção de efeitos no tempo. [...]”¹²¹.

Para Odete Medauar, “[...] O vocábulo liga-se à idéia de ação, para produzir resultado de modo rápido e preciso. Associado à Administração Pública, o princípio da eficiência determina que a Administração Pública, deve agir, de modo rápido e preciso, para produzir resultados [...]”¹²², sendo que Regina Helena Costa acrescenta que “[...] se a eficiência de determinada atuação, em qualquer contexto, é mensurável à vista da obtenção do resultado para a qual foi concebida, tratando-

¹²¹ CALIENDO, Paulo. Tributaçãõ e Economia – Eficiência, Eficácia e Efetividade Social. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: IOB – Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, v. 1, n. 1, maio/jun 1998, p. 98-112.

¹²² MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 127.

se de atividade administrativa, esta somente poderá ser reputada eficiente quando atender ao interesse público por ela objetivado [...] ¹²³.

Paulo Modesto ensina que o princípio da eficiência é exigência jurídica posta aos que exercem função pública ou que, ao menos, lidam com recursos públicos, de atuação idônea, econômica e satisfatória na busca da realização dos fins públicos ¹²⁴.

Os esclarecimentos acima levam à conclusão de que o dever de eficiência está ligado à produção de resultados exigidos pelos fins públicos, com o mínimo de meios e custos e de forma célere (eficiência propriamente dita), mediante atos que possam produzir maiores efeitos.

As considerações acima, quanto ao conteúdo da exigência de eficiência administrativa, levam à segunda questão, de saber qual a dimensão normativa desta exigência. Tal especificação é importante para identificar como se deve fazer uso do referido comando normativo. Considerando-o como uma ou outra dimensão normativa, as formas de aplicação serão diferentes. Se *princípio* ¹²⁵, norma imediatamente finalística, que estabelece fins a serem alcançados, deve-se tomar o estado ideal a ser promovido, de molde a, por meio de um procedimento racional, alcançar as condutas capazes de promovê-lo. Se *regra*, norma imediatamente descritiva, que estabelece não fins a serem atingidos, mas condutas a serem seguidas, deve-se-á tomar em consideração as condutas imediatamente por ela prescritas. E, se *postulados normativos*, estruturas situadas em plano diverso das regras e dos princípios, com funções estruturar métodos de aplicação daqueles,

¹²³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 147.

¹²⁴ MODESTO, Paulo. Notas para um Debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 10, maio/junho/julho, 2007, Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acessado em 14.05.2010, p. 10.

¹²⁵ Roberto Alexy conceitua princípio como “mandamentos de otimização, que podem ser preenchidos em graus diferentes e que a colisão entre princípios se resolve por ponderação (dois lados do mesmo objeto). Por outro lado, define regras como “[...] normas que, sempre, só podem ser cumpridas ou não-cumpridas. Se uma regra vale, é ordenado fazer rigorosamente aquilo que ela pede, não mais e não menos. [...] Elas são, por conseguinte, *mandamentos definitivos*. A forma de aplicação das regras não é a ponderação, mas a subsunção.” (in **Constitucionalismo Discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 64).

deve-se considerar suas orientações, para servirem de vetores à aplicação dos demais elementos normativos.¹²⁶

Este estudo alinha-se às lições de Humberto Ávila, no sentido de que a eficiência administrativa não se enquadra no espectro das regras e dos princípios, pois, a um, não estabelece condutas a serem seguidas e, a dois, não erige estado ideal de coisas a ser perseguido, mas, sim, estrutura a realização dos fins impostos pelos princípios. Melhor dizendo, a eficiência administrativa é um *postulado normativo*, estruturando a aplicação de regras e princípios.¹²⁷

A comprovar o acerto desta conclusão, importante citar julgado do Superior Tribunal de Justiça¹²⁸, retratando a situação de um juiz de direito, aposentado do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, ao qual foi exigido, como condição para a assunção de cargo de juiz federal, galgado mediante posterior concurso público, a escolha entre a percepção dos proventos de aposentadoria como juiz estadual ou vencimentos como juiz federal. O precedente interpretou a regra que veda a cumulação de cargos públicos em vista do comando do postulado da eficiência. Embora o julgado faça referência a uma natureza de princípio, percebe-se claramente que ele não teve aplicação autônoma, mas, serviu, sim, como diretiva estruturante da aplicação da regra prevista no inciso XVI do art. 37 da CF. Aquele e. Tribunal não só preservou o tratamento igualitário, permitindo o acesso aos cargos públicos a toda e qualquer pessoa, inclusive os servidores inativos, mas a temperou com a impossibilidade de percepção cumulativa de vencimentos e proventos de inatividade.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 4ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 55-90.

¹²⁷ “[...] a eficiência administrativa não é propriamente um princípio jurídico, na medida em que não estabelece um estado autônomo de coisas que deva ser realizado. A eficiência não estabelece algo objeto de realização. Ela prescreve, em vez disso, o modo de realização de outros objetos. ‘A eficiência é muito mais um *instrumento* para atingir outros fins sociais’, como afirma Mathis. Nesse sentido, ela não é uma norma que funciona como objeto direto de aplicação de outras normas, mas uma norma que funciona como critério de aplicação de outras. A eficiência é, pois, uma metanorma ou norma de segundo grau. Sozinha, ela sequer tem sentido, pois depende sempre de um objeto cuja aplicação irá pautar. [...]” (ÁVILA, Humberto. *Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa*. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005, Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acessado em 14.05.2010, p. 3).

¹²⁸ Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 5.590-6/DF, STJ, Sexta Turma, julgado em 16.04.96, DJ 10.06.96, p 20395.

Desta feita, parece evidente que o dever de eficiência não se trata de princípio, mas, sim, de *postulado normativo*. A nomenclatura, todavia, nada influencia. O importante é se aperceber que as funções e a aplicação são distintas. Se enquadrarmos a norma numa ou noutra espécie, diversas serão as formas de sua aplicação.

1.2.2.2 Eficiência fiscal, justiça geral e justiça individual

Com base nesta idéia (eficiência), não raras vezes o legislador e o próprio Fisco têm adotado procedimentos para facilitar os meios fiscalizatórios, evitar a sonegação e alcançar uma maior arrecadação. Exemplo maior desta prática é a constitucionalização da substituição tributária progressiva, ao ser acrescentado um §7º ao art. 150 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n. 3/2003, autorizando aos entes federados atribuir responsabilidade a terceiros, mediante lei, pelo pagamento antecipado de tributo cujo fato gerador presumidamente ocorrerá no futuro. A demonstrar a força que possui o postulado da eficiência administrativa, refira-se que o Supremo Tribunal Federal posicionou-se no sentido de que referido dispositivo constitucional autoriza a devolução do valor referente ao fato gerador presumido (substituição tributária) somente quando o fato gerador real não se realizar, tornando aquele permanente e não provisório, justificando tal posição no argumento de ser o instituto “[...] instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação dos setores de difícil fiscalização e arrecadação [...], com redução do custo operacional e conseqüentemente diminuição da evasão fiscal [...]”¹²⁹.

Boa parte da doutrina tem enveredado esforços a defender esta utilização do instituto da substituição tributária. Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo, por exemplo, em obra sobre o tema, leciona que a substituição tributária é “[...] meio eficaz de combate à sonegação, garantindo que o ônus tributário recaia sobre todos os contribuintes, e não apenas sobre os que não sonegam [...]”.¹³⁰ Alfredo Augusto Becker justifica a criação da figura do substituto legal tributário com a impraticabilidade absoluta de tributação do real detentor do fato-signo presuntivo,

¹²⁹ Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4, Tribunal Pleno, DJ 13.02.02, p. 60.

¹³⁰ **Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008, p. 69.

considerada como incapacidade do poder público de garantir a respeitabilidade da regra jurídica.¹³¹

Contudo, não se pode olvidar que esta norma constitucional é excepcional e não pode se sobrepor à norma geral que estabelece como fato gerador do tributo a efetiva ocorrência do elemento material da hipótese. A norma da substituição tributária faz parte daquelas normas generalizantes. “De fato, o valor supremo almejado pela substituição progressiva consiste no combate à sonegação fiscal por meio da maior eficiência do sistema de fiscalização e cobrança, garantidor da efetividade do sistema imposto”¹³². Como a fiscalização de cada operação comercial se torna impossível ou extremamente difícil ou custosa ao Fisco, lança-se mão do artifício da generalização por meio da padronização, visando maior praticidade na fiscalização e arrecadação.

Mas é importante observar que, enquanto a regra geral (não substituição), objetiva a justiça individual (igualdade), a regra excepcional (substituição tributária) visa a justiça geral, devendo pautar-se pela média dos casos reais e permitir o retorno à igualdade particular nos casos em que a situação real não se adequar ao padrão estabelecido pela norma, com fundamento da *razoabilidade como eqüidade*. Isso porque a justiça geral não abandona a igualdade particular, mas, tão somente, modifica o âmbito de incidência.¹³³

Há que se ter em mente, ainda, seguindo a linha de raciocínio já enunciada precedentemente, que a prevalência constitucional é por uma tributação particularizada, de acordo com a capacidade contributiva do cidadão e com a situação fática descrita na hipótese material do tributo. Só excepcionalmente poder-se-á afastar estas diretrizes e buscar a efetivação de uma padronização de condutas, que expressa a justiça geral. Em outras palavras, somente quando a generalidade dos casos não se adequar à pretensão particularizante é que pode o

¹³¹ **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007, p. 543-84.

¹³² MELLO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. Op. cit., p. 173.

¹³³ ÁVILA, Humberto, ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal Competência Legislativa do Estado de São Paulo para Desenvolver a Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta Fiscal. Exame de Constitucionalidade. (parecer) **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 124, p. 97.

legislador lançar mão de subterfúgios generalizantes na busca de uma maior efetividade na arrecadação e fiscalização tributária.

Mizabel Derzi enxerga negativamente a utilização da praticidade para fins arrecadatórios, caracterizando a perda da fé na força normativa do Direito, o que se pode ver na banalização das regras, descrença nos valores e nos princípios jurídicos. A autora não nega a importância das presunções jurídicas, seja baseada na praticidade, na prevenção da sonegação ou em outras razões. Contudo, estas presunções nunca podem surgir contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O legislador, na criação de ficções, presunções, pautas fiscais, tipos ou conceitos fechados, deve ser fiel à Constituição Federal do Brasil.¹³⁴

Regina Helena Costa, no mesmo sentido, leciona que a praticabilidade deve respeitar, dentre outros limites, o princípio da capacidade contributiva, de modo que “[...] apenas nas hipóteses em que não seja possível a prova direta do fato, sem demasiado custo ao Poder Público [...]”, poder-se-á dela fazer uso, complementando, a autora, que esta norma também veda a criação de presunções absolutas ou ficções a ensejar nascimento de obrigação tributária, de modo que

¹³⁴ “[...] A deslegalização, a ausência de regras, o pluralismo, o corporativismo, a descrença em valores e princípios, próprios do pós-Modernismo, têm desencadeado a perda de fé na força normativa do Direito. A praticidade tem sido desviada de seu sentido original (execução para realização dos fins da lei) para converter-se em mero instrumento de arrecadação, independentemente da aplicação, da boa gestão dos recursos e da eficiência dos serviços públicos. A era pós-moderna, ao substituir os paradigmas existentes por um outro paradigma, o da informalidade, o da deslegalização, pôs em questão, como vimos, a crença em grandes princípios constitucionais até então indiscutíveis, como a segurança, a capacidade econômica subjetiva e a justiça.

[...]

De modo algum se nega que o legislador possa criar presunções jurídicas por razões as mais diversificadas (praticidade, prevenção da sonegação, comodidade etc). Mas nunca ‘iuris et de iure’, contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O que se afirma é que, em qualquer caso, seja nas ficções e presunções, seja no estabelecimento de somatórios, pautas, tipos ou conceitos fechados, o legislador tem que ser fiel à Constituição, aos seus valores e princípios. Sua liberdade está restringida por aqueles valores e princípios, sua discricionariedade não se confunde com o arbítrio de um qualquer, que não encontra justificção naquelas normas superiores da Constituição. A praticidade não tem primazia sobre a justiça (que é sempre individual).” (DERZI, Misabel. A Praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual, *in* FISCHER, Octávio Campos (coord). **Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma Análise da Obra do Min. Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, 271-277, *apud* COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 213).

estas figuras jurídicas somente poderão ser de ordem probatória (presunções simples).¹³⁵

Refira-se, por importante, que, embora se possa pensar numa distinção doutrinária entre o postulado da eficiência e o dito princípio da praticidade, o presente estudo adota posição no sentido de que este último é mera técnica a serviço daquele¹³⁶. Ana Carolina Silva Barbosa, nesta mesma linha, leciona que o princípio da eficiência é considerado como um subprincípio técnico, dando a entender que o princípio da praticidade estaria englobado na eficiência administrativa¹³⁷. Helenilson Cunha Pontes escreve, inclusive, que a praticidade seria uma sistemática de simplificação a serviço da efetividade¹³⁸. Certamente não se poderá, no âmbito do presente estudo, desenvolver-se o tema suscitado, servindo, a referência, somente a título elucidativo da posição adotada.

Mas, seja por meio da eficiência, seja pela praticabilidade, seja por ambos, é importante se perceber que não se está a negar a possibilidade do Fisco criar mecanismos que facilitem e tornem menos custosa a fiscalização e a arrecadação tributária. O que se está a afirmar é que não se pode, a pretexto de suposta eficiência administrativa (ou praticabilidade), lançar mãos de subterfúgios generalizantes, em evidente afronta ao princípio da capacidade contributiva,

¹³⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 217-8.

¹³⁶ “No campo tributário, é certo que a praticidade ou praticabilidade são termos que implicam uma aplicação mais eficaz e viável em relação à destreza na fiscalização e no cumprimento das obrigações tributárias. Para Josef Isensee, a praticidade é ‘nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis’.
[...]

Outras características também podem ser atribuídas à praticidade, tais como celeridade, simplicidade e economia – mais uma vez, ao nosso sentir, consectários da própria eficiência. Desse modo, parece-nos clara a noção de que o valor maior, destacado em favor do entendimento da praticidade como sendo um princípio, é a própria eficiência, em todas as suas facetas. Aliás, para Celso Antônio Bandeira de Mello, a eficiência não é senão ‘uma das facetas de um princípio mais amplo, já superiormente tratado, de há muito, no Direito Italiano: o princípio da ‘boa administração.’” (FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou Técnica? Uma análise à Luz da Justiça Fiscal. **Repertório de Jurisprudência IOB**, n. 15, 1ª quinzena de agosto de 2007, p. 648)

¹³⁷ BARBOSA, Ana Carolina Silva. O Princípio da Praticidade e uma análise do entendimento do Supremo Tribunal Federal frente aos Princípios da Moralidade e da Eficiência Administrativa. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), v. 3, jan/jun., p. 208, 2005.

¹³⁸ PONTES, Helenilson Cunha. Princípio da Praticidade. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Porto Alegre: Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), v. 1, n. 2, jul/dez, 2004, p. 57.

sucedâneo da igualdade particular. Não se esqueça que a eficiência é *postulado normativo* e, como tal, tem a função de orientar a aplicação das demais normas jurídicas (regas e princípios). De forma alguma pode servir de base para criar figuras jurídicas em desrespeito ao ordenamento jurídico constitucional.

O uso das formas gerais deve ser precedido de razões suficientes e consideráveis, com a preservação do retorno à igualdade particular, nas hipóteses em que a situação concreta afasta-se sobremaneira da situação simplificadora.

2 MARGENS DE LUCRO E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

No capítulo precedente analisou-se a teoria da igualdade seja no seu âmbito genérico (aplicada a todos os ramos do Direito), seja na sua especialidade igualdade tributária. Verificou-se que a teoria da igualdade envolve três espectros de normatividade: igualdade-regra, igualdade-princípio e igualdade-postulado. O primeiro atua proibindo discriminações arbitrárias e perseguições, pré-excluindo determinadas matérias do âmbito de competência do Poder Legislativo, pré-determinando ou excluindo medidas de comparação e pré-determinando ou excluindo finalidades. O segundo estabelece um estado ideal de isonomia, uniformidade, generalidade e impessoalidade a ser buscado. O terceiro estabelece que a igualdade deve ser aplicada em situações nas quais haja o relacionamento entre dois ou mais sujeitos, em função de uma medida de comparação e com base na finalidade que lhe dá suporte.

Verificou-se, também, que a igualdade se manifesta em duas dimensões: justiça particular e justiça geral. A primeira impõe que o legislador tome por conta, na elaboração da norma, aspectos individuais do caso particular. A segunda, ao fundamento de ser humanamente impossível aos legisladores a previsão de todas as combinações de circunstâncias que o futuro pode trazer, demanda que a lei deva ter por base aquilo que se verifica no maior número de casos (norma generalizada). Desta forma, com base na justiça geral, criam-se normas gerais e padrões de conduta, como ferramentas de controle social. Contudo, a adoção do modelo generalista de justiça não afasta a concepção particularista do nosso sistema jurídico. O retorno à justiça particular está autorizado quando existentes razões justificadoras bastantes a evidenciar que determinado caso particular não se amolda nos contornos da norma generalista. O trânsito entre a justiça geral e a justiça particular se dá por meio do postulado da razoabilidade-eqüidade.

No direito tributário a igualdade se manifesta da mesma forma que na igualdade aqui denominada genérica, e por razões óbvias, já que aquela é uma especialidade desta. Mas ao contrário de outros ramos do Direito, há uma escolha constitucional pela justiça particular, o que não quer dizer que a justiça geral esteja absolutamente afastada. Se esta prevalência à isonomia particular tornar impossível

ou dificultar a realização dos fins da norma tributária, pode o tratamento individualizado ser afastado em benefício da igualdade geral, com base no postulado da eficiência.

No presente capítulo, tomar-se-á por base este conhecimento e buscar-se-á uma ligação entre a teoria da igualdade, a técnica do preço de transferência e a margem de lucratividade pré-definida, nos moldes estabelecidos na Lei n. 9.430/96. O objetivo é compreender sua gênese, a base de sua estrutura e demonstrar que estas técnicas nada mais são do que manifestações da teoria da igualdade e às diretrizes desta devem se submeter. A existência do preço de transferência visa não só evitar erosão das bases tributárias de países industrializados, em vista da migração de fatores de produção e das fontes de investimentos, como também garantir uma igualdade de tratamento entre empresas que se encontram em situações equivalentes.

Levando em conta os estudos realizados acima, será verificado no presente capítulo, que a *arm's length theory* e a técnica dos preços de transferência estão umbilicalmente vinculados tanto à igualdade enquanto regra – pois envolve a proibição de uma imposição de tributação distinta em relação a empresas que se encontram em situação equivalente – quanto à igualdade-princípio – já que obriga Estados soberanos a tomarem medidas preventivas a evitar benefícios em favor de empresas coligadas que estão estruturalmente em melhores condições que aquelas que atuam de forma independente no mercado internacional. Nesta mesma linha interpretativa, pode-se dizer que a imposição de comprovação do preço envolvido nas importações e nas exportações demanda a existência de comparabilidade entre empresas interdependentes e coligadas, demonstrando a vinculação daqueles institutos também com a igualdade enquanto postulado.

Será visto, ainda, que a existência de margens de lucratividade, pré-definidas no cálculo do preço de transferência, que tem por finalidade dispensar o contribuinte de enormes custos envolvidos na comprovação daquele preço e liberar o Fisco da análise de vultosa documentação e outros procedimentos de difícil realização, está fundamentada na dimensão generalista de justiça e no postulado da eficiência. Por esta razão, buscar-se-á demonstrar que aquelas margens poderão ser afastadas

diante das peculiaridades do caso concreto, com fundamento no postulado da razoabilidade-eqüidade, retornando-se, assim, a uma dimensão particularizada da justiça, em que o Direito Tributário se baseia.

2.1 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E MARGEM DE LUCRO

Feitas estas digressões, pode-se passar ao exame do alcance da igualdade tributária no âmbito dos chamados preços de transferência, em especial, a sua influência sobre a rigidez ou flexibilização dos percentuais de lucro presumidos contidos nos seguintes métodos previstos na Lei n. 9.430/96: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) – aplicados nas importações; Método do Preço de Venda nas exportações (PVEx), Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, diminuído o Lucro (PVV) e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP) – aplicados nas exportações.

Para este desiderato partir-se-á da análise estrutural da técnica do preço de transferência adotado no Brasil e os métodos que utilizam margens de lucro prefixadas, para, posteriormente, fazer-se cotejamento deste instituto com a igualdade tributária. O objetivo de tal análise é possibilitar a resposta dos seguintes questionamentos: as margens de lucro prefixadas podem ser questionadas pelo contribuinte, em que momento e mediante quais meios de prova?

2.1.1 Compreensão da Técnica dos Preços de Transferência

2.1.1.1 Preços de Transferência e *Arm's Length*

Diante de um cenário internacional globalizado, externou-se, no âmbito tributário, certa conflituosidade entre Estados soberanos, naquilo que a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹³⁹ denominou de

¹³⁹ Nome original: *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*, constituído por Estados soberanos, comprometidos com a democracia e com o mercado econômico, tendo

“concorrência fiscal prejudicial” (“*harmful tax competition*”)¹⁴⁰. Tal prática caracteriza-se por condutas de determinados Estados tendentes a atrair novos investimentos e capital estrangeiro para o país. Num primeiro momento, parece não haver nocividade neste modo de agir. Contudo, o drama começa no fato de que Estados industrializados acabam por experimentar uma erosão nas suas bases tributárias, em vista da migração dos fatores de produção e das fontes de investimentos¹⁴¹.

Novas possibilidades de estruturação de empresas no âmbito internacional, a facilidade de deslocamento de bens e serviços, a evolução tecnológica, a maximização do lucro e certa liberdade dos Estados em estruturar seus sistemas fiscais acabaram por influenciar neste panorama internacional, gerando o que “[...] se dá quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afeta o sistema fiscal de uma outra entidade governamental, causando alteração nas receitas fiscais desse outro ente [...]”¹⁴².

Organismos internacionais, atentos a esta situação, não envidaram esforços na busca de alternativas a combater a concorrência internacional prejudicial. O problema é que a representatividade destas instituições está longe de abranger todos os países, a exemplo do OMC (Organização Mundial do Comércio), do FMI (Fundo Monetário Internacional), da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) etc.

Uma das técnicas desenvolvidas por esta última entidade (OCDE), e que interessa ao presente estudo, foi a do preço de transferência, como meio de evitar alterações e evasões na tributação da renda nas operações de importação e exportação realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico.

por objetivo: (a) apoiar o desenvolvimento econômico sustentável, (c) aumento do nível de empregos, (d) elevar os padrões de vida, (e) manter a estabilidade financeira, (f) auxiliar o desenvolvimento econômico de outros países, e (f) contribuir para o aumento do comércio mundial. Informações acessadas no site da organização: http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html. Acessado em 05.06.2010. Tradução livre do autor.

¹⁴⁰ Relatório sobre a neutralização das práticas concorrenciais tributárias prejudiciais à economia mundial – *Harmful tax competition – an emerging global issue*. Acessível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>. Acessado em 05.06.2010.

¹⁴¹ MACIEL, Miguel Ângelo. **O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial internacional e a sua legitimidade**. São Paulo: MP ed., 2009, p. 29.

¹⁴² Idem, ibidem, p. 68.

Na lição de Luís Eduardo Schoueri, o estudo desta técnica, em matéria tributária, pode ser encontrada no início do século, ressaltando que a tese de docência apresentada à Universidade de Colônia, em 1903, por Schmalenbach, já fazia referência aos preços de transferência. Contudo, naquela época a expressão tinha amplitude consideravelmente menor do que a que se tem nos dias atuais. Ensina o ilustre jurista que, da mesma forma, nos trabalhos sobre bitributação realizados pela Liga das Nações (1921), o assunto não foi diretamente abordado, sendo que, na Convenção-Modelo de 1927, a matéria passou a se confundir com a temática da repartição dos lucros de uma empresa¹⁴³, confusão esta sobre a qual o autor tece críticas¹⁴⁴. O estudo sobre o tema evoluiu com a adoção da *unitary entity*

¹⁴³ A doutrina e jurisprudência ainda persistem na controvérsia a respeito da aplicação das regras sobre distribuição de lucros e dos preços de transferência. A denotar esta dicotomia, cite-se Taísa Oliveira Maciel:

[...]

Por essa razão, não faz sentido aceitar que o contribuinte esteja obrigado a efetuar ajustes de preços de transferência (artigos 18 e 19 da Lei n. 9.430/96) se, depois, o lucro da empresa estrangeira estará sujeito à tributação no Brasil pela norma do artigo 74 da MP n. 2.158.

Essa preocupação não é 'privilégio' do Brasil. No direito comparado, levantam-se vozes alertando para o problema da dupla tributação em decorrência da aplicação simultânea das normas de preço de transferência e de TLCE. Stephan Rasch e Achim Roeder relatam um caso julgado pela Corte Tributária Federal da Alemanha em 19 de março de 2002. Havia uma sociedade do tipo comandita (KG) que detinha 100% das ações de uma sociedade limitada, também alemã (F GmbH), a qual, por sua vez, detinha 100% das ações de uma sociedade residente na Suíça (B AG). Entre 1986 e 1989, KG emprestou recursos, em marcos alemães e em francos suíços, para B AG, a uma taxa de 4% ao ano, bastante inferior às taxas de mercado. As autoridades tributárias entenderam que KG deveria ser obrigada a ajustar sua base tributável, consoante as regras de preço de transferência (Seção 1), ainda que o lucro apurado por B AG tivesse que ser adicionado ao lucro de F GmbH, consoante as regras de TLCE (Seção 7). A dupla tributação deveria ser evitada mediante um ajuste para fins de aplicação das regras de TLCE. A Corte Federal confirmou esse entendimento. Mas a decisão não colocou fim à controvérsia, porque havia ali um elemento muito peculiar, que era o princípio da individualidade de cada contribuinte para fins de tributação (Grundsatz der Individualbesteuerung); ou seja, o problema era que KG, em si, não estava sujeita às regras CFC, mas sua controlada, F GmbH, sim. Por essa razão, a Corte entendeu que não poderia afastar a aplicação das regras de preço de transferência. Mas a controvérsia persiste.

[...]

*De qualquer forma, em termos práticos, procede a opinião dos autores de que primeiro sejam aplicadas as regras de TLCE, para depois, então, serem aplicadas, se for o caso, as regras sobre preço de transferência. Isso porque é possível que o país da sociedade imponha uma tributação sobre seus lucros. Se isso for feito, deverá haver o reconhecimento do crédito do imposto pago no Brasil, até o limite do imposto de renda devido pela pessoa jurídica brasileira. Nesse caso, é possível que a aplicação das regras de TLCE em detrimento das de preço de transferência represente perda de arrecadação fiscal, uma vez que o fisco receberá apenas a diferença entre o imposto devido no Brasil e o que foi recolhido no exterior, ao passo que, se as regras de preços de transferência tivessem sido aplicadas, ele receberia o valor total. [...].(MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 112-118).*

¹⁴⁴ “[...] Essa assemelhação das temáticas de valores de transferência entre estabelecimentos permanentes de uma mesma empresa aos preços de transferência de empresas independentes

theory – onde diversas empresas ligadas por vínculo financeiro ou de capital são consideradas como uma só – superada, posteriormente, pela *separate accounting theory* – cada empresa do grupo é considerada uma autonomamente. A adoção desta última teoria pela comunidade internacional pode ser verificada nas Convenções-Modelos do México (1943) e de Londres.

A técnica do preço de transferência foi transplantada para o Brasil por intermédio da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, segundo melhor doutrina, nada mais fez do que transportar as regras da *transfer pricing*, adotada pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para o país. Ela tem por objetivo evitar distorções criadas por empresas multinacionais (coligadas ou que possuem alguma forma de dependência) nas suas relações comerciais.

O objetivo dos preços de transferência, consoante Paulo Ayres Barreto, é evitar a transferência indireta de lucro para o exterior, nas operações realizadas por pessoas vinculadas¹⁴⁵. O instituto também encontra justificação na impossibilidade de exame de documentos, livros contábeis e outras informações importantes, bem como na dificuldade de acesso a dados sigilosos, a práticas comerciais e contábeis distintas, a características de mercado de difícil apreensão, a identificação de produtos que não têm similar no cenário brasileiro etc.

Em síntese, as regras sobre os preços de transferência têm “[...] por objetivo evitar o desvio de lucros para outros países ou localidades, o que poderia ser

pertencentes a um grupo econômico, ainda que explicável à luz do estágio primitivo dos estudos de então, não deixa de ser criticável, em virtude das distorções que daí podem decorrer. Com efeito, no que tange à primeira espécie, *i.e.*, examina-se globalmente o resultado da empresa e procura-se aferir a que país deve ser imputada cada parcela do lucro, enquanto no segundo caso o que importa é saber se a empresa independente, individualmente considerada (e portanto independente dos eventuais reveses de outras unidades negociais em outros países), está oferecendo à tributação o resultado oriundo de sua operação.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 23).

¹⁴⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 112.

realizado por meio da manipulação artificial dos preços praticados em operações de importação ou exportação de bens, serviços ou direitos entre partes vinculadas”¹⁴⁶.

2.1.1.2 Métodos que utilizam margens de lucro

As técnicas utilizadas pela Lei n. 9.430/96, que fazem uso de margens de lucro pré-definidas são as seguintes: Método do Preço de Revenda menos o Lucro (PRL) e Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) – para o cálculo do preço parâmetro nas importações – Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído o Lucro (PVA), Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído o Lucro (PVV) e Método do Custo de Aquisição ou Produção, mais Tributos e Lucro (CAP) – para cálculo do preço parâmetro nas exportações.

Todos os métodos citados acima, descritos nos arts. 18 e 19 da supracitada lei, têm por base margens de lucro pré-definida pelo legislador, que gira em torno de 15 a 35%. Na importação, o método PRL estabelece uma margem de lucro predefinida de 60 a 20% sobre a participação no preço do bem, direito ou serviço vendido no Brasil, calculado após abatimento dos descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes na venda e das comissões e corretagens pagas (art. 18, I). O método CPL calcula uma margem de lucro de 20% a ser acrescida (antes da incidência dos tributos¹⁴⁷) no custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde foram produzidos, além dos impostos e taxas lá cobrados (art. 18, inciso II). Na exportação, o método PVA, utiliza-se de margem de lucro de 15% a ser diminuída da média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, afastados também os tributos incidentes (art. 19, §3º, inciso II). No método, PVV, a margem de lucro alcança 30%, a qual deverá ser diminuída, além dos tributos, da média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de

¹⁴⁶ BELLAN, Daniel Vittor. Preços de Transferência: Dificuldades Práticas na Aplicação do Método PIC. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, p. 28.

¹⁴⁷ §7º do art. 13 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, in verbis: “§ 7º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas cobrados no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil”.

pagamento semelhantes (art. 19, §3º, inciso III). Já o método CAP define uma margem de lucro de 15% a ser acrescida dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, e dos impostos e contribuições cobrados no Brasil (art. 19, §3º, inciso IV).

Contudo, muito se tem debatido a respeito da injustiça das margens de lucros predefinidas, sob a alegação de que, não raras vezes, empresas importadoras não conseguem alcançar tamanha lucratividade nos preços de seus produtos. E este é o ponto crucial do presente trabalho, ou seja, analisar a relação entre a justiça geral na formulação da regra padrão e a justiça individual como forma de adequar as peculiaridades das empresas sujeitas às regras dos preços de transferência.

Mas, para tanto, necessário averiguar a *natureza* destas margens de lucro, bem como a *finalidade* que lhes dá suporte, já que o processo exegético não pode estar dissociado da análise dos fins objetivos do Direito¹⁴⁸.

2.1.2 Margens de lucro

A técnica dos preços de transferência, adotada pelos organismos internacionais, como expressão prática da *arm's length theory*, traduz-se como consectário lógico da teoria da igualdade. No Brasil, a *arm's length theory* foi recepcionada pela Lei n. 9.430/96, que instituiu as técnicas dos preços de transferência no país, nos seus arts. 19 e 18. Mesmo para aqueles que defendem que a teoria não teria sido positivada por meio da referida legislação, sua normatividade deriva, ao fim e ao cabo, da incidência da igualdade, seja aquela

¹⁴⁸ Karl Larenz leciona que “[...] a intenção reguladora do legislador e as decisões valorativas por ele encontradas para alcançar manifestamente esse desiderato continuam a ser arrimo obrigatório para o juiz, mesmo quando acomoda a lei – por via da interpretação teleológica ou do desenvolvimento do Direito – a novas circunstâncias, não previstas pelo legislador, ou quando a complementa. [...]”. Complementarmente, afirma o ilustre jurista alemão que “Os fins que o legislador intenta realizar por meio da lei são em muitos casos, ainda que não em todos, fins *objectivos* do Direito, como a manutenção da paz e a justa resolução dos litígios, o «equilíbrio» de uma regulação no sentido da consideração otimizada dos interesses que se encontram em jogo, a protecção dos bens jurídicos e um procedimento judicial justo. Além disso, todos nós aspiramos a uma regulação que seja «materialmente adequada». Só quando se supuser esta intenção da parte do legislador se chegará, por via da interpretação, a resultados que possibilitam uma solução «adequada» também no caso concreto.” (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito** [Methodenlehre Der Rechtswissenschaft]. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 463 e 469)

prevista no art. 5º, *caput*, seja aquela definida no art. 150, inciso II, ambos os dispositivos da Constituição Federal.

Contudo, diversamente do que acontece com as normas da OCDE – onde todos os métodos são baseados na comparatividade com internacional independente – a sistemática adotada pela legislação brasileira a respeito dos preços de transferência permite que os métodos previstos legalmente sejam divididos em dois grupos: um baseado na comparação e outro em dados e margens de lucratividade predefinidas. E é em relação a este último grupo que o presente estudo centrar-se-á a partir de agora.

Por isso, pode-se passar para a segunda parte desta seção 2.1, onde serão analisados os métodos previstos na Lei n. 9.430/96 que utilizam margens de lucro presumidas para o cálculo dos preços parâmetros, de forma a possibilitar, à diante, a confrontação destas margens com a igualdade tributária.

2.1.2.1 Finalidade

Verificou no capítulo 1 (seção 1.1.2.1), que, em vista da inviabilidade prática de se estabelecerem regras particulares a cada um dos membros de uma sociedade, consoante suas peculiaridades, como sexo, idade, estado econômico e outros, preferiu-se a adoção da técnica das normas gerais, pelas quais se estabelecem normas padrões, direcionadas não a um indivíduo em específico, mas a todo um conjunto de pessoas, fatos ou circunstâncias, segundo características comuns. Afasta-se, de certa forma, a concepção da justiça particular (igualdade como corretivo da justiça geral – análise do caso a caso), para fazer prevalecer uma justiça generalizada.

No Sistema Tributário Nacional, como visto anteriormente, há prevalência à justiça particular, peculiaridade esta estabelecida na própria Constituição Federal, o que pode ser constatado pela previsão do princípio da capacidade contributiva (§1º do art. 145), no direito do contribuinte de ressarcimento do imposto pago quando não concretizado o fato gerador presumido nos casos previstos no §7º do art. 150 e no limite da competência tributária restringindo a criação de tributos a aspectos

materiais do fato gerador. Contudo, há hipóteses em que a justiça individual pode dar espaço à justiça geral. Em casos que a prevalência da igualdade particular seja de tal forma prejudicial à realização dos fins da norma tributária, pode o legislador, em atenção ao postulado da eficiência, afastar este tratamento individualizado e lançar mão da igualdade geral.

E é justamente esta a situação da técnica dos preços de transferência. Trata-se de mecanismos facilitadores da fiscalização. Objetivam evitar transferências indiretas de resultados e lucros entre empresas multinacionais, por meio de manipulação dos preços de bens, direitos e serviços realizados em operações de importação e exportação havidas entre si (partes vinculadas). Em vista da grande dificuldade prática e elevado custo para a fiscalização destes tipos de operações, não resta outra forma senão autorizar o legislador a utilizar das técnicas de padronização.

A Lei n. 9.430/96, com base nesta dimensão normativa, estabelece parâmetros para a averiguação da correção do preço praticado entre empresas coligadas. Se o preço por elas praticado não corresponder ao preço parâmetro, alcançado por meio de formas pré-determinadas de cálculo, ajustes serão impostos, de modo a evitar-se a sonegação e redução fraudulenta de encargos tributários em relação a empresas sediadas no Brasil. Melhor explicando, a finalidade das regras dos preços de transferência é justamente facilitar a averiguação dos preços praticados em operações de importação e exportação entre empresas interdependentes, em vista ao cumprimento da *arm's length theory*.

Pelo que se pode extrair do Capítulo I, letra "A", do *Transfer Pricing Guidelines*, da OCDE, o objetivo das técnicas dos preços de transferência não é evitar problema de fraude tributária, mas, sim, aproximar os preços praticados entre empresas coligadas àqueles realizados entre empresas independentes, de modo a dar eficácia às regras da *arm's length theory*¹⁴⁹. Mesmo que estas técnicas sejam

¹⁴⁹ "When independent enterprises deal with each other, the conditions of their commercial and financial relations (e.g. the price of goods transferred or services provided and the conditions of the transfer or provision) ordinarily are determined by market forces. When associated enterprises deal with each other, their commercial and financial relations may not be directly affected by external market forces in the same way, although associated enterprises often seek to replicate

utilizadas como forma de evitar evasão de divisas, sua finalidade maior, no âmbito daquela organização internacional, é preservar a igualdade de tratamento entre empresas que lidam no mercado internacional. Não obstante esta recomendação, de fato, a Lei n. 9.430/96 apresenta normas de cunho antielisivo, objetivando o combate à evasão fiscal¹⁵⁰. A técnica do preço de transferência, na sistemática brasileira, nada mais é do que um conjunto de regras destinadas a visualizar o preço que servirá de parâmetro na averiguação de eventual transferência indireta de lucro e contabilidade de despesas irreais para fins da legislação do Imposto sobre a Renda. Para atingir tal desiderato foram estabelecidos, com base no que normalmente acontece no mercado internacional, padrões matemáticos para cálculo dos preços praticados entre empresas interligadas e averiguação do seu desvirtuamento. E um destes padrões, dentre tantos outros, é justamente objeto do presente estudo, qual seja, a margem de lucro.

No entendimento de Mauler Santiago e Valter Lobato, margens de lucro tem por finalidade dispensar o contribuinte de enormes custos envolvidos na comprovação do preço de transferência e liberar o Fisco da análise de vultosa documentação.¹⁵¹

the dynamics of market forces in their dealings with each other, as discussed in paragraph 1.5, below. Tax administrations should not automatically assume that associated enterprises have sought to manipulate their profits. There may be a genuine difficulty in accurately determining a market price in the absence of market forces or when adopting a particular commercial strategy. It is important to bear in mind that the need to make adjustments to approximate arm's length dealings arises irrespective of any contractual obligation undertaken by the parties to pay a particular price or of any intention of the parties to minimize tax. Thus, a tax adjustment under the arm's length principle would not affect the underlying contractual obligations for non-tax purposes between the associated enterprises, and may be appropriate even where there is no intent to minimize or avoid tax. **The consideration of transfer pricing should not be confused with the consideration of problems of tax fraud or tax avoidance, even though transfer pricing policies may be used for such purposes.**" (Organisation for Economics Co-operation and Development. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration**. Paris: OECD, 2001, p. I-1, capítulo 1 - grifo nosso).

¹⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Tributos e Preços de Transferência. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 137.

¹⁵¹ As margens de lucro presumidas pela lei têm a função de facilitar a aplicação da lei pelo contribuinte – dispensando-o dos enormes *compliance costs* envolvidos na comprovação do preço *arm's length* e protegendo-o contra autuações caso as observe – e especialmente para o Fisco, que fica liberado do ingente e custoso labor de análise da documentação comprobatória que todo particular doutro modo teria de produzir.

São, portanto, inequívoca manifestação do princípio da praticabilidade tributária, sujeitando-se aos limites inerentes a este, dentre os quais a possibilidade de refutação justificada do resultado obtido pela aplicação do método simplificado de apuração, quando este se aplica de forma cogente ao particular." (SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens Predeterminadas: um Caso de Confronto entre a Praticabilidade e a Capacidade Contributiva?

No mesmo sentido, Luis Eduardo Shoueri quando afirma que os cálculos necessários à comprovação dos preços e das margens de lucro praticadas por terceiros independentes são de altíssima complexidade, exigindo vasta pesquisa no mercado internacional e acesso a informações dispendiosas, bem como que agiu bem o legislador quando ofereceu hipótese de dispensa da comprovação (*safe harbours*) e as margens de lucro predeterminadas, já que seria impraticável exigir da fiscalização e do contribuinte, em cada caso, tamanha prova.¹⁵²

Seja como for, parece evidente que as regras brasileiras sobre preço de transferência têm por objetivo evitar a evasão de divisas e tem por fundamento justificante a “[...] dificuldades postas à atividade fiscalizatória quanto ao efetivo controle dos preços de transferência”¹⁵³.

2.1.2.2 Natureza

Estes mecanismos elegidos pela lei brasileira sobre preços de transferência, visando a facilitação e eficiência da administração tributária, criaram uma série de presunções e ficções¹⁵⁴, como expressão da dimensão generalizada de justiça. Emerge, desta forma, a premência de identificar-se a natureza daquele método, de molde a possibilitar uma perfeita compreensão de sua extensão e diretrizes. A questão que transcende a qualquer outra no presente trabalho é exatamente esta, a delimitação da natureza dos lucros predefinidos. A resposta a esta indagação é de extrema importância, para possibilitar o adequado estudo dos efeitos tributários a ensejar a aplicação do instituto. Como visto, a ficção jurídica é previsão de direito material, não admitindo prova em contrário, da mesma forma que a presunção absoluta. Contudo, caso compreenda-se as margens de lucro como presunção relativa, será possível o seu afastamento mediante de prova em sentido contrário.

Exigências Constitucionais para sua Adoção. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, p. 110).

¹⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, p. 121.

¹⁵³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direito do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 286.

¹⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Tributos e Preços de Transferência. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 132.

A margem de lucro pode ser considerada como um percentual de lucratividade que se entende utilizada no mercado internacional, entre empresas independentes, previamente fixadas por lei. Esta margem de lucro é levada em conta no cálculo do preço parâmetro, para fins de averiguar a equivalência dos preços praticados entre empresas coligadas, em comparação aos preços praticados por empresas independentes. Tomando-se por verdadeira esta assertiva pode-se considerar as margens de lucro como presunções legais.

Luis Eduardo Schoueri, em diversas oportunidades manifestou entendimento no sentido de serem as margens de lucro presunções relativas de lucratividade empresarial, precipuamente em vista dos ditames estabelecidos pela *arm's length theory*, a qual, segundo seu posicionamento, é conseqüência lógica da igualdade. Caso se considere as margens como presunção absoluta, estar-se-ia violando estes ditames normativos, já que se estaria inviabilizando a comparabilidade natural de ambas as teorias¹⁵⁵.

Regina Helena Costa reconhece as dificuldades que se emerge na atividade fiscalizatória a justificar a criação do preço de transferência, mas de forma alguma aceita o instituto como presunção absoluta.¹⁵⁶

Igor Mauler Santiago e Valter Lobato, também comungam do mesmo posicionamento, quando afirmam que nos métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP têm-se “[...] uma presunção do preço *arm's length*, a partir da aplicação de uma margem de lucro presumida pela lei sobre a soma de parcelas apuradas na contabilidade da empresa brasileira ou de sua parte vinculada estrangeira [...]”¹⁵⁷.

¹⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 106 e 107.

¹⁵⁶ “Diversamente, no que tange às *presunções legais*, estas deve ser aceitas na hipótese, desde que relativas, e garantindo-se ao contribuinte o devido processo legal.

A legitimidade do emprego dessas abstrações generalizantes no domínio analisado advém da constatação das dificuldades postas à atividade fiscalizatória quanto ao efetivo controle dos preços de transferência.” (COSTA. Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade da Lei Tributária e Direito do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 286).

¹⁵⁷ SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens Predeterminadas: um Caso de Confronto entre a Praticabilidade e a Capacidade Contributiva? Exigências Constitucionais para sua

No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto, ao admitir a utilização de presunções relativas no âmbito do Direito Tributário, *in verbis*:

Admitimos possam ser criadas presunções legais relativas para a definição de critérios da regra-matriz de incidência, notadamente nas hipóteses em que o acurado exercício do dever de fiscalização pelas autoridades administrativas não permite o controle efetivo de práticas evasivas pelo contribuinte, que se coloca em posição privilegiada diante dos entes tributantes, de um lado, e dos demais contribuintes, de outro.¹⁵⁸

A própria legislação brasileira dá vazão a este entendimento. Veja-se que o art. 20 da Lei n. 9.430/96, autoriza ao Ministro do Estado da Fazenda, em circunstâncias especiais, alterar os percentuais estabelecidos nos métodos previstos nos arts. 18 e 19. Esta disciplina evidencia que as margens pré-fixadas de lucratividade nada mais são do que presunções relativas de lucro. Caso contrário, não haveria razão de ser de suas existências, já que nem mesmo o Ministro da Fazenda poderia alterar presunção absoluta, ou melhor, “[...] o único motivo compatível com alterações nos percentuais da lei seria a circunstância de tais percentuais não corresponderem aos fatos apurados na análise comparativa [...]”¹⁵⁹. Considerando que a adoção de um sistema rígido de margem de lucro poderia acarretar a violação da *arm’s length theory*, preferiu o legislador adotar um *caminho corretivo*¹⁶⁰, situação a demonstrar a relatividade das presunções estabelecidas.

Assim, conclui-se que as margens de lucro predefinidas possuem natureza de presunções relativas, justamente por admitirem prova em contrário, aferição esta extraída seja da *arm’s length theory*, seja da própria sistemática da legislação brasileira sobre preços de transferência, a qual permite a alteração dos percentuais fixos, mediante procedimento estabelecido.

Adoção. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, p. 108.

¹⁵⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Tributos e Preços de Transferência. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 138.

¹⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 104.

¹⁶⁰ Expressão utilizada por Luís Eduardo Schoueri, in **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 104.

2.2 MARGEM DE LUCRO PREDEFINIDA E IGUALDADE

Feita a análise estrutural da técnica do preço de transferência e das margens de lucro presumidas, utilizadas por cinco dos sete métodos adotados pela Lei n. 9.430/96, pode-se, a partir de então, desenvolver o tema sob o enfoque da igualdade tributária. Pretende-se, com isto, cotejar a técnica dos lucros presumidos com restrições que eventualmente possam ser delineadas pela igualdade tributária.

Para tanto, o estudo partirá de uma perspectiva da técnica dos lucros presumidos em face da igualdade geral, para, após, desenvolver o tema e averiguar a possibilidade de retorno à justiça individual, consoante os imperativos constitucionais, que, como visto, dão prevalência ao tratamento particularizado (no âmbito tributário).

Ao final, tentar-se-á responder aqueles questionamentos anteriormente enunciados, quais sejam, se o contribuinte tem a possibilidade de questionar as margens de presumidas de lucro, quando e mediante quais formas.

2.2.1 Justiça Geral e Margem de Lucro

2.2.1.1 *Arm's Length Theory* e Igualdade Tributária

É uníssono na doutrina especializada o entendimento de que as regras sobre preço de transferência seguem a orientação da denominada *arm's length theory*, internacionalmente adotada para preservar a isonomia de tratamento tributário entre empresas que atuam no cenário mundial e evitar concorrência fiscal desleal por parte de Estados independentes.

Já no primeiro parágrafo do capítulo I do Guia sobre Preço de Transferência da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁶¹, há a

¹⁶¹ “Este capítulo fornece uma discussão de fundo a respeito do princípio da *arm's length*, que é o modelo internacional de preço de transferência, utilizado pelos os países membros da OCDE para fins de efeitos fiscais na tributação dos grupos MNE e administração fiscal. O capítulo trata do princípio *arm's length*, reafirma seu status como modelo internacional e estabelece diretrizes para sua aplicação.” No original: “This Chapter provides a background discussion of the *arm's*

confirmação do que se referiu acima. A organização dedica um capítulo inteiro sobre a *arm's length theory*, justificando sua adoção como pano de fundo da técnica dos preços de transferência.

Consoante leciona Taíssa Oliveira Maciel “O princípio da *arm's length* (distância de um braço) predica que partes dependentes devem relacionar-se como se fossem independentes, ou seja, devem praticar os preços que terceiros independentes praticariam nas mesmas condições (*fair market value*)”¹⁶².

Luís Eduardo Schoueri, mais preciso nas suas dicções, leciona que o ponto fulcral para se compreender o princípio da *arm's length* está em aceitar que empresas independentes, que se relacionam comercialmente entre si, manejam seus negócios (condições contratuais) segundo as regras do mercado, enquanto empresas que detêm algum tipo de associação podem não sofrer tal influência. Aquele princípio consiste em tratar membros do mesmo grupo econômico como se eles atuassem como entidades separadas, voltando-se à atenção aos negócios celebrados.¹⁶³

Pelo visto, a idéia principal da *arm's length theory* pode ser resumida na intenção de evitar a adoção de preços em dissonância com o mercado internacional (praticados entre empresas interdependentes), no intuito de distribuição indireta de

length principle, which is the international transfer pricing standard that OECD Member countries have agreed should be used for tax purposes by MNE groups and tax administrations. The Chapter discusses the arm's length principle, reaffirms its status as the international standard, and sets forth guidelines for its application” (Organisation for Economics Co-operation and Development. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration**. Paris: OECD, 2001, p. I-1, capítulo 1) (tradução livre).

¹⁶² MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 113.

¹⁶³ Premissa para a compreensão do princípio é que enquanto empresas independentes celebrando negócios geralmente mantêm condições de relacionamento comercial e financeiro (compreendendo o preço das mercadorias ou serviços, bem como as condições para a venda ou para a prestação de serviços) determinadas pelas forças do mercado, as condições comerciais e financeiras dos negócios celebrados entre empresas associadas podem não sofrer igual pressão das forças externas do mercado, por mais que essas procurem reproduzi-las.

O princípio da *arm's length* consiste, sinteticamente, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (*separate entity approach*), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p 26).

lucros entre si e sonegações de impostos¹⁶⁴. Ela pressupõe comparabilidade. Aliás, todos os métodos de cálculo dos preços de transferência sugeridos pela OCDE preservam esta diretriz.

Este viés da *arm's length* – de colocar todas as entidades empresariais concorrentes na vala comum, de molde a evitar tratamento diferenciado de algumas em relação a outras – dá conta de que a teoria supracitada está intimamente ligada à teoria da igualdade tributária. A finalidade maior daquela teoria, “[...] é exatamente propiciar um tratamento tributário eqüitativo entre as empresas vinculadas e as independentes, de modo que as primeiras não desfrutem de uma vantagem tributária em relação as segundas. [...]”¹⁶⁵.

Viu-se, no capítulo anterior, que a análise do tratamento isonômico depende da existência de dois ou mais objetos a serem comparados, com base em um determinado critério (idade, sexo, capacidade contributiva) e em vista de uma finalidade específica. No Direito Tributário brasileiro, como constatado, o critério de comparação precípua já foi estabelecido na própria Constituição Federal, qual seja, a capacidade contributiva (§1º do art. 145). A idéia é que pessoas em situações semelhantes não sejam tratadas de forma distinta, sem que haja razões justificadoras para tanto.

A *arm's length theory*, ao exigir que empresas vinculadas sejam consideradas, para fins de exame de seus preços, como empresas independentes (com base nas regras de mercado), está, em realidade, impondo tratamento igualitário entres entes em situações concretas semelhantes (empresas do mesmo ramo de atividade e atuando no mercado internacional). Não é à toa que Luís Eduardo Schoueri defende que a *arm's length theory* é decorrência da aplicação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, daí poder-se afirmar que, mesmo para aqueles que defendem a não positivação daquela teoria, ainda assim

¹⁶⁴ JÚNIOR, Gilberto de Castro Moreira. Método do Preço de Revenda menos Lucro no Caso de Agregação de Valor no País. Confronto entre a Lei n. 9.430/96 e a Instrução Normativa n. 243/2002. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, p. 93.

¹⁶⁵ NUNES, Rafael de Oliveira. Preços de transferência e acordos internacionais para evitar bitributação. **Revista da ESMape** [Escola Superior da Magistratura de Pernambuco Desembargador Cláudio Américo de Miranda]. Recife, volume 13, n. 28, julho/dezembro, 2008, p. 465,

suas diretrizes prevalecem como conseqüência lógica da teoria da igualdade. Melhor explicando, a *arm's length theory* é corolário lógico da igualdade¹⁶⁶. Observe-se que se uma empresa independente, de determinado ramo, estipula seus preços com base no mercado e paga seus tributos de acordo com este parâmetro, não seria correto outra empresa, do mesmo ramo da primeira, pagar menos tributos do que aquela, simplesmente por possuir facilidades de se valer de acordos comerciais com empresas coligadas e afastar a influência do mercado externo nestas relações. Tal realidade retrata bem a necessidade de adequação desta hipótese consoante aplicação da igualdade, retratada, internacionalmente, pela *arm's length theory*.

A situação de manipulação dos preços por empresas coligadas que transacionam entre si pode não só gerar conflito na relação concorrencial entre duas ou mais empresas, como também gerar evasão de divisas, mediante a manipulação dos lucros. As regras da *arm's length* e, conseqüentemente dos preços de transferência, vieram justamente para evitar este tipo de distorção e combater a concorrência prejudicial.

2.2.1.2 Justiça Geral e Margem de Lucro

Parte da doutrina tem levantado questionamentos sobre a constitucionalidade da adoção de margens prefixadas, ao argumento de que a “[...] adoção de percentagens fixas não respeita a realidade, podendo levar a resultados completamente errados, de modo a ofender o princípio constitucional da capacidade contributiva. [...]”¹⁶⁷.

Esta afirmação toma por base o argumento de que, no âmbito do direito tributário brasileiro, a escolha do legislador se direcionou à justiça particular (caso a caso), em prejuízo à igualdade geral. O acerto desta afirmação, como já demonstrado anteriormente, é ratificada pela exigência constitucional da observância da capacidade contributiva, tanto pelo legislador, quanto pelo aplicador

¹⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p 15 e 20.

¹⁶⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de Transferência – Método do Preço de Revenda menos Lucro: Base CIF (+ II) ou FOB. A Margem de Lucro (20% ou 60%) em Processos de Embalagem e Beneficiamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 165, junho, 2009, p. 39.

do direito (juiz e o contribuinte, por exemplo)¹⁶⁸, seja por imposição de sua acepção objetiva (ou absoluta) ou de sua acepção subjetiva (ou relativa)¹⁶⁹. O dever imposto pelo §7º do art. 150 da Constituição Federal – de restituir o tributo pago pelo responsável legal quando a base de cálculo presumida não se efetivar no futuro – e as diretrizes estabelecidas pelas regras de competência – ao condicionarem a criação de tributos à observância da base material constitucionalmente predefinida – são outros elementos a indicar que nosso Sistema Constitucional Tributário preferiu adotar a igualdade particular¹⁷⁰.

Contudo, isto não quer dizer que não há hipótese de retorno à justiça geral. Muito pelo contrário, quando o cumprimento da justiça particular torne impossível ou dificulte a realização dos fins das normas tributárias, pode ser o tratamento individualizado afastado em benefício da justiça geral. E este é o caso dos lucros predefinidos. Pode-se dizer que as regras dos preços de transferência, nos sete dos métodos previstos na Lei n. 9.430/96, estabelecem normas que definem padrões de conduta, com base na justiça geral, já estudada no primeiro capítulo do presente trabalho. A técnica das margens de lucro pré-estabelecidas nada mais é do que uma forma de padronização de condutas, que criam presunções legais relativas, onde se supõe a existência de determinada lucratividade nas relações mercantis entre empresas multinacionais (elemento não conhecido), diante da existência de margens de lucro ordinariamente praticadas no mercado de empresas independentes (elemento conhecido).

Melhor explicando, a fixação de presunções legais sobre percentual de lucro em transações comerciais entre empresas coligadas está justamente baseada na justiça geral, elemento vetor de todo nosso ordenamento jurídico. Trata-se, como visto, de um padrão prefixado, em vista da impraticabilidade de se verificar as particularidades dos contribuintes, diante da dificuldade e onerosidade no controle e fiscalização de todas as empresas que atuam no mercado internacional.

¹⁶⁸ ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Princípio da Capacidade Contributiva e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 163.

¹⁶⁹ Segundo Humberto Eustáquio César Mota Filho, quando se fala em capacidade contributiva objetiva ela é “[...] tomada como pressuposto ou fundamento do imposto e diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos”, enquanto a capacidade contributiva subjetiva está ligada “[...] ao critério de graduação do imposto e do limite à tributação” (in **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 92).

¹⁷⁰ Sobre o tema, volte-se ao subitem 1.2.1.2.

O que se quer afirmar é que, não obstante eventuais críticas que possam surgir em relação à adoção das margens prefixadas de lucro no cálculo do preço parâmetro, o fato é que a escolha do legislador tem fundamento constitucional na justiça geral e na impossibilidade de averiguação das particularidades dos contribuintes, não havendo qualquer arbitrariedade na sua estipulação. Como já asseverado páginas acima, a justiça particularizada, não raras vezes, pode trazer maiores efeitos negativos do que positivos. Como afirma Hart, [...] as normas gerais, os padrões de conduta e os princípios – não orientações específicas transmitidas separadamente a cada indivíduo – constituem necessariamente o principal instrumento de controle social. [...]”¹⁷¹. Não há como o legislador prever todos os casos individuais em normas predefinidas. Ademais, diante das diferenças psicológicas, econômicas, sociais, intelectuais de cada um dos membros de uma comunidade, restaria impraticável a realização da justiça individual.

Desta feita, não há, pelo menos neste aspecto, como considerar inconstitucional a adoção de margens de lucro presumidas, pois é justamente a própria Constituição Federal que a ela dá suporte.

2.2.2 Igualdade Tributária e Margem de Lucro

2.2.2.1 Margem de Lucro e Retorno à Justiça Particular

O problema emerge quando se pensa na rigidez destas margens predefinidas. Se se entender que aqueles percentuais de lucro estabelecidos em lei são imutáveis, impor-se-á a conclusão de que eles possuem natureza de presunção absoluta e nada poderá fazer o contribuinte para questioná-las. Nem mesmo se houver provas de que empresas independentes estejam praticando margens diversas daquelas legalmente definidas haverá tal flexibilização.

¹⁷¹ HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Pós-escrito organizado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 161.

Contudo, a autorização do afastamento da justiça particularizada em prol da geral, como já elucidado anteriormente, não é absoluta. Trata-se de uma exceção e, como tal, deve ser interpretada de forma restritiva. Não se pode esquecer que, no âmbito do Direito Tributário brasileiro, a escolha constitucional foi pela adoção da dimensão particularizada da justiça (caso a caso). Não obstante a permissão do afastamento do trato individualizado em prol da justiça geral, este procedimento somente estará autorizado, caso se preservem cláusulas de retorno à igualdade individual. Schauer, seguindo as linhas de Aristóteles, defende a idéia de que, mesmo na prevalência da justiça geral, deve haver *mecanismos de igualdade*, caracterizados por métodos pelos quais se possa analisar o caso individual e, se necessário, corrigir a distorção trazida pela generalização¹⁷².

Não por outra razão Humberto Ávila entende que nosso sistema jurídico tributário adota um *modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada*¹⁷³, pois impõe, num primeiro momento, uma tributação individualizada, mas autoriza o tratamento generalizado nas hipóteses supracitadas, desde que se garantam cláusulas de retorno à igualdade particular.

E este é o caso dos lucros presumidos. Não obstante estarem estruturados na justiça geral, em vista da impraticabilidade da adoção do sistema caso a caso no cálculo dos preços de transferências, ainda assim as regras dispostas nos arts. 18 e 19 da Lei n. 9.430/96 devem observar as cláusulas de retorno, ou, como prefere Schauer, mecanismos de equidade, por meio dos quais se possa retornar à justiça particularizada, caso seja necessário. De outra forma, estar-se-ia criando um sistema tributário de presunções absolutas, a exemplo do estupro presumido no Direito Penal¹⁷⁴, em que o ato sexual realizado com mulher menor de 14 anos é

¹⁷² No original: “[...] This approach is consistent with Aristotle’s view that there is a distinction between law and the underlying ‘reality’, with law being only an approximation of this underlying reality. Because rules often indicate one thing when the reality of the situation is something else, it is clear to Aristotle that a society committed to complete justice is in need of an institution or mechanism to reflect the reality. This mechanism is equity, the method (or attitude) by which someone can examine each individual case and, whenever necessary, correct the wrong done by mechanical application of general laws. (SCHAUER, Frederick. **Profiles, Probabilities and Stereotypes**. London: The Belknap Press of Harvard University Press Cambridge, 2003, p. 47)

¹⁷³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 4ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 85.

¹⁷⁴ “EMENTA: Habeas Corpus. 2. Estupro. Presunção de violência. Vítima menor de 14 anos de idade. 3. Sequer elide a presunção de violência o alegado fato do consentimento da vítima quanto

considerado estupro, independentemente das circunstâncias, o que seria inadmissível no panorama retratado no presente trabalho.

Humberto Ávila, tratando do instituto da substituição tributária, sistema presuntivo similar ao das margens de lucro, reforça esta necessidade de preservação da possibilidade de retorno à justiça individual.¹⁷⁵ Os próprios órgãos fazendários têm se manifestado a favor desta concepção, ao se posicionarem pela inadmissibilidade do sistema de presunções absolutas, deixando claro a preferência a um sistema que privilegia o retorno à justiça particular.¹⁷⁶

Não se pode esquecer que a padronização das regras tributárias tem por base o postulado da eficiência. Eventual distorção da realidade em relação ao padrão legal, não pode gerar a sobreposição daquele postulado sobre o princípio da igualdade. Como visto, aquele elemento normativo tem a função de orientar a aplicação dos demais elementos normativos, não podendo entrar, de forma alguma, em conflito com o seu objeto de aplicação. Por esta razão, a eficiência administrativa

à relação sexual. 4. A violência ficta, prevista no art. 224, letra "a", do Código Penal, é absoluta e não relativa, conforme iterativa jurisprudência do STF. 5. Por outro lado, não há nulidade no fato de não terem sido intimados os advogados cujo mandato fora revogado. 6. Habeas corpus indeferido. (HC 72575, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Segunda Turma, julgado em 04/08/1995, DJ 03-03-2000 PP-00060 EMENT VOL-01981-03 PP-00488)

¹⁷⁵ “Isso porque a CF/88 não permite um abandono total do fato gerador subsequente, como se poderia apressadamente pensar. Ao contrário, na operação com substituição, o legislador institui obrigação tributária ‘cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente’, devendo assegurar a restituição da quantia paga, caso não se realize ‘o fato gerador presumido’. Isso significa dizer que, embora seja legalmente criado um novo fato gerador (saída da mercadoria na fase inicial do ciclo econômico), o *ponto de referência* para o dimensionamento da obrigação tributária como substituição *continua sendo* o fato gerador que presumidamente vai ocorrer em fase subsequente do ciclo econômico. Em outras palavras, a CF/88 não autoriza o legislador a adotar qualquer base de cálculo para a obrigação com substituição, mas apenas aquela cuja grandeza *corresponda* ao fato que deva ocorrer posteriormente. Essa exigência de vinculação conduz a capacidade contributiva objetiva ao *centro da substituição tributária*.” (ÁVILA. Humberto. ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal Competência Legislativa do Estado de São Paulo para Desenvolver a Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta Fiscal. Exame de Constitucionalidade. (parecer) **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 124, p. 95).

¹⁷⁶ “IRPF - PROVA - A presunção, independentemente de qualquer autorização legal específica deve ser admitida, desde que se trate de uma presunção relativa, ensejando à parte contrária a oportunidade de provar que aquele fato não é verdadeiro. Uma presunção que admita prova em contrário. A presunção absoluta é inadmissível. Recurso provido.” (Recurso Voluntário n. 119.322, processo n. 10650.000994/97-13, Acórdão 102-43994, Relatora Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos, j. 11.11.99. Acessível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/D920FBE582863DE4032568270006AA33?OpenDocument&posicao=DADOS3E90B2>. Acessado em: 26.06.2010.)

não poderá ser utilizada como justificção para o afastamento do tratamento isonômico caso a caso.

Desta feita, em relação às margens de lucro predefinidas, que também retratam hipóteses de presunções legais, deverá se preservar a possibilidade de prova em contrário, ou seja, a possibilidade de se demonstrar a não realização do fato presumido. Na hipótese em estudo, deverá o contribuinte comprovar que aquela margem pré-fixada em lei não representa a lucratividade da empresa ou que a realidade do comércio internacional entre empresas independentes é diversa.

2.2.2.2 Flexibilização das margens de lucro

Na prática, as inferências acima apontadas, podem auxiliar na solução de problemas que ordinariamente surgem na aplicação das margens de lucro presumidas, para fins de cálculo dos preços de transferência.

Tomando por base que as margens de lucro representam uma presunção relativa, tipo de padronização que privilegia a justiça geral, autorizada constitucionalmente em vista de excepcional impraticabilidade na fiscalização tributária, necessário preservar formas de retorno à justiça particular, não só por decorrência de sua própria natureza (relatividade da presunção), como também por exigência da própria sistemática tributária brasileira, ao adotar esta forma de justiça como diretriz básica do ordenamento jurídico tributário. Por isso se defende a idéia de que mesmo que o legislador tenha adotado margem de lucro predefinida como um dos elementos de cinco dos sete métodos previstos para o cálculo dos preços de transferência, ainda assim se faz necessário preservar *cláusulas de retorno*, caso situações reais fujam à regra padrão. Desta feita, caso a situação específica do contribuinte fuja norma padrão, cabível, com fundamento no postulado da razoabilidade-eqüidade, transitar da justiça geral para a justiça particularizada.

Repita-se, mais uma vez, que o que se quer dizer não é que não se permita estabelecer margens de lucro presumidas, mas, sim, que estas não podem ser interpretadas de forma absoluta, sob pena de grave violação da igualdade tributária.

A corroborar este entendimento, veja-se que o regramento previsto no art. 20 da Lei n. 9.430/96 autoriza o Ministro da Fazenda, em casos especiais, alterar os percentuais fixados naqueles dispositivos legais, devendo-se considerar que “[...] o único motivo compatível com alterações nos percentuais da lei seria a circunstância de tais percentuais não corresponderem aos fatos apurados na análise comparativa. O ato de ofício pressupõe, portanto, também a busca da realidade”¹⁷⁷. Isso se dá porque, como bem apontado por Paulo Ayres Barreto, a exposição de motivos da indigitada lei, ao fazer referência às regras da OCDE, permite concluir que os “[...] os princípios e regras adotadas pela OCDE podem influenciar a interpretação do tema, sempre que a mera aplicação dos métodos, nos termos em que especificamente preceitua a Lei n. 9.430/96, levar a um distanciamento das razões que iluminaram a inserção desse tema no ordenamento jurídico brasileiro – de um lado – e o conceito constitucional de renda, do outro”¹⁷⁸.

O antigo art. 19-A, não obstante tenha sido excluído da Lei n. 9.430/96 (diante da perda de eficácia, desde 1º de junho de 2010, da Medida Provisória n. 478/2009, que o havia incluído ao texto legislativo), corrobora a afirmação de que o princípio regente da legislação brasileira é o da *arm's length*, corolário lógico da igualdade, ao permitir a maleabilidade quanto às margens de lucros pelo Ministro da Fazenda, de modo a autorizá-lo a adotar taxas diferentes por setor ou atividade econômica. Em sendo assim, deve-se dar prevalência à realidade exposta na comparabilidade com empresas independentes, equiparando situações iguais ou similares. Tanto assim é que a própria exposição de motivos da supracitada medida provisória deixa claro que o referido acréscimo possibilita a calibração mais precisa de que a margem em questão não representa a realidade das operações praticadas por empresas independentes¹⁷⁹.

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p 104.

¹⁷⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Tributos e Preços de Transferência. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 140.

¹⁷⁹ “20.3. O art. 10 acrescenta o art. 19-A possibilitando que as margens de lucros previstas nos métodos de que tratam os arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430, de 1996, sejam revistas por setor ou ramo de atividade econômica, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, o que propiciará a possibilidade de calibrá-la de maneira mais precisa, na hipótese de constatação de que a margem em questão não representa a realidade das operações empreendidas por entidades não enquadradas nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Contudo, a mesma facilidade de alteração das margens prefixadas não parece estar estendida aos contribuintes¹⁸⁰. O §1º do art. 21 da supracitada lei permite que estes adotem margens de lucro diversas daquelas predefinidas, mediante solicitação formal. Mas a sugestão é mera ilusão, pois para ter este direito, o contribuinte deverá se restringir à prova preestabelecida no referido dispositivo legal, quer dizer, somente mediante pesquisas, publicações e relatórios elaborados nos moldes do art. 21 é que será possibilitada a análise de eventual necessidade de adoção de margens diversas. Vale dizer que as publicações ou relatórios devem ser oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou advirem da autoridade fiscal deste mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações, sendo que as pesquisas devem ser efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados¹⁸¹.

A situação ainda piora ao se analisar o arcabouço regulamentar expedido pela Receita Federal do Brasil. A Portaria n. 95/97 do Ministério da Fazenda foi a primeira legislação tributária a regulamentar o pedido de alteração das margens de

¹⁸⁰ Importante ressaltar que não se está a dizer que o Ministro da Fazenda pode alterar as margens de lucratividade independentemente de fundamentação. Como estudado no capítulo 1 do presente trabalho, a afastar a norma padrão, necessário haver razões extraordinárias a justificar o trânsito à justiça particular. Isso vale tanto para o contribuinte, quanto para o Poder Público. O que se quer dizer é que o procedimento sugerido ao Ministro da Fazenda é consideravelmente mais singelo do que aquele oferecido ao contribuinte.

¹⁸¹ Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

lucro predefinidas. Nela constou a exigência de instruir-se a solicitação de alteração dos percentuais com uma série de documentos, tais como: demonstrativos de custo de produção, emitidos pela empresa fornecedora, domiciliada no exterior; demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviços ou direitos, objeto da solicitação; demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros; demonstrativos da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS. Não fosse bastante, era exigido que estes demonstrativos estivessem acompanhados por outra série de outros documentos, podendo a Receita exigir outros tantos.

A Instrução Normativa n. 243/2002, veio, posteriormente, a estabelecer a aplicação do procedimento de consulta previsto no Decreto n. 70.235/72 aos pedidos de alteração das margens de lucro, mantendo a burocracia imposta pela Instrução Normativa n. 95/97.

Com importantes avanços, a Instrução Normativa n. 222/2008 criou um procedimento pormenorizado para referidas solicitações, com especificações direcionadas a cada método de cálculo dos preços parâmetros. Em relação a todos os métodos, contudo, deverá o contribuinte instruir a solicitação com relatórios ou notas explicativas embasados por estudos ou pesquisas que demonstrem ser a margem de lucro pleiteada praticada por outras pessoas jurídicas independentes, em transações com não vinculadas (art. 3º). Além disso, o pedido deverá ser instruído por uma série de documentos lá definidos.

Pelo que se pode verificar, a regulamentação federal, ao exigir rol extenso de elementos probatórios e de difícil obtenção, acaba por transformar uma presunção *relativa* em *absoluta*, já que dificilmente o contribuinte conseguirá cumprir com todas as exigências infralegais. Fernando Lemme Weiss, tratando do princípio da praticidade, apercebeu-se desta dicotomia entre o que é prático para o fisco e o que é prático para o contribuinte, chamando atenção para este problema.¹⁸²

¹⁸² “Ocorre que, com enorme freqüência, tais finalidades são contraditórias, pois o que é mais prático para o fisco pode ser extremamente trabalhoso para o contribuinte. A elaboração de quadros demonstrativos de operações específicas, receitas e despesas; contabilização através de livros diversos; não contratação com contribuintes irregulares; e comunicações freqüentes à Fazenda são condutas impostas aos contribuintes que tornam mais prática a tarefa fiscalizatória, sempre

Mas, como fica, por exemplo, a situação do contribuinte que possui provas da lucratividade em margem inferior à fixada em lei, mas não o fez na forma estabelecida pela legislação em comento? A resposta, segundo os dispositivos legais supracitados, seria pela vedação de qualquer modificação da margem de lucro. Mas estaria isto correto?

A responder esta questão, é importante se ter em mente que a escolha do Poder Constituinte, no âmbito do direito tributário, foi pela justiça particular (caso a caso), abrindo-se exceção para utilização da generalização (justiça geral) naquelas situações em que o tratamento individualizado se torne impraticável ao Fisco (por aspectos econômicos ou operacionais – postulado da eficiência). Esta exceção está, contudo, condicionada à manutenção de mecanismos de retorno à igualdade particular – *cláusulas de retorno* – naquelas hipóteses em que as peculiaridades do caso concreto se afastem consideravelmente do padrão fixado na norma geral. Não se pode esquecer que a técnica dos preços de transferência não só se caracteriza como método antielisivo, mas também como forma de manter o equilíbrio isonômico entre empresas que transacionam no mercado internacional. Por esta razão, com fundamento no postulado da razoabilidade-egüidade, é cabível o retorno à justiça particularizada, quando a situação concreta se distanciar da previsão legal.

Isso outra coisa não quer significar senão que, mesmo que o contribuinte não tenha condições de demonstrar a necessidade da alteração das margens de preços nos moldes impostos pela legislação em comento, ainda assim, caso possua outros meios de provas hábeis para tanto, deverá o Fisco aceitá-los, sob pena de transformar as margens fixas em imutáveis, o que não parece se coadunar com a teoria da igualdade tributária.

Pode-se tomar de exemplo o caso do contribuinte que havia firmado contrato de venda a preço fixo, com margem de lucro dentro dos parâmetros fixados na

pautadas no princípio da praticidade, no entanto, por vezes ônus administrativos e custos diversos, tanto de verificação quanto de contabilidade.” (WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária; um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa do Contribuinte (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004).

supracitada lei. Acontece que, por decorrência da desvalorização da moeda nacional, em fevereiro de 1999, a margem de lucratividade da empresa vendedora teve de ser reduzida a patamar inferior a 20%, de molde a preservar o preço anteriormente ajustado com o comprador. A 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes¹⁸³, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sensível a esta realidade, acatou a margem de lucro reduzida para cálculo do preço parâmetro segundo o antigo método PRL. Posicionou-se no sentido de que a desvalorização da moeda era fato notório e imprevisto e teria afetado a lucratividade dos contratos a preço fixo do contribuinte. Levou em conta que o preço parâmetro, na época do contrato, era superior ao praticado.

O precedente administrativo acima retratado corrobora as afirmações lançadas até aqui, na medida em que admitiu utilização de margem de lucro inferior à predefinida em lei, com base em situação excepcional, que afastou o caso concreto do quadro delineado pela norma padrão (art. 18, inciso II, número 2, da Lei n. 9.430/96, com redação da Lei n. 9.959/2000). Embora não haja, no acórdão, qualquer referência à igualdade ou ao postulado da razoabilidade-eqüidade, o paradigma retrata, perfeitamente, hipótese de retorno à justiça particular, haja vista que a situação real fugiu, radicalmente, da padronização legal.

Espantosamente, contudo, naquele mesmo precedente administrativo restou consignado que o direito do contribuinte em questionar as margens de lucro previstas na lei somente poderia se dar até o início do procedimento de lançamento de ofício. Este entendimento se deu porque, no caso concreto, o contribuinte não logrou, segundo o Fisco, fazer prova das peculiaridades de contratos envolvendo demais mercadorias por ele negociadas, na forma exigida pelo art. 30 da já revogada Instrução Normativa n. 38/1997¹⁸⁴. Ocorre que tal proceder caracterizou-se

¹⁸³ Recurso de ofício e voluntário n. 139.160, Processo n. 16327.000924/2003-14, acórdão n. 101-96.678, julgado em 17.04.2008. Acessível em <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/5DA05493E396F061032574350031B6ED?OpenDocument&posicao=DADOSABB99A>. Acessado em 21.06.2010.

¹⁸⁴ A Instrução Normativa SRF n. 30/1997 foi revogada pela Instrução Normativa SRF n. 32/2001, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF n. 243/2002. Todas as normas regulamentares, anteriormente citadas, condicionam à alteração das margens a processo de consulta. Da mesma forma todas condicionam os efeitos da consulta à protocolização do pedido precedentemente à exigência de cumprimento de obrigação tributária. Após o início de processo fiscalizatório, descaberia, segundo estas normas, qualquer alteração das margens de lucratividade.

até mesmo como contraditório, pois, de um lado, permitiu a prova, no decorrer do procedimento administrativo, da necessidade de utilização de margens de lucro diversas daquelas previstas em lei, e, de outro, impediu qualquer questionamento quanto a este ponto pela singela razão de não ter o contribuinte atentado ao prazo de exercício de seu direito. Aliás, é por esta razão que Sérgio Ilídio Duarte ressalta a importância das empresas procurem regularizar suas bases de dados necessárias à formação de documentação capaz de comprovar o método adotado para cálculo do preço parâmetro¹⁸⁵.

Ademais, vale referir que a exigência do cumprimento de todos os requisitos estabelecidos na referida instrução normativa não se coaduna com os ditames do princípio da igualdade.

Há que se atentar ao fato de que muitas exigências feitas na forma de regulamentos se tornam incoerentes dentro do próprio sistema adotado pela lei. Veja-se que tanto nas importações, quanto nas exportações, é exigido que o requerimento de alteração da margem de lucro seja instruído com estudos ou pesquisas que demonstre que a taxa de lucratividade pretendida é aplicada por empresas independentes¹⁸⁶, sem levar-se em conta que determinados métodos são utilizados justamente por que esta prova se tornou impossível. Se o contribuinte tivesse condições de comprovar a margem de lucro aplicada por empresas independentes utilizar-se-ia do método PIC, afastando a necessidade dos demais e, conseqüentemente, de toda e qualquer outra discussão sobre margens de lucro.

Igor Mauler Santiago e Valter Lobato, nesta linha de raciocínio, afirmam que “[...] a possibilidade de prova em contrário – inerente a qualquer presunção obrigatória válida em Direito Tributário – abre-se para a parte que sofre os efeitos da medida, e não para aquela que a estabelece. A eventual atuação de ofício da autoridade pública não subverte essa regra”¹⁸⁷. E acrescentam mais, ao afirmarem

¹⁸⁵ DUARTE, Sérgio Ilídio. **Preços de transferência: aspectos polêmicos da legislação brasileira**. São Paulo: Saint Paul Institute of Finance, 2005, p. 114.

¹⁸⁶ Art. 21, §2º, da Lei n. 9.430/96.

¹⁸⁷ SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. Margens Predeterminadas: um Caso de Confronto entre a Praticabilidade e a Capacidade Contributiva? Exigências Constitucionais para sua Adoção. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, p. 115.

que “[...] A liberdade probatória é, ademais, requisito essencial para a validade de qualquer presunção em Direito Tributário [...]”¹⁸⁸.

Aliás, mesmo que não seja impossível ao contribuinte demonstrar que terceiros independentes praticam margens de lucro diversas das prefixadas, mediante os meios de prova determinado na lei, não pode o Fisco vedar a alteração das taxas fixas, se aquela prova demandar um custo exagerado ao contribuinte e se este possuir outras provas hábeis a demonstrar a sua incorreção.

Segundo Luis Eduardo Schoueri, é ônus do contribuinte demonstrar cabalmente que o percentual prefixado não atende a realidade particular do contribuinte. Se ele demonstrar que outro percentual melhor se adéqua às circunstâncias individuais, este será a margem de lucratividade a ser aferida no cálculo do preço de transferência, mesmo que esta margem seja negativa.

Esta prova, contudo, não pode ser rigorosa demais, sob pena de transformar presunções relativas em absolutas¹⁸⁹ e violar a igualdade nos seus três níveis normativos: igualdade-regra, pois estaria desrespeitando o comando de não promover tratamentos discriminatórios ou perseguições; igualdade-princípio, já a conduta do Fisco, neste particular, não estaria buscando atingir o estado ideal por ela promovido (isonomia, impessoalidade e generalidade); e igualdade-postulado, na

¹⁸⁸ Idem, *ibidem*, p. 116.

¹⁸⁹ “Qual a posição do contribuinte que não observar as margens estabelecidas na lei nem solicitar sua mudança, nos termos do art. 20? Não terá ele a segurança de que sua margem será aceita como parâmetro *arm's length*, mas não ficará proibido de usar a margem obtida a partir da análise comparativa efetuada. Insista-se: a prioridade deve ser dada ao princípio *arm's length*: se o contribuinte demonstra, por análise comparativa, outro percentual, então esse será aplicável, ainda que implique margem negativa, seja por condições do mercado, seja por se tratar de venda marginal, visando a empregar tempo de máquina ocioso, visando à cobertura de custos fixos.

A falta de ato de ofício por parte do Ministro da Fazenda, é ônus do contribuinte demonstrar cabalmente que outro percentual melhor atende ao princípio da *arm's length*. Nesse sentido, é possível assemelhar os percentuais fixados pelo legislador à disciplina das presunções relativas, já que sempre é ônus da parte que as rebate demonstrar circunstância fática diversa da prevista pelo legislador.

Contudo, a alteração de margens não pode exigir demonstração tão rigorosas a ponto de tornar absolutas as presunções legais (*probatio diabólica*). Cabe ao contribuinte, pois, *com os meios de que dispuser, à luz do caso concreto*, sustentar as razões porque julga inaplicável a seu caso a margem preestabelecida.

O Ministro da Fazenda não tem opção, mas o dever de alterar os percentuais, quando o contribuinte demonstra serem eles incompatíveis com o princípio *arm's length*. O Ministro deve estender a decisão não só ao contribuinte que fez o requerimento mas a outros que estiverem em igual situação.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 105-106).

medida em que estaria afastando-se dos ditames de análise relacional exigidos na interpretação da igualdade.

Os percentuais fixos servem “[...] de garantia ao contribuinte de que, uma vez guardados tais percentuais, a fiscalização não lhe imporá outros mais gravosos. Ao mesmo tempo, servem para dispensar o Fisco do ônus da prova dos percentuais praticados por terceiros independentes. [...]”¹⁹⁰.

Desta feita, as afirmações acima lançadas levam a conclusão de que as margens de lucro podem ser alteradas seja por iniciativa do Fisco, seja do contribuinte, desde que não se coadunem com as taxas praticadas por empresas independentes, ou diante de peculiaridades do caso concreto que se afastem, consideravelmente, da regra padronizada, como foi o caso do contribuinte que havia firmado contrato de venda de mercadorias a preço fixo e foi pego de surpresa por uma crise econômica.

Ressalte-se que, em qualquer dos casos (alteração das margens de lucro pelo Fisco ou pelo contribuinte), há a necessidade de se motivar esta alteração. Contudo, não há como restringir os meios de prova a serem utilizados com esta finalidade, muito menos há que se falar em tempo fixo para esta comprovação.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 148, prevê a possibilidade de questionar, administrativa ou judicialmente, o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, quando este deva ser tomado por base no cálculo do tributo.

O Superior Tribunal de Justiça¹⁹¹, em julgado que se debatia a possibilidade do contribuinte fazer prova judicial contrária ao arbitramento fiscal do lucro, para fins

¹⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p 105.

¹⁹¹ “A idéia central do acórdão pode ser: Em nome de tal princípio e dos preceitos normativos que o sustentam, como é o caso do art. 12, § 2º do DL 1.598/77, não se pode negar ao contribuinte a faculdade de fazer prova, em processo administrativo ou judicial, destinada a infirmar as presunções que serviram de base ao cálculo do imposto, como é o caso dos autos.

É claro que o exercício dessa faculdade do contribuinte (de fazer prova, na fase judicial, para infirmar a presunção legitimamente considerada pela autoridade fiscal na fase administrativa), não pode acarretar indevido prejuízo do Fisco (que, repita-se, agiu legitimamente, nas circunstâncias então apresentadas) e nem pode privilegiar indevidamente o contribuinte (que, repita-se, descumpriu sua obrigação acessória de manter escrituração regular de suas operações). Assim, a eventual decretação judicial da nulidade do lançamento, decorrente da

de cálculo do imposto sobre a renda, posicionou-se no sentido de que, não obstante a existência de presunção legal de lucro, em face da deficiência da documentação contábil, viável a prova em sentido contrário seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judicial.

Neste precedente, restou assentado que, mesmo que o contribuinte não tenha feito prova de seu direito (o que levou à tributação lucro não contabilizado) durante a fiscalização tributária administrativa, ainda assim restou-lhe permitido fazê-lo em procedimento judicial, quer dizer, restou firmado que o contribuinte tem direito a fazer prova de que a situação particular destoa da presunção legal estabelecida, comprovação esta que pode ser feita a qualquer tempo, mesmo após término de procedimento administrativo fiscal.

A título de precaução, os contribuintes deverão ter o cuidado de preservar consigo todos os documentos que serviram de base para o cálculo do preço de transferência, para, no caso de eventual necessidade de submissão a procedimento fiscalizatório, nos moldes do art. 40 da Instrução Normativa n. 243/2002. Todavia, de forma alguma deverão ser restringidos no seu direito de prova em sentido contrário à presunção.

prova judicial supervenientemente produzida, não pode ter o efeito de livrar o contribuinte de responder pelo descumprimento da obrigação acessória, nem pode impedir que o Fisco, no prazo de cinco anos contados do trânsito em julgado da sentença, promova novo lançamento do tributo devido, calculado com base nos novos elementos de prova. Não há falar-se, aqui, em prazo decadencial, já que o prazo para lançar teve seu curso interrompido por força da citação, conforme estabelece o art. 220 do CPC. Da mesma forma, não teria sentido, em tais circunstâncias, carregar ao Fisco, que agiu legitimamente, os ônus sucumbenciais de uma demanda a que não deu causa. Embora procedente o pedido de anulação dos autos-de-infração, esse resultado decorreu de fato superveniente, qual seja, a produção judicial de prova apta a infirmar a presunção originalmente considerada. Sendo assim e em observância ao princípio da causalidade que orienta a matéria de sucumbência, deve responder pelas custas e honorários, não a parte que foi vencida, mas sim aquela que seria vencida se o fato superveniente não tivesse ocorrido. [...]” (Primeira Turma, REsp n. 901.311/RJ, Rel. para acórdão Min. Luiz Fux, j. 18.12.2007, DJ 06.03.2008).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A par do estudado acima, verifica-se a grande relevância da teoria da igualdade no âmbito jurídico nacional. Ao lado de outras normas jurídicas de relevo, como a Justiça e a Segurança Jurídica, sucedâneos do Estado Democrático de Direito, foi a igualdade erigida como um dos valores supremos da sociedade brasileira. Sua importância pode ser verificada mediante simples análise no texto constitucional, já que referida norma jurídica encontra-se estatuída não só no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, mas também expressa na sua especialidade no direito tributário (inciso II do seu art. 150), bem como de forma dispersa (art. 1º, inciso III, art. 3º, inciso I e IV, 4º, inciso V, 7, inciso XXXI etc).

Analizou-se, também, que a igualdade se manifesta quando diante de uma relação comparativa entre dois sujeitos e solucionada pela escolha de um critério de comparação, apontado por um elemento indicador, em consonância com a finalidade erigida. Viu-se, ainda, que a relação entre o critério de diferenciação (maturidade, capacidade econômica, por exemplo), o seu elemento indicador (idade, renda ou proventos, por exemplo) e a finalidade deve ser estatisticamente fundada e conjugada.

A igualdade, por outro lado, pode se expressar tanto como regra, princípio ou postulado normativo. Como regra, atua pré-excluindo determinadas matérias da competência do legislador e vedando sua utilização ao aplicador, bem como pré-incluindo ou excluindo medidas de comparação e finalidades. Como princípio, estabelece um dever ideal de tratamento não-arbitrário e, como postulado, exerce uma função de orientação na aplicação de outras normas jurídicas, exigindo que sua

análise se dê com base em critérios de distinção. Nas duas primeiras acepções, a igualdade é tomada como objeto de aplicação, enquanto na última, como critérios de orientação.

Não fosse bastante, restou demonstrado que diante da impossibilidade do legislador prever todas as peculiaridades individuais, a escolha dimensional foi por uma justiça geral, mediante adoção de normas gerais, com uso de padrões normativos estabelecidos pela seleção de alguns elementos comuns a certas classes de pessoas ou coisas. Tem a finalidade de impedir a limitação da liberdade individual, que poderia se dar por uma previsão restritiva de situações particularizadas.

No âmbito do Direito Tributário, contudo, a escolha constitucional foi por uma justiça particularizada (caso a caso), assertiva que se extrai da obrigatória observância da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF), da previsão de regras de competência que impõem que a hipótese de incidência tributária retrate aspectos materiais estabelecidos na regra constitucional. Além disso, a preferência por uma justiça particular pode ser verificada, também, na obrigação de ressarcir o contribuinte, quando o fato gerador presumido, nas hipóteses de substituição tributária, não se realizar (art. 150, §7º, da CF).

Contudo, esta prevalência pela justiça particularizada, no Direito Tributário, não é absoluta. Excepcionalmente, poder-se-á afastar esta diretriz e buscar a efetivação de uma generalização de condutas, que se expressa pela justiça geral. Melhor dizendo, por motivos de impossibilidade ou extrema dificuldade ou elevado custo na fiscalização tributária, pode o legislador lançar mão de formas generalizantes, criando normas padronizadas, que melhor atendam a finalidade da tributação.

Mas, independentemente da autorização excepcional por uma justiça geral no Direito Tributário, ainda assim, cabível o retorno à igualdade particular, por meio do postulado da razoabilidade-équidade, na hipótese do caso concreto afastar-se consideravelmente da norma padrão.

Analisou-se, também, que esta disciplina tributária da igualdade pode e deve ser estendida ao estudo das margens de lucro presumidas, erigidas como um dos elementos para o cálculo dos preços praticados entre empresas coligadas, no âmbito internacional. E assim é porque a teoria da igualdade dá suporte à teoria da *arm's length*, preservação da lealdade concorrencial internacional e garantindo isonomia de tratamento entre empresas que comercializam de forma independentes e empresas multinacionais (coligadas), na medida em que estas últimas, não raras vezes, realizam acordos negociais, comercializando entre si e em condições especiais, realidade que não pode ser reproduzida por empresas que atuam de forma independente (regras de mercado).

Ao fim e ao cabo, a *arm's length* nada mais é do que sucedâneo lógico da teoria da igualdade, na medida em que impõe tratamento não discriminatório entre dois ou mais sujeitos, com base em critérios de diferenciação (empresas do mesmo ramo de atividade econômica), visando atingir determinada finalidade (desestimular a concorrência desleal).

Esta disciplina como visto, foi transportada ao Direito brasileiro por meio da Lei n. 9.430/96, a qual criou mecanismos técnicos visando evitar o abatimento de custos de produção, por empresas importadoras, ou omissão de receitas por empresas exportadoras, na transferência de bens, serviços e direitos com empresas sediadas no exterior e a elas de alguma forma vinculadas. Para tanto, a exemplo das diretrizes propostas pela OCDE, foram criados alguns métodos para cálculo de preços parâmetros, que, presumidamente, representam os preços praticados entre multinacionais. Em cinco dos sete métodos previstos, o legislador fez uso de margens de lucro presumidas, como meio de alcançar o preço que seria praticado se o negócio tivesse se dado em condições normais de mercado.

A criação deste sistema está fundamentada na justiça geral, já que, diante da impossibilidade de se fiscalizar os preços praticados entre empresas coligadas lança-se mão de generalizações visando maior controle fiscal e efetividade tributária. Desta forma, as margens de lucro retratam uma presunção de lucratividade que empresas nesta situação podem alcançar nas suas práticas comerciais. Contudo, diante da teoria da igualdade, que dá suporte aos fins almejados pela Lei n.

9.430/96, não se pode tomar aquelas presunções de lucratividade como absolutas. A própria legislação sobre a matéria dá exemplo desta assertiva, ao prever mecanismos de alteração das margens de lucro, seja por ato de ofício do Ministro da Fazenda, seja por solicitação da entidade interessada.

Ocorre que, não obstante esta possibilidade legal de retorno à justiça particular, as condições estabelecidas pela legislação dos preços de transferência no Brasil acabam por transformar uma presunção, que deveria ser relativa, em absoluta. A exigência de uma série de documentação de difícil ou custosa obtenção impede que o contribuinte possa comprovar que a lucratividade praticada não alcança a margem presumida na lei.

Contudo, este obstáculo viola, frontalmente, a teoria da igualdade na sua dimensão particularizada, pois, como visto, deve se preservar cláusulas de retorno à justiça individual, quando as peculiaridades do caso concreto se afastarem da norma geral. Esta diretriz veda, também, que seja estabelecido um prazo para a demonstração da diversidade das margens de lucro. O próprio Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela possibilidade, mesmo após a finalização do procedimento administrativo fiscal, do contribuinte fazer prova de que sua situação particular destoa da presunção legal.

Assim, mesmo que o contribuinte não possua condições de apresentar todo o arcabouço documental e no tempo exigido pela legislação brasileira, ainda assim deverá lhe ser permitido a possibilidade da alteração das margens de lucro predefinidas, quando detiver condições de comprovar, habilmente, que o preço praticado não levou em conta a lucratividade presumida na lei.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Trad. Luis Afonso Reck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. **Direito, Razão, Discurso: estudos para a filosofia do direito**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

AMARAL, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARISTÓTELES. **A Política**. Trad. Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Escala.

_____. **Ética à Nicômano**. Trad. Greco de António de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria dos Princípios**. 4ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. **Revista Brasileira de Direito Público**. Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, abr/jun, p. 9-30, 2003.

_____. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005, Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acessado em 14.05.2010.

_____. ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal Competência Legislativa do Estado de São Paulo para Desenvolver a Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta Fiscal. Exame de Constitucionalidade. (parecer) **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 124, p. 33-59.

BARBOSA, Ana Carolina Silva. O Princípio da Praticidade e uma análise do entendimento do Supremo Tribunal Federal frente aos Princípios da Moralidade e da Eficiência Administrativa. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), v. 3, jan/jun., p. 197/215, 2005.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **A Teoria das Formas de Governo**. Trad. Sérgio Bath. 9ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

_____. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. 19ª tiragem. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BRITO, Hugo de Brito Machado, e BRITO, Hugo de Brito Machado Segundo. ICMS: a Substituição Tributária e o Preço Final – Recurso Extraordinário – Não-Cabimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, n. 73, outubro de 2001, p. 144-158.

CALIENDO, Paulo. Tributação e Economia – Eficiência, Eficácia e Efetividade Social. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: IOB – Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, v. 1, n. 1, maio/jun 1998, p. 98-112.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. rev. amp. e atual até a Emenda Constitucional n. 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAYMMI, Pedro Leandro Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Podivm, 2007.

Center for Disease Control and Prevantion. Acessado em 22.03.2011. Acessível em <http://www.cdc.gov/ncipc/duip/dogbreeds.pdf>.

COPI, Irving Marmer. **Introdução à lógica**. Trad. Álvaro Cabral. 2ª ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DUARTE, Sérgio Ilídio. **Preços de transferência: aspectos polêmicos da legislação brasileira**. São Paulo: Saint Paul Institute of Finance, 2005, p. 114.

ENGISCH, Karl. trad. J. Baptista Machado. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 10ª ed. LISBOA: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou técnica? Uma Análise à Luz da Justiça Fiscal. **Repertório de Jurisprudência IOB**. São Paulo: IOB, volume I, n. 15, 1ª quinzena de agosto de 2007, p. 649-643.

FILHO. Humberto Estáquio César Mota. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Pós-escrito organizado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito** [Methodenlehre Der Rechtswissenschaft]. 3ª ed. Trad. José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACIEL, Miguel Ângelo. **O Tratamento Tributário Discriminatório como Combate à Concorrência Fiscal Internacional e sua Legitimidade**. São Paulo: MP, 2009.

MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

MODESTO, Paulo. Notas para um Debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 10, maio/junho/julho, 2007, Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acessado em 14.05.2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NUNES, Rafael de Oliveira. Preços de transferência e acordos internacionais para evitar bitributação. **Revista da ESMAPE** [Escola Superior da Magistratura de Pernambuco Desembargador Cláudio Américo de Miranda]. Recife, volume 13, n. 28, julho/dezembro, 2008, p. 461-481.

Organisation for Economic Co-operation and Development. **Harmful tax competition – an emerging global issue**. Acessível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>. Acessado em 05.06.2010.

Organisation for Economics Co-operation and Development. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration**. Paris: OECD, 2001.

PACHECO, Angela Maria da Motta Pacheco. **Ficções tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2004.

_____. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. Princípio da Praticidade. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), v. 1, n. 2, jul/dez, 2004, p. 54-71.

RAWLS. John. **Uma teoria da justiça**. Nova tradução baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita, 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de Transferência – Método do Preço de Revenda menos Lucro: Base CIF (+ II) ou FOB. A Margem de Lucro (20% ou 60%) em Processos de Embalagem e Beneficiamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 165, junho, 2009, p. 37-55.

SCHAUER, Frederick. **Profiles, probabilities and stereotypes**. London: The Belknap Press of Harvard University Press Cambridge, 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo (coord). **Tributos e Preços de Transferência**. 3º volume. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed, rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006.

SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista de Direito Público**, n. 84, p. 46-63.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, n. 5, fevereiro/março/abril de 2006, Bahia. Acessível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acessado em 18.02.2011.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: MP, 2008.

WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária; um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa do Contribuinte (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.