

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

182

(NOVEMBRO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lídia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de *Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Duílio Ramos
é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Gabriel Lacerda Troianelli e Vivian Casanova - Declaração de compensação como causa interruptiva do prazo prescricional para repetição do indébito

1. Introdução. 2. A inaplicabilidade da decisão do EREsp às compensações submetidas ao regime previsto no artigo 74, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96. 3. O prazo para o ajuizamento de ação de repetição de indébito a partir da decisão administrativa definitiva que não homologue a compensação. 4. A aplicabilidade do prazo acima tratado aos pedidos de compensação convertidos em declaração de compensação por força do parágrafo 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. 5. Possível solução a ser adotada enquanto não decidida a matéria pelo Superior Tribunal de Justiça. 6. Conclusão.

7

Hugo de Brito Machado - O lucro como base de cálculo do IRPJ e da CSLL e os tributos com exigibilidade suspensa

1. Introdução. 2. O âmbito constitucional do tributo. 3. Dedutibilidade dos tributos. 4. O regime da dedução e a suspensão da exigibilidade. 5. Conclusões.

21

Igor Mauler Santiago - Não incidência de ICMS sobre a demanda contratada de potência: aspectos constitucionais

1. Introdução. 2. Os conceitos de energia e de potência (demanda). Não incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência. 3. Conclusões.

30

Luís Eduardo Schoueri - Preços de transferência, medidas provisórias e princípio da anterioridade

I. Introdução. II. Dispositivos constitucionais relevantes. III. Medidas Provisórias nºs 472, 476 e 478. IV. Situação em 31 de dezembro de 2009. V. Situação no ano-base de 2010: fatos jurídicos tributários ocorridos durante o transcurso do prazo constitucional de 120 dias para apreciação das medidas provisórias. VI. Situação no ano-base de 2010: fatos jurídicos tributários ocorridos após o transcurso do prazo constitucional de 120 dias para apreciação das Medidas Provisórias. Em especial: possível situação em 31 de dezembro de 2010. VII. Conclusão.

40

Marcelo Fróes Del Fiorentino - Análise da minirreforma tributária ocorrida no âmbito da legislação tributária federal pela Lei nº 12.249/10

I - Introdução (e delimitação) do tema. II - Principais alterações introduzidas pela Lei nº 12.249/10. III - Conclusão.

57

Marcos de Aguiar Villas-Bôas e Rodrigo César de Oliveira Marinho - A responsabilidade tributária prevista no art. 133 do CTN

1. Introdução. 2. Diretrizes para a interpretação do art. 133 do CTN. 3. A interpretação do art. 133 do CTN conforme a CF/88. 4. A finalidade da norma construída a partir do art. 133 do CTN. 5. Delimitação da hipótese de incidência do art. 133 do CTN. 6. Conclusões.

71

Marcus Abraham - A compensação de precatórios com créditos da Fazenda Pública na Emenda Constitucional nº 62/2009

I - Introdução. II - A compensação dos precatórios e o devido processo legal. III - A compensação de precatórios com dívidas não inscritas. IV - A compensação de precatórios com dívidas parceladas. V - A compensação com precatórios alimentares. VI - Conclusão.

86

Maurício Sirihal Werkema - Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais

1. A Constituição e o direito difuso ao bem jurídico ambiental. 2. Mecanismos de proteção do bem jurídico ambiental: termo de ajustamento de conduta e compensação ambiental. 3. A política tributária como instrumento de obtenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. 4. O princípio da capacidade contributiva e a dedutibilidade das despesas para cálculo do Imposto de Renda das empresas. 5. Síntese conclusiva.

94

Preços de Transferência, Medidas Provisórias e Princípio da Anterioridade

Luís Eduardo Schoueri

I. Introdução

No final de 2009, três Medidas Provisórias foram editadas pelo Poder Executivo com o intuito de regular a matéria dos preços de transferência. Como se verá adiante, a notável falta de apuro e de técnica legislativa demonstrados na edição de tais diplomas acabou colocando os aplicadores do Direito e os contribuintes diante de um intrincado quebra-cabeça normativo, sendo extremamente complicada a tarefa de se determinar qual era a legislação de preços de transferência efetivamente aplicável aos ajustes realizados em 31 de dezembro de 2009 e ao presente exercício.

Na análise dessa questão, cumprem papel relevante, de um lado, o Princípio da Anterioridade e, de outro, a validade temporal das Medidas Provisórias; estas, por sua vez, apresentam particularidades seja no que tange aos efeitos de sua rejeição, seja no que se refere ao próprio Princípio da Anterioridade, de cuja combinação resulta a disposição constitucional segundo a qual uma Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos somente poderá produzir efeitos no exercício financeiro seguinte àquela em que tiver sido convertida em Lei.

II. Dispositivos Constitucionais Relevantes

O tema que ora se enfrenta exige que se tenham claros os conteúdos dos dispositivos constitucionais que serão posteriormente invocados para seu deslinde.

II.1. Anterioridade: questões gerais

Relevante o Princípio da Anterioridade, presente no artigo 150, III, alínea "b", do texto constitucional. É de lá que se extrai a exigência de que se observe um prazo entre a promulgação de Lei que institui ou majora tributo e o início de sua vigência. Na redação de 1988, já se via o que hoje é encontrado no artigo 150, III, alínea "b", da Constituição Federal. Lê-se, no dispositivo:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que os instituiu ou aumentou."

No final de 2003, a Emenda Constitucional nº 42 alterou o Princípio da Anterioridade, adicionando a alínea "c" ao dispositivo supracitado, que estendeu, à generalidade dos tributos, a regra da observância dos 90 dias entre a publicação da Lei que institui ou majora tributos e a sua vigência, em regra de forma cumulada com a anterioridade em relação ao exercício financeiro. Entretanto, este dispositivo não se estende ao Imposto de Renda, nos termos do parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição Federal.

Por último, ainda relevante para o presente caso, importa lembrar que, no que tange à Contribuição Social sobre o Lucro, não se cogita da anterioridade prevista no artigo 150, III, "b", suprarreferida, aplicando-se, em seu lugar, o mandamento do artigo 195, parágrafo 6º, segundo o qual elas "só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado".

II.2. As Medidas Provisórias em matéria tributária

O emprego de Medidas Provisórias em matéria tributária é tema que mereceu, desde 1988, muito cuidado por parte da doutrina. Não é este o espaço adequado para visitar a matéria, sendo mais útil reconhecer que, se antes da edição da Emenda Constitucional nº 32/01, havia espaço para a discussão, após aquela já não podem ser acolhidos argumentos dos que entendam descaber Medida Provisória para a instituição de tributos. Afinal, é o próprio parágrafo 2º do artigo 62 da Constituição Federal que agora trata da hipótese de "Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos".

O mesmo dispositivo constitucional também serviu para pôr termo a uma discussão contemporânea ao texto de 1988, *i.e.*, quanto à forma como se daria a aplicação do Princípio da Anterioridade às Medidas Provisórias cujo conteúdo instituisse ou majorasse tributos. Uma vez que essas normas sofriam incontáveis reedições pelo Poder Executivo, já que eram raramente votadas pelo Congresso Nacional no prazo de 30 dias exigido pelo texto original da Constituição, debatia-se qual seria o termo inicial para a contagem da anterioridade: a data de edição da Medida Provisória que foi finalmente convertida em Lei, a da Medida Provisória original, que foi posteriormente reeditada, ou, ainda, a data da própria Lei dali resultante.

Pelo menos no que se refere aos impostos, a Emenda Constitucional nº 32 pacificou a questão em 2001, ao inserir no texto constitucional o parágrafo 2º do artigo 62, que dispõe:

"Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

(...)

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153. I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada."



Luís Eduardo Schoueri
é Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP e Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Advogado em São Paulo.

Dessa forma, consoante a determinação do dispositivo supracitado, superou-se a questão acerca das condições em que se faria a aplicação do Princípio da Anterioridade em sede de Medidas Provisórias em matéria de impostos.

O dispositivo acima tem importância quando se tem em conta que, com a Emenda Constitucional nº 42/03, o Princípio da Anterioridade foi desdobrado para a maioria dos tributos, já que ao lado da regra de que a Lei que institui ou aumenta tributo seja editada no ano anterior à de sua exigência, surgiu outra - não estendida ao Imposto de Renda - que impõe o prazo de 90 dias entre a edição da Lei e o início de sua cobrança. Assim, para a generalidade dos casos - mas não para o Imposto de Renda ou para Contribuição Social sobre o Lucro - para que um tributo seja cobrado no dia 1º de janeiro de determinado exercício, a Lei que o instituiu deverá ter sido promulgada no dia 3 de outubro do ano anterior. É esta a circunstância que explica a utilidade do emprego da Medida Provisória em matéria tributária. Este instrumento seria adequado para cumprir a formalidade constitucional, dando aos administrados o tempo necessário para preparar-se para a nova exigência. Mais ainda: não haverá risco de o início da cobrança dar-se sem que a Medida Provisória tenha sido convertida em Lei, a teor do disposto no parágrafo 2º do artigo 62 acima transcrito.

II.3. Rejeição de medidas provisórias

A Emenda Constitucional nº 32/01 foi a reação do constituinte derivado ao abuso no emprego de Medidas Provisórias. Se, por um lado, introduziu-se um parágrafo 1º ao artigo 62, de modo a arrolar matérias que não poderiam ser objeto de Medidas Provisórias, por outro lado também se procurou combater o expediente da sua reedição ilimitada.

A partir daquela Emenda Constitucional, as Medidas Provisórias, antes válidas por um período de 30 dias, mas sujeitas a reedições ilimitadas, tiveram sua vigência ampliada para 60 dias ao mesmo tempo em que o parágrafo 7º do artigo 62 limitou a uma única oportunidade sua reedição, caso nos primeiros 60 dias não fosse apreciada por ambas as casas do Congresso Nacional. Daí o raciocínio de que o prazo máximo em que uma matéria poderia ser regulada por medida provisória seria de 120 dias, resultado dos dois períodos de 60 dias consecutivos.

A Emenda Constitucional também tratou das hipóteses de rejeição ou de não conversão das Medidas Provisórias.

Relevante notar, primeiramente, o que diz o parágrafo 3º do artigo 62 do texto constitucional:

“§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12, perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.”

Verifica-se do dispositivo que na hipótese de não conversão em Lei da Medida Provisória no período de 120 dias, ocorre a perda de “eficácia desde a edição”. A expressão “eficácia” obviamente não foi empregada em seu sentido técnico; o constituinte referiu-se à perda de vigência, *i.e.*, não se pode invocar aquela Medida Provisória para regular a matéria por ela tratada.

Se a vigência da Medida Provisória encerra-se *ex tunc*, o mesmo dispositivo constitucional prevê que uma outra norma, editada pelo Congresso Nacional, dis-

ciplinar relações jurídicas que decorram das Medidas Provisórias não convertidas em Lei. Será, como se vê no parágrafo 11 do artigo 62, um Decreto Legislativo. Importa notar, neste ponto, que não será a Medida Provisória que dará força jurídica àquelas relações; a Medida Provisória é apenas a razão para que determinada relação, surgida no período em que aquela se encontrava vigente, venha a ser regulada pelo Decreto Legislativo. Ou seja: quem terá vigência, no caso, é a norma do Congresso Nacional; ela é que será aplicada para tais casos.

Ainda, o constituinte tratou de disciplinar a hipótese em que o Congresso Nacional não edite o referido Decreto Legislativo em até 60 dias após a rejeição ou perda de eficácia da Medida Provisória. Nesse caso, o parágrafo 11 do artigo 62 determina que “as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas”. Ou seja: se pelo parágrafo 3º se tinha a perda de vigência *ex tunc* da Medida Provisória, a inação do Congresso Nacional restaura-a, igualmente *ex tunc*.

O texto constitucional confere disciplina especial à hipótese de aprovação de Projeto de Lei de Conversão que altera o texto original. Em vez de equiparar tal hipótese à de rejeição, posto que parcial, determina o parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal que neste caso o texto original “manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto”. Fica claro, portanto, que já não há espaço para o Decreto Legislativo, já que não se trata de caso de rejeição ou de não aprovação; a vigência da Medida Provisória não se interrompe: ela permanece vigente até que seja substituída pelo novo texto. É curioso que mesmo que vetado o projeto, a Medida Provisória terá sua vigência assegurada até então.

A expressão *integralmente em vigor*, vale notar, não se reproduzia no dispositivo anterior: no caso de rejeição de Medida Provisória, ou de falta de sua apreciação, o constituinte não manteve em vigor o dispositivo, mas apenas assegurou que as relações jurídicas constituídas durante sua vigência fossem mantidas. A hipótese do parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal é mais ampla, já que não se estende apenas a relações jurídicas constituídas. A diferença é relevante: relações jurídicas se constituem a partir de fatos; no caso do parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal, tem-se integral vigência da norma. Assim, se uma Medida Provisória atua no plano normativo, revogando outra norma, não há uma relação jurídica constituída, mas há um efeito daquela Medida Provisória. Se ela permanece *integralmente em vigor*, tal efeito deve ser observado.

III. Medidas Provisórias nºs 472, 476 e 478

Treze anos após o advento da Lei nº 9.430/96, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro as regras para o controle dos preços de transferência, o Poder Executivo editou, na segunda quinzena de dezembro de 2009, as Medidas Provisórias nºs 472, 476 e 478. Tais normas causaram grande repercussão na disciplina dos preços de transferência. As alterações polêmicas foram feitas, em especial, no que diz respeito ao método do Preço de Revenda menos Lucro (“PRL”), destinado às transações, realizadas entre partes vinculadas, de importação seguida de revenda, com ou sem agregação de valor, no País, ao produto importado.

A primeira das normas, Medida Provisória nº 472, foi editada pelo Poder Executivo no dia 15 de dezembro de 2009. Entre diversas outras disposições, trouxe, no último de seus artigos, uma alteração significativa no regime de cálculo do método PRL. Lê-se, em seu artigo 61:

“Art. 61. Ficam revogados:

(...)

II - o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.”

Na época já se especulava que teria havido algum engano: a revogação daquele dispositivo somente faria sentido se outro tivesse sido introduzido; o mais provável era que o texto original da Medida Provisória contivesse o texto alternativo, mas que este tivesse sido retirado, no último momento, tendo permanecido, por engano, a revogação acima.

Engano ou não, o fato é que aquele dispositivo havia revogado o artigo 2º da Lei nº 9.959/00. Este, por sua vez, era o que apresentava as margens de lucro a serem aplicadas ao método denominado “Preço de Revenda menos Lucro”. A consequência da revogação era a situação paradoxal em que já não haveria mais margem de lucro a ser deduzida do preço de revenda, na apuração do método PRL. Noutras palavras, o método levaria ao absurdo de um cálculo de preço parâmetro que seria equivalente ao próprio preço de revenda. Ou seja, embora o PRL fosse “Preço de Revenda menos Lucro”, sua fórmula legal se limitaria ao preço de revenda, não havendo lucro a ser deduzido desse.

A ausência de uma margem de lucro a ser deduzida para o cálculo do preço parâmetro evidentemente descaracterizou o método PRL, tornando-o inapropriado para o fim a que se destina. A margem de lucro é uma das características principais do método: o mero preço de revenda não corresponde ao preço de mercado que seria praticado entre partes independentes em uma aquisição de bens para posterior revenda. O preço obtido pelo cálculo do método sem a dedução das margens de lucro não é, portanto, *arm's length*.

Evidenciando que o Poder Executivo havia errado ao revogar o referido dispositivo, poucos dias depois surgiu a Medida Provisória nº 476.

Editada em 23 de dezembro de 2009, a Medida Provisória nº 476, entre outras disposições, dedicou-se a eliminar a inconveniência criada pela Medida Provisória nº 472 em relação ao método PRL por conta da revogação de suas margens de lucro. Em sua exposição de motivos, a Medida Provisória nº 476 identificou o problema a ser eliminado:

“(…) a revogação acarreta a inaplicabilidade do método denominado Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) uma vez que fica sem margem de lucro a ser considerada na apuração do preço parâmetro”.

Assim, a Medida Provisória nº 476, em seu artigo 6º, revogou a disposição da Medida Provisória nº 472 (artigo 61, II) que eliminara as margens de lucro do método de cálculo do PRL. Não só isso, como também ripristinou expressamente o artigo 2º da Lei nº 9.959/00. A Medida Provisória nº 476 estabeleceu, assim, o retorno da consideração das margens de lucro de 20% e 60% para o cálculo do preço parâmetro através do método PRL.

Sobre a ripristinação, é bom que se lembrem os termos do artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil: “salvo disposição em contrário, a lei re-

vogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”. Vê-se que, embora de regra não se admita a ripristinação, o texto legal tem caráter dispositivo, já que admite que o legislador disponha diversamente. No caso da Medida Provisória nº 476, como visto, a ripristinação decorreu de mandamento expreso.

Se a ripristinação é matéria aceita no caso, seus efeitos, em questão tributária, não são óbvios. Afinal, a Medida Provisória fora editada no dia 15 de dezembro e com ela foram revogadas as margens do método PRL. Estas apenas foram restabelecidas no dia 23 de dezembro. Houve um intervalo de oito dias, em 2009, no qual as margens de lucro previstas pelo artigo 2º da Lei 9.959/00 não existiram.

Tendo em vista que o método PRL é um dos meios para a apuração do preço parâmetro no cálculo dos preços de transferência, a questão ganha relevância quando se considera a hipótese em que sua aplicação implique tributação que inexistiria se o referido método tivesse sido revogado.

Afinal, a Lei nº 9.430/96 previa, em seu artigo 18, três métodos para a apuração dos preços de transferência: Preços Independentes Comparados (“PIC”), Custo de Produção mais Lucro (“CPL”) e PRL. Caberia ao Fisco demonstrar que o preço praticado pelo contribuinte, na importação, excedia ao maior preço parâmetro. Na falta do PRL, restaria ao Fisco apurar o preço parâmetro pelo CPL ou pelo PIC. Ora, raros são os casos em que o Fisco tem como apurar o CPL, já que este exige o conhecimento do custo de produção do bem no exterior. O PIC, por sua vez, exige preços independentes comparáveis, o que é facilmente encontrado no caso de *commodities*, mas cuja dificuldade cresce geometricamente na medida em que se sofisticava o produto. No caso de bens de alta tecnologia, bem como em produtos patenteados em geral, o PIC muitas vezes se torna inviável. Daí que se o Fisco não tiver como apurar o preço parâmetro pelo PRL, não terá como exigir ajuste de preços de transferência.

Esse raciocínio é suficiente para que se afirme que, nos casos em que o Fisco não disponha de PIC ou CPL, a introdução de um método PRL, antes inexistente, implica aumento de tributo, por permitir que o Fisco, por meio desse método, exija ajuste no lucro real doutro modo inviável.

Daí que caso se conclua que o PRL teria sido revogado pela Medida Provisória nº 472, em 15 de dezembro, sua reintrodução, pela Medida Provisória nº 478, em 23 de dezembro, poderá implicar aumento da carga tributária para aqueles casos em que não haja PIC ou CPL.

Antes, entretanto, que se enfrente esta questão, cabe ver que poucos dias depois, o Poder Executivo editou, no dia 29 de dezembro, a Medida Provisória nº 478. Além de modificar novamente o método PRL, a referida norma trouxe alterações também para os métodos PIC e CPL.

Diversos dos dispositivos da referida Medida Provisória poderiam implicar incremento na carga tributária.

Pelo disposto na Medida Provisória nº 478, os métodos utilizados nas operações de importação devem adotar a média aritmética ponderada e o custo médio ponderado, e não mais o simples, conforme previsto originalmente pela Lei nº 9.430/96. Já nessa diferença de cálculo, por mais justificada que seja do ponto de vista lógico, pode-se ter ajuste diverso, por conta da Medida Provisória, em relação ao ajuste apurado na forma da redação original da Lei nº 9.430/96.

Em relação ao PIC, foi também estabelecida uma nova condição para sua utilização: na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às próprias operações do contribuinte, tais operações devem representar ao menos 10% do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência empreendidas no período de apuração. Noutras palavras, na hipótese de não se encontrar um número de transações relevantes, ficaria afastado o PIC. Se em certos casos esse resultado poderia ser favorável ao contribuinte, já que também o Fisco ficaria impedido de valer-se de operações esporádicas para a apuração de um preço parâmetro, por outro lado também se poderia cogitar de situações em que o contribuinte pretendesse se socorrer de um inexpressivo número de transações para apurar um preço parâmetro pelo PIC, eventualmente mais favorável que aquele apurado pelo Fisco por outro método (PRL ou CPL).

A Medida Provisória nº 478 também acrescentou à Lei nº 9.430/96 dois novos dispositivos: os artigos 19-A e 19-B. O primeiro deles permitia ao Ministro da Fazenda fixar margens de lucro diferentes por setor ou ramo de atividade econômica para fins de apuração do preço parâmetro. Já o artigo 19-B determinava que o contribuinte informasse o método escolhido na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ"), sem possibilidade de alterar sua escolha uma vez já iniciada a fiscalização, quando o fiscal poderia escolher o método que utilizará na falta de escolha pelo contribuinte, ou no caso de a documentação apresentada ser insuficiente ou imprestável. Por se tratar de dispositivo acerca de procedimento de fiscalização, poder-se-ia cogitar de sua imediata aplicação. Entretanto, tendo em vista que a legislação anterior não versava sobre qualquer opção por um ou outro método, a previsão dessa, feita em caráter irretroativo, implicaria majoração de carga tributária, se ficasse constatada, posteriormente, a existência de um preço parâmetro mais conveniente para o contribuinte.

Dentre as alterações trazidas pela Medida Provisória nº 478 aos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96, a mais substancial foi em relação ao método PRL. Em verdade, a Medida Provisória em tela substituiu esse método por outro, o Preço de Venda menos Lucro ("PVL"). Em relação ao antigo PRL, o novo método fixou uma margem de lucro presumida única, de 35%, a ser aplicada tanto para os casos de simples revenda, quanto para as hipóteses em que haja agregação de valor ao bem pelo importador.

É insofismável o aumento da carga tributária para os casos de simples revenda, já que a margem anterior, de 20%, levava a preço parâmetro necessariamente superior ao a que se chega com a margem de 35%.

No caso da produção local, o aumento da carga tributária não é tão óbvio. O método PVL aproxima-se nitidamente do PRL para casos de produção local conforme este fora previsto pela Instrução Normativa SRF nº 243/02. Isso porque a margem de lucro do PVL, uniformizada em 35%, deveria ser aplicada sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda, da mesma forma que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 determinava para a margem de lucro de 60% do PRL. Nesse sentido, poder-se-ia argumentar que teria havido benefício ao contribuinte, ao se reduzir o percentual.

Ocorre que a Instrução Normativa nº 243/02 carecia de base legal. Sua fórmula distanciava-se da metodologia prevista pela Lei nº 9.430/96 para o PRL, onde a

margem de lucro de 60% seria aplicada sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto, diminuído do valor agregado no País.

A falta de lei para sustentar a metodologia criada pela Instrução Normativa nº 243/02 e posteriormente adotada pela Medida Provisória nº 478 foi, aliás, reconhecida pelo próprio Poder Executivo, na exposição de motivos da referida Medida Provisória:

"Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência."

Ora, nos casos em que a apuração do método PRL, nos termos da Lei nº 9.430/96 (modificada pela Lei nº 9.959/02), resultasse em preço parâmetro mais conveniente ao contribuinte, teria havido, igualmente, aumento de carga tributária quando a Medida Provisória nº 478 impôs o cálculo pelo PVL.

Reconhecendo implicitamente o aumento da carga tributária, a Medida Provisória nº 478 determinou, em seu artigo 15, que suas disposições relacionadas aos preços de transferência produziram efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010. Considerando as dúvidas geradas com as alterações no método PRL realizadas pelas Medidas Provisórias nº 472 e 476, a Medida Provisória nº 478 também estabeleceu, no artigo 11, que o contribuinte que optasse pelo método PRL para o ano-calendário de 2009 deveria adotá-lo conforme disposto na Lei nº 9.430/96, modificada pela Lei nº 9.959/00. Ou seja, desconsiderava as confusas modificações estabelecidas pelas Medidas Provisórias editadas em fins de 2009 sobre a matéria.

Em 31 de dezembro, nenhuma das três Medidas Provisórias havia sido apreciada pelo Congresso Nacional.

A Medida Provisória nº 472, que, como visto, revogou as margens de lucro a serem aplicadas no método PRL, foi convertida, dentro do prazo constitucional para tanto, na Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. No entanto, durante o processo de conversão perante o Congresso Nacional (Projeto de Lei de Conversão nº 1, de 2010), foi excluído o artigo 61, II, que constava originalmente do texto da referida norma. Assim, a Lei nº 12.249/10, resultante da conversão da Medida Provisória nº 472, foi promulgada sem a polêmica revogação das margens de lucro para o cálculo do preço parâmetro através do método PRL.

A Medida Provisória nº 476, que revogava a alteração no método PRL realizada pela Medida Provisória nº 472 e ripristinava expressamente o artigo 2º da Lei nº 9.959/00, não foi convertida em Lei no prazo dado pela Constituição (60 dias, prorrogáveis por mais 60, de acordo com o disposto pelo artigo 61, parágrafo 3º, da Constituição Federal). Dessa forma, a referida norma teve sua eficácia encerrada no dia 1º de junho de 2010, conforme declarado pelo Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 23, de 2010.

A Medida Provisória nº 478, por sua vez, também não foi convertida em Lei pelo Congresso Nacional no prazo que este dispõe para tanto. Assim, as alterações trazidas pela norma em tela, como a substituição do PRL pelo PVL, tiveram o termo final de sua vigência no dia 1º de junho de 2010, como foi declarado pelo Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18, de 2010.

IV. Situação em 31 de Dezembro de 2009

Em meio ao conturbado cenário legislativo em matéria de preços de transferência que se apresentou no final de 2009, o contribuinte que precisou aplicar a legislação de preços de transferência para ajustar os preços praticados nas operações com empresas vinculadas viu-se diante de um impasse. Quais seriam os métodos de preços de transferência efetivamente vigentes ao final de 2009? Quais seriam as margens de lucro aplicáveis? Pode-se utilizar o PVL ou apenas o PRL? As margens de lucro do PRL continuam vigentes?

O primeiro cenário que se vislumbra em tal situação é aquele que se descortinou após a edição da Medida Provisória nº 472. Em princípio, o artigo 61 da Medida Provisória nº 472 estava vigente desde a data de sua publicação, 16 de dezembro de 2009. O fato de o Projeto de Conversão, que finalmente resultou na Lei nº 12.249/10 não ter confirmado aquele dispositivo é irrelevante. Como visto acima, aprovado o projeto de conversão, já não há espaço para qualquer Decreto Legislativo: nos termos do parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal, o texto original da Medida Provisória nº 472 “manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto”.

Aqui já é necessário notar que, independentemente do que veio a ocorrer posteriormente, a vigência da Medida Provisória nº 472 não poderia implicar aumento da carga tributária, seja em termos do Imposto de Renda, seja da Contribuição Social sobre o Lucro.

Assim, se para determinado contribuinte o PRL, em sua formulação original, era o método mais favorável, o Fisco não poderia invocar sua revogação para impor-lhe o PIC ou CPL. Claro que esta hipótese seria teórica, já que, como visto, a Medida Provisória nº 478 viria confirmar o entendimento do Fisco no sentido de se continuar a aplicar o PRL para 31 de dezembro. Como, entretanto, já se disse que a última Medida Provisória não foi convertida em Lei, importa deixar claro que independentemente da vigência ou revogação desta, o Princípio da Anterioridade já asseguraria o direito de o contribuinte invocar o PRL, se este lhe for mais favorável.

De qualquer forma, poucos dias após a revogação das margens de lucro do método PRL, o Poder Executivo tratou de restabelecer tais margens por meio de outra Medida Provisória, que revogou o artigo 61, inciso II, da Medida Provisória nº 472.

Antes de se examinar seus efeitos, importa determinar sua vigência, já que seu texto não foi apreciado pelo Congresso Nacional no prazo constitucional.

Como visto acima, não convertida em Lei a Medida Provisória passado o intervalo de 120 dias, ela perde sua vigência *ex tunc*, cabendo ao Congresso Nacional, por meio de Decreto Legislativo, disciplinar as relações jurídicas daí decorrentes. No caso concreto, o Congresso Nacional silenciou a respeito. A falta de manifestação do Congresso Nacional implica, nos termos do parágrafo 11 do artigo 62 da Constituição Federal, a consequência de que “as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas”.

Pois bem: o mandamento contido na Medida Provisória nº 476 era a repristinação do método PRL. Sua revogação, dada por força da Medida Provisória nº 472, era anulada pela nova Medida Provisória, editada oito dias depois.

Poder-se-ia questionar se o fato jurídico tributário ocorrido em 31 de dezembro, que deu nascimento às obrigações de Imposto de Renda e Contribuição Social, seria um caso de *ato praticado* durante a vigência da Medida Provisória. Haveria a possibilidade de se cogitar que o mandamento constitucional que dá vigência à Medida Provisória não convertida em Lei somente se aplicaria se houvesse um ato jurídico, propriamente dito, e não qualquer fato. Negada a natureza de ato jurídico ao fato jurídico tributário, também se negaria a aplicação do dispositivo constitucional.

Não parece este o raciocínio mais acertado, principalmente tendo em vista a abrangência do dispositivo, que irradia os efeitos da Medida Provisória não só às relações *constituídas* por atos praticados durante sua vigência, mas também às *decorrentes*. Ora, se o fato jurídico tributário não é, em si, um ato jurídico, ele decorre de uma série deles.

Assim, as relações jurídicas surgidas em 31 de dezembro de 2009 consideram-se, em princípio, afetadas pela Medida Provisória nº 476, mesmo que esta não tenha sido convertida em Lei. Se esta Medida Provisória repristinou o PRL, então já se vê que, em 31 de dezembro de 2009, não haveria que cogitar dos efeitos da Medida Provisória nº 472, porque revogada, neste aspecto, pela Medida Provisória nº 476.

Ocorre que, ao lado da discussão surgida em virtude da vigência da Medida Provisória nº 476, há que se considerar que se trata de tema tributário. Neste caso, assume relevância o Princípio da Anterioridade. Afinal, se em 15 de dezembro foi revogado o método PRL e este apenas foi restaurado em 23 de dezembro, é fato que, por oito dias, o referido método não estava em vigor no ordenamento. Sua restauração poderia implicar majoração de tributação, para aqueles casos em que o PRL fosse a única fonte para o ajuste da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Como visto, tal seria o caso dos contribuintes para os quais não houvesse possibilidade de ajuste pelo PIC ou pelo CPL.

A hipótese de a restauração do método PRL pode, portanto, gerar um aumento no imposto devido, dando azo ao Princípio da Anterioridade.

Abrem-se, de imediato, duas possibilidades: aqueles contribuintes que tenham sido beneficiados com a restauração do método PRL e os outros prejudicados com a medida.

Para os contribuintes beneficiados com a restauração do método PRL, não há como duvidar de sua aplicação em 31 de dezembro de 2009. Como visto, embora a Medida Provisória nº 472 tenha produzido todos os seus efeitos até a data da sanção de seu Projeto de Conversão em Lei, também a Medida Provisória nº 476 surtiu efeitos em 31 de dezembro, por conta da falta de Decreto Legislativo a tal respeito. Assim, foi repristinado o método PRL e, se daí resulta ajuste favorável ao contribuinte, não há que se cogitar de instituição ou aumento de tributo, não havendo espaço para a anterioridade. Como a Medida Provisória nº 478 apenas confirmou a aplicação do método PRL, nada obsta sua aplicação. Em síntese: se o contribuinte prefere invocar o método PRL, porque os métodos PIC e CPL lhe são desfavoráveis, o Fisco deve acatar tal método.

Já nos casos em que a adoção do método PRL seja desfavorável ao contribuinte, a situação não é tão simples. Afinal, houve, no transcurso do ano-base de 2009, um vácuo no qual o PRL não era contemplado pelo ordenamento jurídico. A questão é se a repristinação, dada pela Medida Provisória nº 476, teve o condão de preencher aquele vácuo, vigendo o método PRL sem solução de continuidade, ou se, ao contrário, apenas com a entrada em vigor da Medida Provisória nº 476 é que o método PRL teria sido reintroduzido no ordenamento, implicando, nesse caso, aumento na base de cálculo daqueles contribuintes cujo ajuste pelo método PRL seja desfavorável.

A questão da restauração do método PRL pela Medida Provisória nº 476 remete ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.031-5, quando o Supremo Tribunal Federal avaliou a constitucionalidade do artigo 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Tal dispositivo, inserido no texto constitucional pela Emenda nº 21, de 1999, refere-se à prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).

Alegou-se, no caso, que o artigo 75 do ADCT não estaria a prorrogar o tributo, uma vez que as Leis nºs 9.311/96 e 9.539/97, que, respectivamente, instituiu e prorrogou o tributo, eram temporárias e já haviam perdido sua eficácia. Neste sentido, defendeu-se que a Emenda nº 21, ao invés de prorrogar, teria operado a repristinação de tais legislações, instituindo assim tributo novo. Percebe-se, desta forma, a possibilidade de se analisar o referido caso de maneira análoga à questão da Medida Provisória nº 476: estaria essa norma repristinando o conteúdo do artigo 2º da Lei nº 9.959/00 e, ao fazê-lo, instituindo tributo novo?

Pela leitura do artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil, a repristinação é permitida em nosso ordenamento apenas quando realizada de forma expressa. Tal foi o que fez o artigo 6º da Medida Provisória nº 476 quando, após revogar o artigo 61, II, da Medida Provisória nº 472, estabeleceu expressamente o retorno da vigência do artigo 2º da Lei nº 9.959/00. No entanto, cumpre assinalar que, ao se realizar a repristinação, a Lei revogada não “ressuscita”, pois a norma que a restabelece não a traz de volta à vida. A Lei que restaura a norma revogada corresponde a uma nova norma, com igual conteúdo ao da lei anteriormente revogada¹.

A leitura do inteiro teor das discussões travadas no julgamento da medida cautelar concernente à matéria² revela que os Ministros deram atenção ao processo legislativo - objeto de longa discussão travada pelo Ministro Nelson Jobim - e à questão de uma Emenda Constitucional criar tributo - discussão entre os Ministros Ilmar Galvão e Moreira Alves, num primeiro momento e entre Marco Aurélio e Nelson Jobim posteriormente - passando despercebida questão da anterioridade.

Quando do julgamento da ADIn nº 2.031-5 propriamente dita³, houve pouquíssimo espaço para discussão, limitando-se a Ministra Ellen Gracie a reproduzir o que

se discutira no âmbito da cautelar. É curioso o fato de que o Ministro Ilmar Galvão, vencido naquela cautelar, trouxe, acertadamente, o argumento de que a repristinação, pelo artigo 75 do ADCT, da Lei instituidora da CPMF, implicava verdadeira instituição de novo tributo - fato que se refletiu na observação do prazo de 90 dias para sua cobrança, conforme postulado pela anterioridade nonagesimal. Afirmava o Ministro Ilmar Galvão, textualmente:

“fiquei vencido quando do julgamento da medida cautelar primeiramente, porque houve um intervalo temporal entre o vencimento do prazo da lei e a emenda constitucional que restaurou a contribuição, razão pela qual entendi que esta só poderia ser aplicada após o decurso de noventa dias de sua edição, em face do princípio da anterioridade atenuada”.

Na verdade, tal argumento não aflorara quando da discussão da medida cautelar; de qualquer modo, não foi examinado pelos demais Ministros em qualquer das oportunidades.

Assim, verifica-se que, embora, de fato, já se tenha precedente de repristinação de texto normativo sem que se tenha observado a anterioridade, o argumento, propriamente dito, não chegou a ser objeto de análise por parte dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, à exceção do Ministro Ilmar Galvão. Este restou vencido, é certo, mas não por este aspecto, ignorado por seus pares.

Não parece irrelevante o argumento. Embora se possam fazer críticas ao Princípio da Anterioridade, por sua natureza pífia enquanto garantidor da segurança jurídica, contém ele regra que impõe não se dê vigência a Lei que institua ou majore tributo no mesmo ano de sua edição. Ora, se o método PRL foi revogado pela Medida Provisória nº 472, em 15 de dezembro de 2009, sua repristinação no dia 23 do mesmo mês implicou exigência inexistente, por exemplo, no dia 22 do mesmo mês. Nos casos de inaplicabilidade de PIC ou CPL, não haveria ajuste que lhe fosse exigível.

Em resumo: inexistindo, no período de 15 a 22 de dezembro de 2009, o método PRL, sua criação, em 23 de dezembro de 2009, deveria respeitar o Princípio da Anterioridade.

Mais uma vez, cabe ressaltar que tal resultado - inaplicabilidade do PRL nos casos em que este se revele gravoso - deveu-se à inabilidade do Poder Executivo com seu inegável descuido ao revogar o PRL durante o próprio curso do ano.

É curioso que a atitude do Poder Executivo deixou de mãos atadas o Poder Legislativo. Afinal, quando este aprovou o Projeto de Conversão da Medida Provisória nº 472, acabou por dar azo à aplicação do parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal, confirmando a vigência da Medida Provisória, inclusive do seu artigo 61, que revogara o PRL.

A alternativa que haveria para o Poder Legislativo assegurar a vigência do PRL seria rejeitar a Medida Provisória em questão. Nesse caso, haveria espaço para o Congresso Nacional editar Decreto Legislativo determinando que o artigo 61 não produzisse efeito. Entretanto, teria aplicação, igualmente, o parágrafo 10 do artigo 62 da Constituição Federal, que impediria que nova Medida Provisória tratasse de qualquer dos temas versados pela Medida Provisória nº 472, que, vale lembrar, nada tinha acerca de preços de transferência. Restaria, por certo, a possibilidade de o

¹ Cf. Maria Helena Diniz, *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada*, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 80.

² ADIn nº 2031-5/DF (Medida Cautelar). Relator Ministro Octávio Gallotti, j. 29.9.1999, DJ 28.06.2002.

³ ADIn nº 2.031-5/DF. Relatora Ministra Ellen Gracie, j. 3.10.2002, DJ 17.10.2003.

Congresso Nacional, por Lei, tratar do tema, mas isso implicaria observância de todo o processo legislativo próprio. Essa solução, posto que dificultosa, parece ser o único caminho constitucionalmente possível para assegurar a manutenção do PRL em 2009, nos casos em que este se revele gravoso ao contribuinte. Não tendo sido trilhado, a consequência jurídica apontada parece ser de direito.

Finalmente, apenas para que se encerre o quadro da situação jurídica em 31 de dezembro de 2009, vale lembrar que, em meio às dúvidas decorrentes da edição das Medidas Provisórias nºs 472 e 476, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 478, que extinguiu o método PRL para criar o método PVL. A referida Medida Provisória também não foi aprovada pelo Congresso Nacional e este igualmente silenciou acerca de seus efeitos. Nos termos do parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal acima referido, fica assegurada sua vigência em 31 de dezembro. Entretanto, como ela é expressa acerca da inaplicabilidade do método PVL em 2009, não parece trazer qualquer novo ponto à conclusão acima.

Em síntese, constata-se que, em 31 de dezembro de 2009, aqueles contribuintes que encontrassem no método PRL um ajuste menor que aquele que lhes fosse imposto pelos métodos PIC e CPL poderiam aplicar aquele, invocando sua repristinação, por força da Medida Provisória nº 476, em vigor naquela data.

Quanto aos contribuintes que não estivessem sujeitos a ajuste por conta dos métodos PIC e CPL, podem, acertadamente, alegar que não têm qualquer ajuste no ano de 2009, já que naquele período não haveria como aplicar o método PRL, revogado pela Medida Provisória nº 472 em 15 de dezembro (e, portanto, anteriormente a 31 de dezembro); sua repristinação, por implicar exigência nova, não pode ser observada no ano-calendário de 2009.

V. Situação no Ano-base de 2010: Fatos Jurídicos Tributários Ocorridos Durante o Transcurso do Prazo Constitucional de 120 Dias para Apreciação das Medidas Provisórias

Com relação ao ano-base de 2010, a sequência de Medidas Provisórias acima relatada também traz diversos questionamentos.

Como visto, apenas a Medida Provisória nº 472 foi aprovada pelo Congresso Nacional, mas seu projeto de conversão não contemplou a revogação do método PRL.

Importa ver a situação daquelas empresas que, durante o ano-base de 2010, mas antes de junho (portanto, antes de transcorrido o prazo de 120 dias para a apreciação das Medidas Provisórias), tenham incorrido no fato jurídico tributário do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro. É verdade que há norma administrativa determinando que os ajustes de preços de transferência se deem apenas no final do ano; é correto, entretanto, que o legislador silencia a esse respeito, o que permite que se veja um fato jurídico tributário a cada trimestre, para as pessoas jurídicas que optem pelo regime trimestral. De qualquer modo, há ainda aquelas que tenham incorrido no fato jurídico tributário por conta de alguma reestruturação societária.

Cogita-se de período em que todas as três Medidas Provisórias ainda produziam efeito: a Medida Provisória nº 472, porque se mantinha integralmente em vigor até

que fosse sancionado ou vetado seu projeto de conversão; as Medidas Provisórias nºs 476 e 478 porque, conquanto não viessem a ser apreciadas pelo Congresso Nacional, continuaram a reger as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência.

Daí que, naquele período, a repristinação do método PRL teria se operado, por força da Medida Provisória nº 476, mas, ao mesmo tempo, a Medida Provisória nº 478 teria instituído o PVL.

Para os contribuintes que vissem no método PVL uma situação mais vantajosa que a decorrente dos preços parâmetros obtidos pelos métodos CPL e PIC, não haveria de se cogitar de instituição ou majoração de tributo; estando em vigor a Medida Provisória nº 478, as relações jurídicas constituídas durante sua vigência seriam por ela regidas. Ou seja: nada impede se aplique o método PVL em tais casos, como alternativa, favorável ao contribuinte, aos preços obtidos pelos métodos CPL e PIC.

Quanto aos contribuintes que tivessem sua situação prejudicada por conta da Medida Provisória nº 478, seja por causa do método PVL, seja pelas novas restrições ao método PIC (representatividade da amostra), seja, finalmente, pela exigência de opção por um método, restaria a constatação de que teria havido aumento de tributo.

Nesses casos, no que tange ao Imposto de Renda, haveria que ter em conta o mandamento do artigo 62, parágrafo 2º, da Constituição Federal, pelo qual “medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos (...) só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”. Dado o fato de que a Medida Provisória não foi convertida em Lei até o último dia do exercício de 2009, a majoração de impostos dela decorrente não produz efeitos no exercício de 2010.

Finalmente, resta ver a Contribuição Social sobre o Lucro: nesse caso, não há como invocar o citado artigo 62, parágrafo 2º, da Constituição Federal, já que este se aplica exclusivamente a impostos. Tem-se, portanto, uma Medida Provisória vigente, que se dobra exclusivamente à anterioridade nonagesimal prevista no artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal: no caso de fatos jurídicos tributários ocorridos após decorrido o prazo de 90 dias de sua instituição, aplica-se a Medida Provisória nº 478, mesmo em seu efeito gravoso ao contribuinte. Ressalte-se que transcorridos os 120 dias de sua edição, deixa de produzir efeito aquela Medida Provisória, porque não apreciada no prazo constitucional.

VI. Situação no Ano-base de 2010: Fatos Jurídicos Tributários Ocorridos Após o Transcurso do Prazo Constitucional de 120 Dias para Apreciação das Medidas Provisórias. Em Especial: Possível Situação em 31 de Dezembro de 2010

Finalmente, importa ver os casos ocorridos após o transcurso do prazo constitucional de 120 dias. Assume importância determinar se, em 31 de dezembro de 2010, haverá óbice à aplicação do método PRL.

Afinal, se a Medida Provisória nº 472 produziu efeitos em 31 de dezembro de 2009 (pelo menos os favoráveis aos contribuintes), esta perdeu vigência com a san-

ção de seu Projeto de Conversão, onde se constata não ter sido acatado o dispositivo que revogara o método PRL.

A situação poderia ser assemelhada à repriminção, já que se cogitaria de o método PRL, revogado, voltar a vigor. No caso de repriminção, ter-se-ia nova norma jurídica no ordenamento, tornando obrigatória a observância da anterioridade. Foi o que se viu com a Medida Provisória nº 476, com relação ao exercício de 2009.

O que torna a situação especialmente interessante é que não houve nova norma, editada pelo Poder Legislativo, reintroduzindo o método PRL. O que se deu foi a aplicação do dispositivo constitucional segundo o qual no caso de o Projeto de Conversão de Medida Provisória não contemplar determinado dispositivo, aquela vige até a sanção da Lei; no caso, a Lei sancionada nada diz acerca da revogação do método PRL. Sancionado o Projeto de Conversão, não se mantém em vigor a Medida Provisória nº 472.

Reassume importância, neste caso, o tema da repriminção. Afinal, o método PRL fora revogado pela Medida Provisória nº 472 que, nos termos do parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal, mantivera-se *integralmente em vigor* até a sanção da Lei nº 12.249/10.

Note-se a importância do dispositivo em comento: o constituinte não se limitou a dizer que as relações jurídicas constituídas durante a vigência da Medida Provisória seriam por ela regidas (como o fizera no caso de rejeição ou perda de eficácia da Medida Provisória - parágrafo 11 do artigo 62 da Constituição Federal). O constituinte foi além e deu integral vigência ao dispositivo não contemplado no Projeto de Conversão.

Dá que, com a sanção da Lei nº 12.249/10, desaparece a Medida Provisória, mas não se nega que esta tenha sido mantida *integralmente em vigor* até aquela data. Se a Medida Provisória nº 472 esteve em vigor até a sanção da referida Lei, esta substitui aquela dali em diante, mas não impede a integral produção de efeitos da Medida Provisória nº 472, até então.

Ora, se a Lei nº 12.249/10 substitui a Medida Provisória nº 472 e se esta revogara o método PRL, a edição da Lei nº 12.249/10, não contemplando o artigo 61 daquela Medida Provisória, não tem o condão de repriminar o método PRL. Afinal, como já visto acima, a repriminção somente se dá se houver dispositivo expresso em Lei, neste sentido. A Lei nº 12.249/10 poderia, por certo, ter determinado a repriminção, mas silenciou acerca do método PRL.

Para que se procure sustentar a existência do método PRL em 2010, portanto, importa investigar qual teria sido o veículo normativo que o teria reintroduzido no ordenamento, após sua revogação pela Medida Provisória nº 472 que, insista-se, esteve *integralmente em vigor*. Vem à tona a Medida Provisória nº 476, com seu efeito repriminatório explícito.

Entretanto - eis a dificuldade - a referida Medida Provisória não foi convertida em Lei no prazo de 120 dias. Se é verdade que à falta de Decreto Legislativo acerca do tema, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência mantêm-se por ela regidos, encerra-se sua vigência com o transcurso daquele prazo. É o que dispõe, acertadamente, o Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 23, de 2010.

Poder-se-ia alegar que a Medida Provisória nº 478 teria tido o condão de reintroduzir o método PRL, já que ela expressamente tratou da matéria. Entretanto, tampouco ela foi convertida em Lei no prazo constitucional, tendo igualmente perdido sua vigência, como se vê no Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18, de 2010.

Vê-se daí que, até a presente data, não há dispositivo legal que autorize a aplicação do método PRL para 31 de dezembro de 2010. Se, para 2009, havia a possibilidade de se aplicar o referido método, quando favorável ao contribuinte, para 2010 não existe dispositivo legal em vigor que preveja o referido método. Acaso venha alguma Lei a tratar do assunto, o Princípio da Anterioridade assegurará não seja feito de modo adverso ao contribuinte.

VII. Conclusão

À guisa de conclusão, constata-se que a sequência de Medidas Provisórias, promovida pelo Executivo no final do ano de 2009, acabou por redundar ambiente de extrema incerteza na matéria dos preços de transferência, exigindo que se considerem, em separado, os períodos em análise e a situação de cada contribuinte.

Para o exercício findo em 2009, haverá conclusões diversas, conforme a aplicação do método PRL seja, ou não, gravosa ao contribuinte.

Para aqueles contribuintes para os quais não seja possível o ajuste dos preços de transferência pelos métodos PIC e CPL, qualquer ajuste baseado no método PRL ser-lhes-á prejudicial já que, na inexistência deste método, não haveria como contestar os preços de transferência praticados. Nesse caso, tais contribuintes podem alegar que em 15 de dezembro de 2009 foi revogado o método PRL, dando-se um intervalo de oito dias sem que o ordenamento contemplasse aquele método. Sua reintrodução, em 23 de dezembro, implica majoração de tributo, vetada pelo Princípio da Anterioridade. É bom que se insista que a Medida Provisória nº 472 manteve-se *integralmente em vigor* por força do parágrafo 12 do artigo 62 da Constituição Federal.

Ainda com relação ao período encerrado em 31 de dezembro de 2009, aqueles contribuintes para os quais a aplicação do método PRL se revele vantajosa em comparação com os métodos PIC e CPL poderão aplicar o primeiro método, tendo em vista sua repriminção por força da Medida Provisória nº 476 e sua confirmação pela Medida Provisória nº 478. Embora ambas não tenham sido apreciadas pelo Congresso Nacional no prazo constitucional de 120 dias e não tenha sido editado Decreto Legislativo sobre a matéria, invoca-se o parágrafo 11 do artigo 62 da Constituição Federal para assegurar que as relações jurídicas constituídas em 31 de dezembro sejam por elas regidas.

Para o exercício de 2010, haverá que se distinguir os períodos anterior e posterior ao transcurso do prazo constitucional de 120 dias para apreciação de Medidas Provisórias.

Até que transcorresse tal prazo, as Medidas Provisórias estariam em vigor. Nesses casos, a Medida Provisória nº 478 teria instituído o método PVL, a valer a partir de 1º de janeiro de 2010. Para os contribuintes que se sentissem beneficiados por

tal método, em relação ao PIC e CPL, nada obstará sua aplicação, seja no que tange ao Imposto de Renda, seja à Contribuição Social sobre o Lucro.

Já para aqueles que se sentissem prejudicados pela Medida Provisória nº 478, seja em virtude da aplicação do PVL, seja pelas novas restrições ao PIC ou à livre escolha de métodos, haveria que se considerar, no âmbito do Imposto de Renda, o que dispõe o parágrafo 2º do artigo 62 da Constituição Federal: não tendo a referida Medida Provisória sido convertida em lei até 31 de dezembro de 2009, não poderia ela produzir efeitos gravosos em matéria de imposto. Já para a Contribuição Social sobre o Lucro, haveria que observar, apenas, o transcurso do prazo de 90 dias desde a edição da Medida Provisória nº 478, para que esta se tornasse aplicável.

Transcorrido o prazo constitucional de 120 dias, finalmente, chega-se à situação em que as Medidas Provisórias em questão deixam de produzir seus efeitos. Não há mais que se cogitar, por exemplo, da aplicação do PVL, frustradamente introduzido pela Medida Provisória nº 478.

Já o PRL não poderá ser aplicado nesse período - seja favorável, seja contrário ao contribuinte. Como visto, ele foi revogado pela Medida Provisória nº 472, que se manteve integralmente em vigor até a sanção de seu Projeto de Conversão. Desde então, o único veículo que pretendeu sua reintrodução (por repristinação) foi a Medida Provisória nº 476 e, confirmando, igual intenção, a nº 478. Ambas, entretanto, não foram apreciadas pelo Congresso Nacional.

Resta ver qual será a atuação do legislador doravante: poderá ele introduzir um método para os preços de revenda, aplicável imediatamente, se favorável ao contribuinte; qualquer inovação, entretanto, não poderá implicar ajuste de preços de transferência que prejudique a situação daqueles que, por conta dos únicos métodos hoje vigentes - PIC e CPL - não tenham qualquer ajuste a ser apresentado.

Análise da Minirreforma Tributária Ocorrida no Âmbito da Legislação Tributária Federal pela Lei nº 12.249/10

Marcelo Fróes Del Fiorentino

I - Introdução (e Delimitação) do Tema

I. A Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (publicada no *DOU* de 14.06.2010) - resultado da conversão (com modificações, inclusões e exclusões) da Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009 (publicada no *DOU* de 16.12.2009) - apresenta uma série de alterações relevantes na seara da legislação tributária federal.

A constatação de que a precitada Lei nº 12.249/10 implicou uma minirreforma tributária no âmbito da legislação tributária federal (afastando-se, por um lado, da equiparação de uma normativa que realiza alterações pontuais na legislação tributária e, por outro, de uma real reforma tributária¹ com modificações estruturais no sistema tributário pátrio) deriva - não obstante a aparente não observância às regras formais previstas nos incisos I e III do art. 7º da Lei Complementar nº 95/98² - da extensão/abrangência do âmbito da aplicação da indigitada Lei, "extensão/abrangência" esta verificada pela singela leitura da respectiva ementa³.

¹ Um exemplo que poderia ser incluído em uma verdadeira reforma tributária (portanto, com alterações na própria estrutura do sistema tributário nacional) seria a criação de um imposto - englobando os atuais impostos sobre produtos industrializados (IPI, de competência federal), sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal) e sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal) - sobre o valor agregado de âmbito nacional.

² *Incisos I e III do art. 7º da Lei Complementar nº 95/98*: "O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios: I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto (...) III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilitar o conhecimento técnico ou científico da área respectiva (...)."

³ *Ementa da Lei nº 12.249/10*: "Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - Repenec; cria o Programa um Computador por Aluno - Prouca e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - Recampe; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicionais aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - Retaero; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de no-



Marcelo Fróes Del Fiorentino
é Advogado em
São Paulo, Doutor e
Mestre em Direito
Econômico, Financeiro
e Tributário pela
Universidade de
São Paulo.