

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

JAYR VIÉGAS GAVALDÃO JR.

Imposto sobre a renda
e
resultados positivos de controladas
e coligadas no exterior

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2008

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

JAYR VIÉGAS GAVALDÃO JR.

Imposto sobre a renda
e
resultados positivos de controladas
e coligadas no exterior

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito do Estado, sob a orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo
2008

BANCA EXAMINADORA

“Com relação a nossas vidas, as pequenas diferenças são o que importa, não as esmagadoras semelhanças, que são inconscientemente tomadas por certas.”

Noam Chomsky

RESUMO

Visa o presente trabalho aferir a validade do regime normativo vigente que determina a inclusão, na base de cálculo do imposto sobre a renda, de valores correspondentes a lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Formula-se, com esse objetivo, uma proposta interpretativa que assume o direito como texto e realça o papel do leitor/intérprete como participante da construção do sentido, no processo comunicacional. Precede o aperfeiçoamento da proposta a abordagem da gênese do direito, tomado como objeto cultural, resultado da necessidade premente do homem de preservar a vida social. Nesse ponto, tem especial importância a compreensão do direito como linguagem voltada à regulação de condutas, cuja essência está no *dever-ser*, impregnado dos valores prevalecentes. Assumindo essa feição, a linguagem prescritiva promove estímulos na consciência de seus destinatários, que se move em virtude da finalidade, como explica Jhering. Delimitadas as premissas metodológicas, passa-se ao contato com o texto do Direito Positivo, estágio que se inicia com o exame do sistema constitucional tributário, passando à estrutura da regra-matriz de incidência e ao regime do imposto sobre a renda, no texto constitucional e no texto do Código Tributário Nacional. Neste último, aborda-se o conceito “disponibilidade”, esclarecendo-se sua inutilidade para a definição do conceito de renda, que tem assento constitucional. Atenta-se também, naquele diploma, para o tratamento dos rendimentos auferidos no exterior. Visita-se, na seqüência, a experiência internacional, onde se construiu o modelo de norma de transparência. Procedese, então, à análise do tratamento normativo dado aos resultados positivos de controladas ou coligadas no exterior, desde o período inaugural da adoção do critério da universalidade, para as pessoas jurídicas. Finalmente, procura-se penetrar no texto do art. 74 da MP 2.158/2001, desprezando-se o referente a que é induzido o leitor pelas instruções textuais. O resultado é a descoberta do discurso oculto, com outro sentido, do qual se constrói norma jurídica inválida, distante do sistema.

Palavras-chave: 1. imposto sobre a renda; 2. rendimentos no exterior; 3. controladas e coligadas; 4. direito como texto; 5. interpretação; 6. transparência fiscal internacional.

ABSTRACT

This paper aims at analyzing the effectiveness of the current normative system which determines the inclusion of amounts related to profits gained abroad by controlled or colligated corporations in the calculation basis of the Brazilian income tax. For this purpose, it is created an interpretative proposal which considers the Law to be a text, and enforces the role of the reader/interpreter as a participant in making sense within the communicational process. The proposal is preceded by the Law genesis approach, as a cultural object and resulting in the need of preserving the social life. At this point, it is given special attention to the understanding of the Law as a language for guiding behaviors, which essence lies in *must-be*, acting on prevailing values. Assuming this role, the prescriptive language promotes conscious stimulations on its receivers, as says Jhering. After the delimitation of the methodological premises, there is the contact with the Positive Law text, and such stage starts with analyzing the constitutional taxation system, going to the incidence structural rule and to the income tax regime, within the constitutional and National Taxation Code texts. Within the latter, the concept “availability” is approached, explaining its uselessly for the definition of income tax, which is constitutionally resolved. It is also observed, in such legal text, for treating the profits earned abroad. Later, it is visited the international experience in which is the transparency rule model. Then, the Brazilian normative treatment is analyzed, provided the positive results of foreign controlled or colligated, since the opening adoption period of the universality criteria, for corporation. Finally, the text present in the Art. 74 of the Provisory Measure 2.158/2001, disconsidering the subject to which the reader is conducted by the textual instructions. It results in the discovery of the hidden speech with a different meaning, from which it is build the invalid tax rule, distant from the system.

Keywords: 1. revenue tax; 2. foreign income; 3. controlled and colligated; 4. law as a text; 5. interpretation; 6. international fiscal transparency.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	01
1.1. Relevância do Método e da Delimitação do Objeto	01
1.2. Objeto do Estudo	03
2. PRELIMINARES METODOLÓGICAS	06
2.1. Sociedade e Cultura: o Indivíduo e suas Realizações.....	06
2.2. A Linguagem no Processo de Formação da Cultura	11
2.3. Jhering: a Finalidade como Causa do Comportamento	17
2.4. Direito como Texto: Construção da Realidade Jurídica	19
2.5. Dever-ser como Essência do Direito	27
2.5.1. O dever-ser na estrutura lógica da linguagem prescritiva	27
2.5.2. Norma jurídica.....	32
2.5.2.1. Incidência da norma jurídica – Ato de aplicação	39
2.5.2.2. Validade e invalidação da norma jurídica	43
2.6. Diretrizes da Interpretação Jurídica	47
2.6.1. Construção do sentido	47
2.6.2. Intertextualidade e referente – a presença de outros textos no texto	52
2.6.3. Interpretação do texto jurídico	55
3. DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	61
3.1. Constituição	61
3.1.1. Valor e princípio.....	66
3.1.2. A função dos princípios na composição do sistema.....	70
3.2. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro:	
Rigidez e Vinculação do Legislador	71
3.2.1. Repartição das competências tributárias	72

3.2.1.1. Exaustividade	73
3.2.1.2. Função da lei complementar	74
3.3. Exercício da Competência: Legislação Infraconstitucional	77
3.3.1. Regra matriz de incidência tributária	78
3.3.1.1. Noções gerais	78
3.3.1.2. Antecedente da norma: aspectos da hipótese de incidência	80
4. IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	82
4.1. O Conceito Constitucional de Renda.....	82
4.2. Critério da Universalidade e sua Influência na Formação da Renda	90
4.3. Imposto sobre a Renda no Código Tributário Nacional.....	94
4.3.1. O problema da “disponibilidade”	94
4.3.2. Resultados auferidos no exterior – parágrafos 1º e 2º do art. 43 do CTN.....	98
4.3.3. Efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial	100
5. TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	105
5.1. Sobre o Direito Comparado	105
5.2. Panorama da Transparência Fiscal Internacional	106
5.2.1. Regime das <i>Controlled Foreign Corporations (CFC)</i> no Direito Norte-Americano	113
5.2.2. Itália.....	115
5.2.3. Alemanha.....	116
5.2.4. Espanha	117
5.2.5. França	118
5.2.6. Reino Unido	118
5.2.7. Nova Zelândia	119
5.3. Conclusão.....	120

6. IMPOSTO SOBRE A RENDA E RESULTADOS POSITIVOS DE CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR	121
6.1. Breve Histórico.....	121
6.1.1. Decreto lei nº 2.397/1987 e Decreto lei nº 2.413/1988	121
6.1.2. Lei 9.249/1995	122
6.1.3. Lei 9.532/1997	125
6.2. Regime Vigente: Medida Provisória nº 2.158/2001, artigo 74.....	128
6.2.1. Abordagem inicial: do plano de expressão ao plano de conteúdo	128
6.2.2. Demarcação da matéria regulada: imposto sobre a renda, base de cálculo, rendimentos auferidos no exterior	129
6.2.3. Mensagem prescritiva no discurso: vínculo societário, idéia de tempo, referência ao Código Tributário Nacional	131
6.2.4. Construção da norma – apreensão do discurso normativo silenciado no texto.....	135
6.2.4.1. A ilusão do referente – o papel do art. 43, § 2º, do CTN no texto do art. 74 da MP nº 2.158/2001.....	135
6.2.4.2. Exclusão do referente – desprezo do conceito de “disponibilidade”	141
6.2.4.3. Reconstrução do sentido – nova norma no art. 74 da MP nº 2.158/2001 – invalidade	142
7. SÍNTESE CONCLUSIVA	147
8. BIBLIOGRAFIA	151

1.

Introdução

1.1. Relevância do Método e da Delimitação do Objeto

A escolha do caminho a trilhar é, justamente, o primórdio de um trabalho¹. Especialmente no trabalho científico, o método fixa a perspectiva de análise do objeto, organiza e torna compreensível o pensamento do autor, respondendo também pela coerência da proposta. O modo de aproximação do objeto a ser descrito deve resultar de uma escolha cuidadosa, norteadas pelo interesse do autor em dados aspectos do objeto estudado².

Lembra Descartes³ que: “*A diversidade de nossas opiniões não provém do fato de uns serem mais racionais do que outros, mas tão-somente em razão de conduzirmos o nosso pensamento por diferentes caminhos e não considerarmos as mesmas coisas*”. A definição das premissas há de ser clara, tamanha sua influência desfecho do estudo. A elas deve o autor fidelidade, desde o instante inaugural até o remate com a exposição das conclusões.

¹ Como diz Tércio Sampaio Ferraz “Quem não sabe por onde começar, sente-se impotente e, ou não começa ou começa sem convicção.” *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 34.

² “Quando um médico examina um paciente, por exemplo, ele realiza certas observações específicas, guiadas por certos problemas, teorias e hipóteses. Sem essas idéias, o número de observações possíveis, seria praticamente infinito: ele poderia observar a cor de cada peça de roupa do paciente, contar o número de fios de cabelo, perguntar o nome de todos os seus parentes e assim por diante. Em vez disso, em função do problema que o paciente apresenta (a garganta dói, o paciente escuta zumbido no ouvido, etc.) e de acordo com as teorias da fisiologia e patologia humana, o médico irá concentrar sua investigação em certas observações e exames específicos.” ALVES-MAZZOTTI, Alda; GEWANDSZNAJDER, Fernando, *O Método nas Ciências Naturais e Sociais: Pesquisa Quantitativa e Qualitativa*. São Paulo: Pioneira, 2001, p. 4.

³ DESCARTES, René. *Discurso do Método – Regras para a Direção do Espírito*. Trad. Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 21.

O estudo do Direito Positivo, nesse sentido, requer método adequado, compatível com o fim que deseja seu intérprete. Ao se investigar normas jurídicas, no intuito de situá-las no contexto do ordenamento e propor um modelo interpretativo, seja para sua aplicação, seja para aferir sua validade, delimita-se o objeto de estudo: o texto do direito. É preciso manter o foco na linguagem prescritiva, realçando os valores que pretende realizar. Essa posição desde logo afasta considerações alheias às normas jurídicas e ao sistema em que se inserem.

A advertência é necessária, pois o próprio direito oferece ao intérprete múltiplas perspectivas de análise, como observa Lourival Vilanova⁴: *“O direito é uma realidade complexa, e por isso, objeto de diversos pontos de vista cognoscitivos. Podemos submetê-lo a um tratamento histórico ou sistemático, científico-filosófico ou científico-positivo, daí resultando a história do direito, a sociologia do direito, as ciências particulares do direito e a filosofia jurídica em seus vários aspectos. Em cada um destes pontos de vista considera-se o direito sob um ângulo particular e irreduzível. É a complexidade constitutiva do direito que exige essa variedade de perspectivas. Se fosse um objeto ideal, portanto, alheio à determinação do tempo e do espaço, não comportaria tantas ciências.”*

Temas tributários freqüentemente induzem a considerações distantes do foco do trabalho, pois cercam-se de interferências econômicas e políticas, exigindo do intérprete esforço maior para que o estudo mantenha-se no eixo que o modelo de interpretação estritamente jurídica propõe⁵.

⁴ “Sobre o conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. I.* São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p.14.

⁵ Vale, aqui, o comentário incisivo de José Artur Lima Gonçalves: “A opção pelo enfoque a ser adotado para desenvolvimento de trabalho científico, desde que claramente feita, é, independentemente da alternativa escolhida, sempre válida, muito embora nem sempre útil. Ademais, uma vez feita a escolha da concepção, a ela, por um lado, deve o estudioso fidelidade e, por outro, deve o leitor irrestrita conscientização. Enfim, o que não se pode conceber é a incoerência. Não se misturam impunemente o Direito, a Política, a História, a Sociologia etc.(...) . Mais vale a clareza na delimitação do objeto, com resultados práticos e úteis, do que a miscelânea pretensiosa de infinita abrangência de fenômenos universais, sem qualquer utilidade”. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p.12-13.

1.2. Objeto do Estudo

Cuidamos aqui do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), voltando nossa atenção especificamente para as normas que regem sua incidência sobre rendimentos auferidos no exterior por meio de empresas controladas ou coligadas. Em virtude do método escolhido, não nos preocupam os motivos que levaram o legislador a editá-las ou, ainda, propagados instrumentos para coibir práticas qualificadas como elisão ou evasão fiscal. Considerações dessa índole acabariam por desviar o foco do processo interpretativo.

A partir da feição constitucional do imposto, pretendemos aferir a validade das normas que atualmente respondem pela tributação dos referidos resultados, mais especificamente aquelas veiculadas pelo art. 43, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Pressupostos metodológicos considerados fundamentais estão devidamente expostos, de modo que a forma de aproximação do texto visado, a perspectiva de análise, possa ser compreendida.

Partimos, com esse propósito, da origem do direito, como objeto cultural que é, resgatando a noção de sociedade e de cultura como realidades onde germinam os valores dos quais a conduta é resultante. Nesse estágio, sobressai o pensamento de Jhering, que elucida o mecanismo psicológico da conduta a partir finalidade. O contato com essas concepções, cremos, torna mais fácil a apreensão da forma de ser do direito.

Na compreensão desse processo de formação cultural assume capital importância indagar sobre o papel da linguagem, na sociedade, na vida. Essa providência nos levará a perceber sua função constitutiva, de condição mesma do conhecimento e do convívio social.

Com essa premissa deslocamo-nos para o domínio do direito, instante em que o tomamos como texto. A essa altura, valemo-nos dos subsídios da

análise do discurso, que trata o texto principalmente como efeito de sentido, derivado não apenas da articulação sintática de palavras, mas também das condições de enunciação percebidas pelo destinatário, que, junto com o enunciador, participa de sua construção. Seguimos, então, para o plano da norma jurídica, que resulta da construção do sentido pelo intérprete, estruturada em antecedente e conseqüente que se implicam logicamente. É nesse momento que percebemos o texto jurídico operando sempre com conceitos, cortes da realidade, porque precisa *representar logicamente a contextura particular das coisas e dos fatos*, como leciona Lourival Vilanova.⁶

Ainda nessa seara, procuramos esclarecer que as normas construídas a partir do texto legislado enquanto na abstração, não criam relações jurídicas. Estas surgirão com outro texto que veicule normas concretas. Trata-se da incidência da norma, que resulta da emissão, pelo agente competente, de novo texto veiculando norma concreta, amparada na operação lógica de subsunção. Esse, o processo de positivação do direito, a que se refere Paulo de Barros Carvalho⁷.

À luz dessas considerações, cumpriu-nos também indagar sobre a validade da norma e sua invalidação, pois o estudo propõe-se a subsidiar a invalidação de normas do sistema. Para o alcance desse objetivo tem grande importância o conhecimento do procedimento de interpretação. Nesse ponto, destacamos a intertextualidade do direito, na tentativa de demonstrar que em qualquer texto legislado aparecem outros textos, como referentes. Tem lugar, nesse tema, observações sobre estratégias discursivas que requerem do leitor um esforço de verdadeira escavação da linguagem. Muitas vezes, o discurso aparente do legislador desvia a atenção do intérprete, mantendo oculto outro discurso, onde se mostram normas incompatíveis com o sistema.

⁶ Sobre o conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1*. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p.14.

⁷ *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 9.

Apenas após a exposição desses pressupostos, sentimo-nos autorizados a investir na análise do texto jurídico propriamente dito. Passamos, pois, pelo conceito de Constituição e seu papel estruturante no Estado de Direito. Já no campo do Direito Positivo visamos o sistema constitucional tributário, mais especificamente o regime do imposto sobre a renda. Dele, dirigimo-nos para o Código Tributário Nacional, munidos da compreensão do conceito constitucional de renda, emitindo juízo sobre os dispositivos que tratam do imposto nesse diploma. Foi, assim, considerado o artigo 43 do Código, especialmente o texto que trata dos resultados auferidos mediante controladas e coligadas no exterior.

Finalmente, munidos de instrumentos suficientes para valorar o texto ordinário relacionado com o tema proposto, passamos ao exame da Medida Provisória nº 2.158/2001, seu artigo 74. Firmes nos pressupostos escolhidos, visitamos a doutrina acerca do tema e ratificamos nossa perspectiva de análise, que é diversa. Vasculhando o discurso do legislador, excluimos o referente a que induz o texto, o Código Tributário Nacional, que trata dos conceitos de disponibilidade, nas modalidades jurídica e econômica.

Essa perspectiva permitiu-nos construir a norma oculta no discurso da Medida Provisória, afastado o discurso aparente, que tem como hipótese de incidência circunstância em nada coincidente com o conceito constitucional de renda. Propomos, então, um modelo interpretativo que não recorre à idéia de ficção, pois despreza o conceito de disponibilidade. Parte da noção de que o juízo de validade da norma depende apenas e tão somente do seu contraste com a Constituição, pois é válida a norma que pertence ao sistema. Em nada interfere nesse juízo a ocorrência ou não dos fatos cujos conceitos estão na hipótese normativa.

2.

Preliminares Metodológicas

“Não há, no mundo, mais admirável obra do que a disciplina e sujeição da vontade humana, cuja solução concretizada apreendemos, com extensão a mais ampla, com a palavra sociedade”

Jhering⁸

2.1. Sociedade e Cultura: o Indivíduo e suas Realizações

Há uma força de atração insuperável que faz o homem buscar a companhia de seu semelhante. O convívio é imanente ao ser humano. O viver isolado opõe-se à sua natureza, contraria a inclinação natural da vida. É na convivência que o homem busca suas realizações. Tudo de um tem relação com outro. Na síntese de Jhering⁹, encontramos a noção precisa dessa característica humana:

“Ninguém existe por si próprio, como tampouco através de si mesmo. Ao revés, cada um vive através de outros e, ao mesmo tempo, por outros, não importando a existência ou não de intenção. Assim, como o corpo, que irradia o calor que recebeu do exterior, difunde o homem fluido intelectual ou ético que

⁸ JHERING, Rudolf Von. *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002, p. 75.

⁹ *Ibidem*, p. 66.

inspirou na atmosfera cultural da sociedade. Viver é respirar incessantemente: receber do ambiente e a ele devolver. Isto vale tanto para a vida física quanto para a espiritual. Toda relação de nossa vida humana contém tal 'existir-um-para-o-outro'”

Tal vocação indeclinável do homem leva-o a compartilhar interesses e agir mutuamente, tornando-o parte de uma coletividade. Dessa associação nasce a idéia de sociedade, *societas*¹⁰, que designa o homem relacionando-se com outros na busca do bem comum, numa relação reflexa, pois o que lhe favorece, favorece o grupo, e vice-versa.

Se buscar o social é fundamental ao homem, seu comportamento submete-se a essa interação constante com o semelhante. Há na sociedade uma troca que se renova permanentemente, de modo que aquele que age para os outros, age também para si, e ao agir para si, age também pelos outros¹¹. O que oferece à sociedade, oferece a si mesmo. O trabalho insere-se nessa concepção, como agir dirigido a todos. O esforço quotidiano coletivamente observado transforma-se numa imensa engrenagem, que vai movendo a sociedade em direção ao bem estar comum. O alimento da coletividade é o agir de cada um, que, invariavelmente, reflete no bem estar coletivo. Ainda que inerte, porém, o homem nutre o mecanismo social. Basta ser parte da sociedade que com ela contribui¹².

¹⁰ Em latim, “associação amistosa com outros”.

¹¹ Essa é uma conclusão fundamental de Jhering, a partir da qual chega o autor ao conceito de sociedade: “Esta, conseguintemente, pode ser definida como a organização efetiva da vida para e através dos outros e, de vez que o indivíduo é aquilo que é tão-só através dos outros, como a forma imprescindível da vida voltada para si mesmo. Ela é, em verdade, portanto, a forma da vida humana, simplesmente. Vida humana e vida social significam o mesmo.” *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002, p. 71.

¹² Observe-se que na visão do jusfilósofo alemão a situação do homem no mundo, especificamente, na sociedade, é a de maior proeminência, como, aliás, proclamavam os grandes pensadores da história. E é dela que se avança para a compreensão do processo cultural e da formação do direito. Tudo gira em torno do homem-social: “E fosse ele o mais diminuto trabalhador, ainda estaria participando dos fins dela. Não

Essa densa malha social, formada pelo incessante movimento, agir, dos indivíduos que a compõem, dá origem ao que se chama de processo cultural. É a criação do homem, para o homem, em evolução constante, gerando cultura. Ao agir, produzir, criar, transmitir, o indivíduo fomenta o processo cultural, a evolução daquilo que faz em prol de si e da coletividade. Cultura é, nesse sentido, notadamente amplo, o conjunto de manifestações do homem dirigidas à manutenção de sua vida social. É, pois, a obra do homem, muitas vezes na forma de conhecimento, que transcende gerações, contribuindo para a preservação da “mecânica social”. Sempre em vista a auto-preservação, como explica Miguel Reale¹³:

“As realizações da espécie humana ao longo do tempo, por mais que sejam complexas e multifacetárias, por mais que se desdobrem e passem por profundas crises de estrutura, jamais se desvinculam de sua base ou raiz fundante, que é dada pelo homem mesmo, tomado, não é demais repeti-lo, não em sua individualidade empírica circunscrita, mas como *eu participante de outros eus*, isto é, como pessoa, que é o indivíduo em sua dimensão *intersubjetiva*.”

Nota-se que a cultura compreende o que o homem produz em decorrência de sua vida social, com os outros. Onde há sociedade, há cultura, na medida em que o convívio humano impulsiona os indivíduos a agir, realizar¹⁴.

trabalhasse, absolutamente, mesmo assim o estaria fazendo ao falar, pois apenas com isso preserva vivo o vocabulário e o transmite. Não consigo imaginar nenhuma existência humana que seja tão pobre, tão desprovida de conteúdo, tão restrita, tão miserável que de alguma forma não beneficiasse a existência de outrem. Não raro tem alguém deste jaez trazido para o mundo o mais abundante fruto.” *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002. p.65.

¹³ *Experiência e cultura*. São Paulo: Bookseller, 2000, p.224.

¹⁴ Aqui, utilizamos a concepção ampla de cultura. José Luiz dos Santos esclarece-a, ressaltando a diversidade de sentidos que é atribuída ao vocábulo: “A primeira dessas concepções preocupa-se com todos os aspectos da realidade social. Assim, cultura diz respeito a tudo aquilo que caracteriza a existência social de um povo ou nação, ou então de grupos no interior de uma sociedade. Podemos assim falar na cultura francesa ou na cultura xavante. Do mesmo modo falamos na cultura camponesa ou então

Esse acúmulo das realizações humanas no âmbito social interfere no modo de agir de cada um, chegando mesmo a ditar padrões de comportamento. O homem faz a cultura, que passa por ela a se orientar. O processo cultural assume, assim, o controle do comportamento do homem na sociedade. O que o indivíduo agrega à sua realidade física, biológica, contribui para a formação da cultura e, portanto, norteia sua vida social.

O que é dado pela natureza alia-se ao indivíduo como ser que se associa ao semelhante e constitui uma realidade paralela, produto seu, essencial à sua continuidade. Assim é o fenômeno cultural que Miguel Reale¹⁵ segue esclarecendo:

“Trata-se, como se vê, de uma *realidade espiritual* (não natural, nem puramente psíquica, ou técnico-normativa etc.), na qual e pela qual se concretizam historicamente valores, ordenando-se as relações intersubjetivas consoante exigências complementares dos indivíduos e do todo social.”

As noções de cultura que permeiam o âmbito das ciências sociais em geral deixam entrever um ponto comum, indissociável do trato de qualquer questão cultural ou da construção de seu conceito. Lourival Vilanova ressalta que “*As interações e seus plexos ou condensações (grupos, subgrupos, formas de associação) repousam em substratos naturais, superando-os, contudo, em uma nova capa ôptica (para falarmos com Hartmann).*”¹⁶ É o homem que constrói uma realidade paralela à realidade da natureza, do dado natural. Sua vivência é

na cultura dos antigos astecas. Nesses casos, cultura refere-se a realidades sociais bem distintas. No entanto, o sentido em que se fala de cultura é o mesmo: em cada caso dar conta das características dos agrupamentos a que se refere, preocupando-se com a totalidade dessas características, digam elas respeito às maneiras de conceber e organizar a vida social ou a seus aspectos materiais.” *O que é cultura*. São Paulo: Brasiliense. 14ª impressão da 16ª ed., 2007, p. 24.

¹⁵ *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1999, 19ª ed., p. 697.

¹⁶ “Notas para um ensaio sobre a cultura”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. V. 2. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p.281.

construtiva. Enquanto a natureza lhe é dada, o homem orienta-se por seus valores, originados não de sua existência natural, física, mas da interação, do social¹⁷. Aí está a essência do conceito de cultura. O produto da existência do homem enquanto se relaciona com outros, interage, transmitindo conhecimento, construindo, mudando, evoluindo.

O indivíduo à margem da cultura desnor-teia-se, entrega-se a meros instintos, sem propósito, sem controle. Não é a cultura imposta pela natureza, mas construída pelo homem no seu inter-relacionamento¹⁸. Pode-se, pois, dizer que a cultura tem origem na ação do homem e acaba também por dirigi-la, ao incorporar referências, parâmetros, para o comportamento social. O processo de formação da cultura mantém-se em constante evolução, na medida em que o indivíduo atua, realiza, produz e transmite conhecimento, ingerindo na coletividade. Resulta dessa interatividade social perene a estipulação de padrões de conduta. Há estreita relação entre sociedade, cultura e comportamento, conduta. O agir do indivíduo perante seus pares no núcleo social cria a cultura em determinado momento e espaço históricos. Passa ele, então, a vincular-se aos padrões culturais da coletividade a fim de nela permanecer.

¹⁷ Vilanova dá ênfase ao fato “cultura” na construção de valores: “O psíquico, por si só, feito o corte abstrato no totum da cultura, é alheio à polaridade bom/mau, lícito/ilícito, justo/injusto, belo/feio, sagrado/profano.” “Notas para um ensaio sobre a cultura” *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 2.* São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p. 283.

¹⁸ Diz Miguel Reale: “A distinção entre natureza e cultura tem, penso eu, outra razão e alcance, resultando da verificação, feita no plano ontognoseológico, de que há um domínio da realidade (tomada essa palavra em seu sentido lato, como a totalidade dos objetos, desde os “físicos” até os “ideais”), há uma espécie de realidade que não comporta inovações (é o mundo da natureza) enquanto outra há que se singulariza pela possibilidade de nela se instaurar algo novo, e é o mundo da cultura. (...) No fundo, a natureza, por mais que contínua e indefinidamente se transforme, sempre se repete, no sentido de que toda transformação se subordina às suas leis imanes, ainda que, em certos casos, opere o “princípio de indeterminação de Heisenberg. Já no plano cultural, acrescenta-se algo à natureza com sistemática inserção do valor alterando o sentido dos eventos. Daí poder-se dizer que a natureza não foge à sua imane programação, admitida como pressuposto de sua cognoscibilidade positiva” Em outra passagem, conclui: “É o motivo pelo qual mesmo as ciências, como a Física ou a Química, que estudam os objetos naturais, são, enquanto estruturas ou modelos teóricos, bens de cultura, integrando o mundo cultural tanto como as formas de conhecimento cujo objeto já seja de per si um objeto cultural, produto do trabalho operoso do homem, como é o Direito, as Artes, os processos econômicos e éticos.” *Experiência e Cultura.* São Paulo: Bookseller, 2000, p. 295 e segs.

A formação da cultura a partir da interação social, justamente por não ser dada pela natureza, tem sua gênese no comportamento humano, e para ele se dirige. A compreensão dessa circunstância torna-se fundamental para a abordagem do direito, na medida em que este é um objeto cultural, criado, pois, pelo homem para propiciar o convívio social pacífico.

Mas a simples pressuposição da cultura, que brota do inter-relacionamento na sociedade, não basta à investigação da criação do direito e seu funcionamento. Perceber o que permite ao homem se relacionar e, conseqüentemente, fazer cultura, levar-nos-á ao princípio da compreensão do direito.

O meio que permite ao homem construir sua cultura também lhe possibilita criar o direito. A linguagem é, justamente, esse instrumento. As realizações atribuídas ao indivíduo no seio social são possíveis em virtude da linguagem, que serve como ponte à compreensão do outro. Só o sistema de linguagem permite a comunicação, a transmissão de mensagens. A linguagem é pois, o veículo do conhecimento. Ela nos leva a conhecer o mundo circundante além da percepção sensorial. E é por ela que a construção cultural se torna possível, eis que o indivíduo interage comunicando-se, transmitindo e recebendo conhecimento.

2.2. A Linguagem no Processo de Formação da Cultura

Relata Noam Chomsky que *“Galileu pode ter sido o primeiro a reconhecer claramente o significado da propriedade central, e uma das mais distintivas da linguagem humana: o uso de meios finitos para expressar uma vastidão ilimitada de pensamentos.”*¹⁹. E prossegue o estudioso dando-nos conta de uma interessante passagem dos “filósofos gramáticos de Port Royal”²⁰:

¹⁹ *Sobre natureza e linguagem*. Tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 53.

²⁰ *Ibidem*, p. 54.

“...deram um passo adiante referindo-se à “maravilhosa invenção” de um meio para construir, “a partir de vinte e cinco ou trinta sons, aquela infinidade de expressões que não têm qualquer semelhança com o que ocorre em nossas mentes e, todavia, nos tornam capazes de revelar [aos outros] tudo o que pensamos e todos os vários movimentos de nossa alma”

Evidente que a passagem acima remete-nos à língua, como manifestação de linguagem, como meio de comunicação. A ela o autor associa uma característica notável do homem que chama de “faculdade de linguagem”, “...componente do cérebro humano que é responsável por essas conquistas únicas e admiráveis”²¹. Diz tratar-se de uma “posse humana comum”²², de “parte do patrimônio genético, ainda que se manifeste apenas em estágio específico de amadurecimento e sob condições ambientais apropriadas.”²³

Seja ou não decorrente de uma característica biológica do ser humano, parece-nos correto assumir a linguagem como meio de construção da realidade. Obviamente, não a realidade física, dada pela natureza, o meio circundante, que apreendemos meramente com nossos sentidos, mas a realidade tal como a conhecemos e transmitimos.

Recordemos que o homem é um ser gregário por natureza. À sua necessidade de viver socialmente, associa-se o atributo da “faculdade de linguagem” a que se refere Chomsky. A existência de uma sociedade, por seu turno, depende da comunicação entre seus integrantes. Conseqüentemente, dela também depende a formação de cultura, das realizações humanas no convívio social. E a comunicação resulta do emprego da linguagem. Sem que haja linguagem que relacione o homem com seus pares não há o que transmitir,

²¹ *Sobre natureza e linguagem*. Tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 55.

²² *Ibidem*, p. 55.

²³ *Ibidem*, p. 57.

porque não há conhecimento. A linguagem nos permite conhecer e nos relacionar. Isto porque *“rios, batalhas, doenças, situações, movimentos, sentidos, etc. têm nomes porque a linguagem lhes dá uma vida própria, individualizada. É que a linguagem confere realidade ao mundo possível enquanto tal, fazendo o mundo humano dos sentidos, o mundo simbólico, onde o homem se move como diferente dos outros animais terrenos.”*²⁴

A existência sócio-cultural do homem depende da linguagem. Com o seu convívio, impulsionado pela linguagem, o homem vai tecendo a cultura, onde nascem os valores. Só o inter-relacionamento permite-lhe situar-se, conduzir-se de um modo ou de outro, segundo sua subjetividade. Mas sem a linguagem, o acesso ao inter-relacionamento é-lhe vedado. Assim sobressai o funcionamento da linguagem do indivíduo na sociedade e formação da cultura. Cria ele a língua, o código, atribuindo nomes aos objetos para permitir o processo comunicacional, onde nasce a cultura. *“uma coisa, uma qualidade, um evento, um estado de coisa, uma ficção...O único requisito é que um grupo cultural lhe atribua um nome, o “signi-fique”, o torne signo no jogo da linguagem, na trama da semiose. Mas é através da subjetividade que ele é apreendido; na maneira de o apreender, projetam-se as maneiras de ser, de crer, de fazer, de sentir, de pensar, modeladas pelas experiências anteriores e pelo meio sociocultural a que cada comunicante pertence”*, anota Peruzzolo²⁵.

Há, mesmo, uma realidade social construída pela linguagem, pois os objetos que nos cercam são apreensíveis na medida em que a linguagem criada pela prática social permite²⁶. Se não nos é dado pensar e falar sobre determinado

²⁴ PERUZZOLO, Adair Caetano. *Elementos de Semiótica da Comunicação*. Bauru: Edusc, 2004, p. 208.

²⁵ Op. cit. p. 209.

²⁶ Prossegue o autor, com apoio em Ferdinand de Saussure: “Por isso, ao se falar em construção do real precisamos entender que os acontecimentos sociais não são objetos que se encontram já feitos em alguma parte do mundo. É a linguagem que os monta e qualifica de tal modo que eles passam a existir somente à medida que a linguagem os elabora. Por isso, a comunicação é o lugar onde se produz o acontecimento social.” Curso de Lingüística Geral. São Paulo: Cultrix, 2001, p. 209-210.

objeto, o que só a linguagem propicia, é porque não o conhecemos. Nesse contexto, a linguagem é criadora da realidade. É condição do conhecimento. Como reporta Manfredo Araújo de Oliveira, essa perspectiva da linguagem rompeu as idéias filosóficas tradicionais para atribuí-la um papel fundamental no conhecimento humano, a partir da obra de Wittgenstein²⁷.

Advirta-se que conceber a linguagem como construtora da realidade social não significa, obviamente, negar a existência das coisas que cercam o homem, sejam naturais, sejam por ele concebidas. Mas a própria consciência opera em virtude da linguagem (exercitada por meio da língua) que se forma no meio sócio-cultural. Se entregue à perplexidade do isolamento, à margem do contato social que se faz pela linguagem, o indivíduo vive, mas sem a consciência do mundo, desorientado, desprovido de valores²⁸.

Lembra Roman Jakobson, nesse sentido, que “*a linguagem é de fato o próprio fundamento da cultura*”²⁹.

A linguagem permite ao indivíduo exteriorizar sua subjetividade, assumir valores (noções do certo e errado, justo e injusto etc.) e comportar-se de acordo com sua bagagem cultural. Explica-nos Lourival Vilanova³⁰:

²⁷ Ao referir-se ao *Tractatus lógico-philosophicus*, do filósofo alemão, abordando a segunda fase de sua obra (Investigações Filosóficas), esclarece o autor a idéia prevalecente: “Só temos o mundo na linguagem; nunca temos o mundo em si, imediatamente, sempre por meio da linguagem (IF 101-104,737,380,379,384). Entidades, atributos, as próprias coisas se manifestam em seu ser precisamente na linguagem. (...) A linguagem não é um puro instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado, é, antes, *condição de possibilidade para a própria constituição do conhecimento enquanto tal.*” *Reviravolta Lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Edições Loyola, 2ª ed., 2001, p.128-129.

²⁸ Como relata Neiva Pitta Kadota, assim ocorreu com Kaspar Hauser, personagem verídica do filme de Werner Herzog (Traduzido como “O Enigma de Kaspar Hauser”) que “Abandonado ou seqüestrado e, portanto, separado da família em seus primeiros anos de vida, foi confinado em um sótão, sem nenhum contato humano, surgindo com a idade de 18 anos, na cidade de Nuremberge, em 1828, sem conhecer o nome das coisas, ou seja, o mundo de representação simbólica da linguagem. (...) O filme do cineasta alemão...mostra bem a perplexidade do personagem diante de um mundo totalmente estranho em formas, dimensões, com pessoas, ruas, objetos que não eram de seu conhecimento e de sons por ele indecodificáveis.” *A construção da linguagem*. São Paulo: LCTE, 2006, p. 41-42.

²⁹ *Lingüística e Comunicação*. São Paulo: Cultrix, 2003, p. 18.

³⁰ “Notas para um ensaio sobre a cultura”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 2*. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p.284.

“Se suprimem-se as significações, os edifícios, as obras de arte, os livros de filosofia, os templos, e os instrumentos nada mais são que agregados de partículas, com propriedades físico-químicas e processos de natureza causal. O que chamamos território do Estado, como âmbito espacial de seu poder de império ou validez, nada mais é que um objeto da geografia física; o poder mesmo, um puro fato explicável dentro da seqüência causa-efeito; o templo, sem a dimensão do sagrado, um simples sistema de materiais e forças em equilíbrio; as coisas objeto do direito, puros entes físicos, ora em movimento, ora em repouso. O que converte puros sistemas físicos num parlamento, numa universidade, numa catedral, numa agência de governo, numa academia literária ou numa vivenda não reside nas propriedades físico-químicas de seus componentes elementares. Reside, sim, nas significações políticas, teórico-científicas, religiosas, estéticas em tudo isso impressas. Pelo que essas coisas valem, não por si mesmas, mas pelos fins, valores e sentidos. O que a princípio é mera impressão sensorial, o imediatamente dado, cobra sentido de *expressão*, converte-se em corpo de algo não-físico, em símbolo, quer dizer, em exteriorização visível de uma multiplicidade de significações. Por outro lado, as significações ou os valores do santo e do sagrado, do belo e do sublime, do justo e do injusto, da verdade e da falsidade sem a materialização objetiva não existem propriamente.”

As significações consistem, justamente, nas atribuições de significado, no tornar coisas, objetos, representativas de algo. Enquanto o signo é o meio pelo qual conhecemos as coisas, representando-as lingüisticamente³¹, o significado é a

³¹ Diz Saussure que “...os termos implicados no signo lingüístico são ambos psíquicos e estão unidos, em nosso cérebro, por um vínculo de associação.(...) O signo lingüístico une não uma coisa e uma palavra, mas um conceito e uma imagem acústica. Esta não é o som material, coisa puramente física, mas a impressão (*empreinte*) psíquica desse som, a representação que dele nos dá o testemunho de nossos sentidos” *Curso de Lingüística Geral*. São Paulo: Cultrix, 2001, p. 79-80.

própria representação desses objetos que nos vem à mente. A imagem (representação) psíquica que a eles está associada, em virtude da linguagem empregada³².

O comportamento do indivíduo, que é fruto de sua vontade, que, por seu turno, vem dos valores que preserva, tem relação com a formação cultural que se dá por meio da linguagem. A linguagem possibilita a sociedade e a cultura, que influenciam diretamente o indivíduo no seu modo de pensar, de agir.

O meio em que vive o indivíduo, sócio-cultural, influencia seu comportamento. Vale dizer, o ambiente sócio-cultural oferta uma série de valores, pautas de comportamento, para que o indivíduo, mediante seu livre-arbítrio, proceda de uma ou outra maneira.

Noções sobre o papel da linguagem e cultura na formação da sociedade são fundamentais ao estudo do direito, pois este é, sem dúvida, um objeto cultural. É linguagem, é texto. Manifesta-se de forma peculiar, impondo o *dever-ser*, um estado ideal de comportamento. Traz consigo a possibilidade da coação, da força. Com isto, institucionaliza na sociedade pautas de valores visando interferir na vontade do indivíduo e, conseqüentemente, dirigir seu comportamento.

³² Roland Barthes deixa clara a definição de significado: "... o significado não é uma coisa, mas uma representação psíquica da coisa (...) o próprio Saussure notou bem a natureza psíquica do significado ao denominá-lo *conceito*: o significado da palavra *boi* não é o animal *boi*, mas sua imagem psíquica...Essas discussões permanecem todavia impregnadas de psicologismo; preferiremos seguir talvez a análise dos Estóicos; estes distinguiam cuidadosamente (...) a representação psíquica (...) a coisa real, (...) e o "dizível" (...) o significado não é nem "representação psíquica", nem a "coisa real"; não sendo ato de consciência nem realidade, o significado só pode ser definido dentro do processo de significação, de uma maneira praticamente tautológica: é este "algo" que quem emprega o signo entende por ele." *Elementos de Semiologia*. São Paulo: Cultrix, 2000, p.46

2.3. Jhering: a Finalidade como Causa do Comportamento

As significações, como esclarece Lourival Vilanova, dão sentido aos objetos que nos cercam. Fazem-nos significar. E aqui, objeto deve ser tomado no sentido mais amplo: coisas, situações, acontecimentos etc. São estas significações, fruto do emprego da linguagem e criadas pelo convívio social, que vão formando a cultura. Esta, por sua vez, como vimos, interfere no modo de agir do indivíduo.

O direito estipula o *dever-ser*, o comportamento desejado, ideal, e cria sanções para o comportamento que viola este arquétipo de conduta. E por que o direito assim funciona? Por que estabelece pautas de condutas que devem ser seguidas, sob pena de serem aplicadas sanções aos infratores?

Porque o indivíduo orienta-se por uma finalidade, que interfere diretamente na sua vontade. Alguém age, sempre, visando alguma coisa, age em virtude de uma circunstância futura. A vontade está condicionada à finalidade.

“Destarte, a vontade, tanto quanto a natureza, necessita da causa eficiente. Todavia, na última, ela é de natureza mecânica: a causa (causa efficiens); na vontade, de natureza psicológica: a finalidade (causa finalis)”. É o que ensina Jhering, ao abordar o *motor* da conduta humana, de que resulta o agir³³. Quanto mais esclarecemos as razões da conduta, mais nos aproximamos da compreensão da forma que assume o direito, como regulador da conduta.

Esclarece o jus-filósofo alemão³⁴:

“A pedra não cai com a finalidade de cair, mas porque deve, i.e, por lhe ter sido retirado o apoio; o homem, entretanto, que age, fá-lo não em razão de um “porquê”, mas de um “para quê” –

³³ JHERING, Rudolf Von. *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002, p. 15.

³⁴ *Ibidem*, p. 16.

para, desta forma, conseguir algo. Este “para quê” é para a vontade tão indispensável quanto o “porquê” para a pedra; assim como o movimento da pedra é impossível sem causa, tampouco é possível o movimento da vontade sem finalidade.

(...)

A lei da causalidade, neste último sentido, enuncia-se do seguinte modo: nenhum fenômeno no mundo sensível exterior sem outro precedente que o tenha produzido ou, na fórmula conhecida: *nenhum efeito sem causa*. A lei da finalidade traz o seguinte enunciado: *nenhum querer* – ou, o que vem a ser o mesmo – *nenhuma ação sem finalidade*.”

A vontade do indivíduo tem, necessariamente, um impulso. Este, é aquilo que se pretende alcançar. O agir tem como causa a vontade, mas esta depende de um fator externo, que é a finalidade do ato: “*Quanto à finalidade, ao revés, o ser que por ela é posto em movimento apresenta-se de modo independente, ou seja, age. A causa pertence ao passado; a finalidade, ao futuro*”³⁵.

O fator cultural prepondera na finalidade da conduta do indivíduo e, portanto, no seu agir. São os valores culturais, de comportamento, absorvidos socialmente que nos conduzem. Isto significa que as conseqüências da ação são sempre determinantes na vontade de agir. O que quer com a ação é o que faz com que o indivíduo aja: “*Trata-se da representação (finalidade) viva no agente e que o impele a agir, mas o conteúdo desta representação é constituído justamente pelo que o agente deseja obter no futuro, e, neste sentido, cabe afirmar que, no que tange à volição, o motivo prático reside no futuro*”³⁶.

³⁵ JHERING, Rudolf Von. *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002, p. 16.

³⁶ Jhering explica com clareza o fato de ser a finalidade motivo determinante da vontade: “A vida animal, como a natureza concebeu e plasmou, é a afirmação da existência por energia própria (*volio*, e não *cogito*)”.

O indivíduo não age sem finalidade. A escolha entre agir de uma maneira ou de outra decorre imediatamente de sua vontade e mediadamente do fim que quer alcançar com a ação: “*De qualquer forma, que o fim possa vincular-se ao ato, ou de que natureza venha a ser, sem finalidade, este ato é inconcebível. Agir, simplesmente, e agir em virtude de um fim significam o mesmo; uma ação destituída de finalidade é um absurdo tão grande quanto um efeito sem causa.*”³⁷

Sendo a finalidade condição necessária para a vontade e, por conseguinte, para o comportamento, é nela que o direito se propõe a interferir visando realizar o *dever-ser*. Não interfere na vontade do indivíduo diretamente, mas atribui conseqüências à sua conduta. Ao fazê-lo, intervém na escolha do comportamento do homem, de modo que, ao agir, este passa a considerar também as conseqüências jurídicas de seus atos.

2.4. Direito como Texto: Construção da Realidade Jurídica

A forma que tem o indivíduo de se organizar, regular, de modo a viabilizar a vida em comum, segundo os valores predominantes em determinado tempo e espaço sociais, é a própria linguagem. É comunicando as pautas de

ergo sum); vida é relação finalista prática do vivente – sensibilidade, razão, memória – tem meramente o sentido de lastrear o ser vivente. A razão e a sensibilidade, sozinhas, não teriam condições de fazê-lo, não concorresse a memória: somente esta colhe e assegura na experiência o fruto de ambas para aplica-lo aos fins existenciais(...) As considerações tecidas até o momento mostraram-nos que a finalidade é a representação de algo futuro que a vontade pretende realizar. “Sem finalidade não há volição”. Expressando-se de modo negativo, temos: a volição, processo interior de formação da vontade, não se enquadra na lei de causalidade; o que a move não é a causa, mas a finalidade. Contudo, a realização da vontade, sua manifestação do mundo sensível recai na lei de causalidade. Aquele estágio é interior; este, o exterior. (...) Aquela representação de algo futuro distingue-se das demais representações por ser de natureza prática; contém uma exigência de ação; é um esboço de um até que as faculdades de imaginar e desejar apresentam. A aceitação desta proposta depende da preponderância de razões em seu favor sobre as que lhe são contra. Sem esta preponderância, a vontade não se põe em movimento, assim como a balança não o faz, quando o peso nos dois pratos é igual”. *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002, p. 16,18,19,20.

³⁷ *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002, p.21.

comportamento que deseja sejam observadas. O direito é resultado dessa necessidade de organização e, como linguagem construída pelo homem no seio social, é também um objeto cultural.

Como sistema de comunicação, o direito não poderia assumir outra forma que não a de linguagem. Assim como a realidade social se apresenta na forma de linguagem, a linguagem natural, do cotidiano, que nos dá conta dos fatos, circunstâncias, coisas, e que nos permite conhecer e transmitir conhecimento, o direito tem sua linguagem específica, que dialoga com a linguagem natural, mas que constrói uma realidade paralela. No direito prevalece a normatividade. A linguagem jurídica prescreve, porque quer interferir na conduta do indivíduo. E o faz com respaldo na força da coação. Tem, portanto, sempre, a ação como objetivo. Prescreve um comportamento ideal, que deve ser seguido. Assume, sim, a linguagem natural como suporte, pois a partir dela pode transmitir a mensagem prescritiva, mas acaba por constituir uma realidade própria que não se confunde com aquela na qual pretende interferir. As condutas referidas no texto jurídico não são reais no sentido de que efetivamente ocorrem ou ocorrerão. São condutas possíveis. Ou são condutas tomadas como pressuposto de condutas prescritas, ou são as próprias condutas prescritas. Em ambos os casos, o direito opera no campo do possível, conformando uma linguagem reguladora, inconfundível com a realidade da linguagem natural com a qual se relaciona.

Enquanto na linguagem natural se constitui o fato expressando “alguém invadiu a casa de fulano”, representando um acontecimento, o direito atribui à conduta possível “invadir a casa alheia” uma consequência jurídica. O texto jurídico não dirá se a conduta ocorreu ou não, mas apenas atribuirá uma consequência à sua ocorrência. Cria uma conduta nos limites de sua própria realidade, impondo-lhe uma consequência³⁸. É, justamente, ao selecionar na

³⁸ Gregorio Robles leciona que: “O característico da ação no direito é que este não a contempla – como às vezes, equivocadamente se afirma-, mas a constitui ou cria para regulá-la. Por exemplo, a norma penal

linguagem natural ações consideradas relevantes, a ponto de merecerem conseqüências que o direito cria outra circunstância, a jurídica, por meio de sua linguagem: “*A ação física de matar alguém existe independentemente do texto, mas ação jurídica definida como homicídio, só é possível em razão da preexistência do texto jurídico*”³⁹.

Como diz Lourival Vilanova, “*O direito é um processo dinâmico e juridicização e de desjuridicização de fatos, consoante as valorações que o sistema imponha, ou recolha, como dado social (as valorações efetivas da comunidade que o legislador acolhe e as objetiva como normas impositivas)*”⁴⁰. A criação do direito, com função reguladora de condutas, pressupõe a busca na dinâmica social das ações que integrarão a linguagem prescritiva. Como hipóteses às quais se reservarão conseqüências jurídicas. E a linguagem não se relaciona com a ação. Esta se exaure no tempo no espaço. O texto jurídico não traz a ação, o “movimento psíquico-físico”, para dentro do sistema. Uma determinada forma de linguagem há de relacionar-se com outra forma de linguagem. Isto, porque fora da própria linguagem não há realidade⁴¹. O direito é resultado de um corte da linguagem que constitui a realidade social.

Dizer que o direito apóia-se na realidade social para incorporar fatos, juridicizá-los, atribuindo-lhes conseqüências jurídicas, significa reconhecer que a

que estabelece a sanção para o homicídio não contempla o homicídio como se este fosse uma realidade natural prévia à norma, mas o constitui ou cria. É certo que há uma referência a uma suposta realidade natural, mas o que o ordenamento faz é delimitar sua própria realidade, que é a realidade do direito. Essa delimitação artificial consiste em constituir tal realidade jurídica e, simultaneamente, em regulá-la. *O direito como texto*. São Paulo: Manole, 2005. p.13.

³⁹ ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. São Paulo: Manole, 2005. p.29.

⁴⁰ *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: RT, 4ª ed., 2000, p. 145.

⁴¹ Ao referir-se às teorias retóricas, em contraste com as ontológicas, Paulo de Barros Carvalho adota as primeiras, valorizando a “auto-referência do discurso”, esclarecendo que “*A adoção desse princípio filosófico implica ver a linguagem como não tendo outro fundamento além de si própria, não havendo elementos externos à linguagem (fatos, objetos, coisas, relações) que possam garantir sua consistência e legitimá-la.*” *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª ed. 1999, p. 05.

construção do texto jurídico se dá a partir de um processo seletivo da linguagem natural. Assim expõe Paulo de Barros Carvalho⁴²:

“Ora, como toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não juridicizado. Vem desenhar, enfim, o território da facticidade jurídica.”

A linguagem jurídica é construída, portanto, a partir da seleção da linguagem social. O processo de construção dessa linguagem se dá pela conceituação. O conceito permite captar parte da realidade (no caso do direito, a realidade da linguagem natural) para inseri-la em outra camada de linguagem. Ao se conceituar, corta-se, seleciona-se de um universo cuja vastidão é inapreensível⁴³:

“Para a experiência imediata, o real se oferece múltiplo, complexo, rico em propriedade, em diferentes tipos de relação, regido por conexões diversas. Tal como se oferece não pode ser conhecido. Para conhecer, para que o pensamento possa representar logicamente a contextura particular das coisas e dos fatos, necessário se faz proceder a uma decomposição analítica dessa complexidade constitutiva do ser real.(...) A tarefa de desarticular o real em séries é cumprida pelo conceito. É o conceito social – para continuar o exemplo anterior- que permite destacar, com pureza lógica, da variedade de objetos, aqueles que correspondem à figura abstrata estabelecida pelo pensamento.”

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2ª ed. 1999, p. 11.

⁴³ “Sobre o conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1*. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p.14.

E, por isso mesmo, é considerado *texto*. Nesse sentido, afirma Gregorio Robles que “*A prova palpável de que o direito é texto está em que todo ordenamento jurídico é suscetível de ser escrito, isto é, de ser convertido em palavras. Até mesmo as normas que não nascem escritas, aquelas que são consuetudinárias, têm essa característica. O direito é linguagem no sentido de que sua forma de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita.*”⁴⁴

O texto é uma construção lingüística. Compreende, assim, a enunciação e o enunciado. É resultado da língua em funcionamento⁴⁵, do processo de enunciação, que consiste no “*ato pelo qual o sujeito faz ser o sentido*”⁴⁶, a partir do emprego do código lingüístico.

A enunciação, processo, culmina no enunciado, a estrutura sintática dotada de sentido. Enuncia-se articulando-se as unidades do código, língua, visando a produção de sentido. O enunciado é decorrente desse encadeamento lógico concebido com a enunciação⁴⁷.

O texto é o conjunto desses módulos de significação, no qual sobressai uma mensagem. Deve ser visto como o tecido formado das unidades dotadas de sentido, de significação. Como proclama Peruzzolo: “*O texto é aquilo que foi tecido (composto) como uma unidade. Ele é uma tessitura de signos para servir de mensagem, de entre os comunicantes. É por isso que na Semiologia dos Discursos (veremos isso em outra unidade) o texto tomado como uma tessitura de sentidos vai chamar-se ‘discurso’, porque tem sempre os sujeitos*

⁴⁴ *O direito como texto*. São Paulo: Manole, 2005. p.02.

⁴⁵ Trata-se da assertiva do lingüista Emile Benveniste, mencionada por Eduardo Guimarães, no seu *Os limites do Sentido – Um estudo histórico e enunciativo da linguagem*. Campinas: Pontes, 2005, p. 47.

⁴⁶ Eric Landowski, *apud* FIORIN, José Luiz. *As Astúcias da Enunciação*. São Paulo: Ática, 2001, p. 31.

⁴⁷ “o que se diz ou aquilo que é dito pelo texto”, como explica Neiva Pitta Kadota, em *A construção da linguagem*. São Paulo: LCTE, 2006, p. 37.

comunicantes implicados nele. Pode ser também um gesto, por exemplo, o guarda de trânsito que levanta o braço para significar 'pare'”⁴⁸.

O propósito do texto, como veículo de comunicação, é transmitir determinada mensagem. Um texto existe porque resulta de uma enunciação e, como conjunto de significações, atinge um co-enunciador que participa de sua construção ao re-construir a mensagem⁴⁹. O destinatário da mensagem participa da produção textual, na medida em que também constrói seu sentido. Paulo de Barros Carvalho⁵⁰ ressalta as duas perspectivas possíveis para considerar o texto:

“Desse modo, podemos mencionar o texto segundo um ponto de vista interno, elegendo como foco temático a organização que faz dele uma totalidade de sentido, operando como objeto de significação no fato comunicacional que se dá entre emissor e receptor da mensagem, e outro corte metodológico que centraliza suas atenções no texto enquanto instrumento da comunicação entre dois sujeitos, tomado, agora como objeto cultural e, por conseguinte, inserido no processo histórico-social, onde atuam determinadas formações ideológicas.”

No direito, essa interação por meio da linguagem, do texto, é evidente. O texto jurídico, escrito ou não, é aplicado por meio de um processo interpretativo, de construção de sentido, que gera novo texto. Texto esse, também jurídico, emitido pelo órgão competente, que passa a fazer parte do sistema ou

⁴⁸ PERUZZOLO, Adair Caetano. *Elementos de Semiótica da Comunicação*. Bauru: Edusc, 2004, p. 102.

⁴⁹ Há, nessa concepção, uma perspectiva mais ampla do texto, inserindo também o receptor da mensagem. Assim, Ingedore Villaça Koch: “Poder-se-ia, assim, conceituar o texto como uma manifestação verbal constituída de elementos lingüísticos selecionados e ordenados pelos co-enunciadores, durante a atividade verbal, de modo a permitir-lhes, na interação, não apenas a apreensão de conteúdos semânticos, em decorrência de processos e estratégias de ordem cognitiva, como também a interação (ou atuação) de acordo com práticas socioculturais”. *O texto e a Construção dos Sentidos*. São Paulo: Contexto, 2007, p. 27.

⁵⁰ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, 2ª ed., p. 93.

ordenamento. O ato de aplicação é ato de decisão, que constrói o sentido do texto jurídico fazendo atuar a prescrição pretendida.

Tomar o direito como *texto*, camada de linguagem que, intertextualmente, relaciona-se com a linguagem social, natural, implica reconhecer que sua compreensão decorre de uma análise *textual*. Isto é, analisa-se o direito como se analisa um texto: *“Como texto, o direito é suscetível das análises típicas de qualquer outro texto. Por essa razão, a teoria do direito pode ser caracterizada como uma teoria hermenêutica-analítica, ou, para empregar uma palavra mais simples comunicacional. Pragmática, semântica e sintática são as três operações possíveis do texto jurídico”*⁵¹

A mensagem latente no texto jurídico é sempre prescritiva, porque pretende conduzir condutas. A conduta passa, portanto, a ser regulada. Tem, no texto jurídico, sua diretriz. Não há, de forma alguma, contato da conduta regulada, prevista no texto jurídico, com a ação do indivíduo. Esta se realiza independentemente do direito. Este, do mesmo modo, subsiste num contexto próprio, independente dos acontecimentos sociais, da realização ou não das condutas reguladas.

O texto integralmente observado forma um sistema, um conjunto ordenado, um contexto. A normatividade lhe é ínsita, como regulador de condutas, mas não há comunicação com o plano da linguagem natural fora do sistema, isto é, a verificação da existência dessa normatividade, ou da própria validade dos elementos do sistema independe do que ocorre fora dele. Em outras palavras, a ocorrência ou não de determinada conduta prevista em norma jurídica não interfere na validade dessa norma.

A ação, que está na linguagem natural, passa ao texto jurídico conceitualmente. A linguagem jurídica traz da linguagem natural o que lhe

⁵¹ ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. São Paulo: Manole, 2005. p.02.

convém, o que é relevante segundo os valores prevalentes. Justamente por ser conceitual a apreensão da linguagem natural, pois a ação física é inapreensível, o direito subsiste de forma independente⁵²:

“Pôr a ação significa que não existe para o direito ação que não tenha sido previamente determinada pela norma. (...) Estando a ação constituída como procedimento ou forma pela norma de direito, permanece no texto como algo potencialmente realizável. A ação constituída pela norma, mas não realizada, não é uma ação propriamente dita, mas a regulação da ação. Por um ponto de vista intrínseco é indiferente que a ação se realize ou não na vida real. No plano do texto jurídico considerado em si mesmo, a ação existe desde que contemplada no texto. A realização da ação constitui um *a posteriori* em relação ao texto jurídico, uma *entrada em cena* (ainda que a entrada em cena não tenha o mesmo sentido que tem na peça teatral, na qual o ator representa a ação e não tem liberdade para deixar de representa-la).”

Tal conclusão é fundamental não só para a compreensão da formação do direito, como para sua interpretação. A operação de construção do sentido, na apreciação da validade de normas jurídicas, deve assumir a independência da linguagem prescritiva com relação a linguagem natural. Isto é, juízos acerca da validade de normas jurídicas devem ter como referência apenas e tão somente o sistema jurídico, sem interferência de qualquer outro, mormente o sistema da linguagem social, onde têm lugar os fatos sociais.

O que ocorre no domínio dos fenômenos sociais é irrelevante para se aferir a validade das normas.

⁵² ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. São Paulo: Manole, 2005. p.43-44.

2.5. Dever-ser como Essência do Direito

2.5.1. O dever-ser na estrutura lógica da linguagem prescritiva

Reconhecida a forma de manifestação do direito, o texto, cumpre-nos compreender a forma que assume o texto, pois o fim de regular, de orientar a conduta social, garante-lhe certa feição.

Tenhamos em mente, sempre, que o direito é um fenômeno complexo, passível, pois, de ser submetido a análises de diversas naturezas. Como leciona Lourival Vilanova: *“Podemos submetê-lo a um tratamento histórico ou sistemático, científico-filosófico ou científico-positivo, daí resultando a história do direito, a sociologia do direito, as ciências particulares do direito e a filosofia jurídica em seus vários aspectos. Em cada um destes pontos de vista considera-se o direito sob um ângulo particular e irreduzível. É a complexidade constitutiva do direito que exige essa variedade de perspectivas”*⁵³. Ao pretendermos desvendar a essência do direito, invariável, que serve de arquétipo para qualquer manifestação de ordem normativa, precisamos despojá-lo do conteúdo material da linguagem que traz a carga cultural, valorativa.

O alcance do conceito apto a definir a manifestação do direito tal como verificada universalmente, depende, portanto, do desprendimento da variabilidade natural dos ambientes sócio-culturais em que está presente. Não se pode conceituá-lo à luz de toda carga valorativa, cultural, que sobre ele recai em cada ponto do globo. Os conceitos seriam tantos quantos fossem as experiências colhidas em dado momento no tempo e no espaço, porque *“O direito é um fenômeno histórico. Tem origem e tem uma trajetória de evolução própria. Não é algo estável. A sua variação obedece às circunstâncias de tempo, de lugar e de*

⁵³ “Sobre o Conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1.* São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p.32.

*cultura. As normas, cuja pluralidade constitui o sistema jurídico vigente para cada cultura, apresentam conteúdo vário e mutável.”*⁵⁴

Há que se extrair do direito globalmente observado a nota comum, presente em toda e qualquer manifestação jurídica, pois ali estará o núcleo, a essência do conceito universal⁵⁵. O que haveria de comum em todo e qualquer texto jurídico. Por essa razão, tal conceito há de ser formal, desprovido do conteúdo que varia em cada ordenamento jurídico. Os intermináveis valores que busca realizar, segundo o contexto sócio-cultural em que se aplica, não servem ao objetivo de descobrir seu núcleo, sua essência imutável. *“Um sistema de direito positivo continua sendo direito, não obstante sustentar a desigualdade social, e ainda mesmo que não reconheça a liberdade para todos, qual ocorre no direito antigo, com o regime da escravidão. A juridicidade encontra-se quer no direito justo, quer no direito injusto. E, se isto é verdade, a consequência é que não se pode conceituar o direito, como conceito lógico universal, levando em conta a sua direção axiológica. O direito está dentro da cultura, em todo o objeto no qual confluam as condições formais da juridicidade, independentemente de se realizar ou não a justiça, a paz, a prosperidade ou qualquer ideal jurídico.”*⁵⁶

⁵⁴ E prossegue o Professor Vilanova demonstrando a impossibilidade de se “conceituar” o direito a partir do conteúdo que ostenta nas diversas culturas. “(...) Ante essa mutabilidade e multiplicidade do direito, qual o fundamento pelo qual podemos aplicar o conceito do direito? Se o conceito é aplicável a manifestações tão diversas, é que, sob a fenomenologia histórica do direito, existe um substrato homogêneo, com mais rigor, idêntico, que proporciona unidade na multiplicidade, constância na variação. Romano, grego, germânico, civil, comercial, penal, constitucional, positivo, natural, etc., todos estes termos fixam notas adjetivas, que repousam no substantivo direito. O direito é o conceito genérico supra-ordenado, o conceito supremo ao qual estão subordinados os conceitos específicos apontados.” “Sobre o Conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1.* São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p.33.

⁵⁵ Conclui que “Na esfera dos objetos jurídicos, o conceito do direito, para ser universal, há que abstrair de todo conteúdo, fixar unicamente a forma necessária dentro da qual tem acolhida todo conteúdo possível.” “Sobre o Conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1.* São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p. 37.

⁵⁶ “Sobre o Conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1.* São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p. 45.

Foi assim que Kelsen chegou ao *dever-ser*, a essência do direito verificável em qualquer sistema que se examine. Retirou o conteúdo, para identificar a forma, isolada.

A ordem coercitiva que tem por propósito conduzir o comportamento dos integrantes da sociedade aperfeiçoa-se a partir de mensagens prescritivas que assumem forma específica, necessária e suficiente ao fim regulador. Essa forma de comunicar reveste-se de um caráter imperativo, que impõe comportamentos. Daí a existência de normas: “*A norma é a expressão da idéia de algo deve ocorrer e, em especial, de que um indivíduo deve se conduzir de certa maneira. Nada é dito pela norma sobre o comportamento efetivo do indivíduo em questão.*”⁵⁷. Há uma realidade criada paralelamente ao universo do *ser* onde as coisas ocorrem. O *dever-ser* é o domínio do direito, cuja linguagem visa regular condutas. É o substrato encontrado em qualquer norma. Tomando-se uma norma, colhida na experiência de observação de um dado sistema jurídico, e retirando seu conteúdo mediante abstração, já que este varia em virtude da linguagem empregada e dos valores ali depositados, resta a essência, o *dever-ser*. Reduzida a uma estrutura formal, a mensagem da norma é sempre uma conduta que *deve ser*. Com precisão, conclui Lourival Vilanova⁵⁸:

“O Direito é uma forma específica do *dever-ser*. Esta estrutura normativista do direito parece, à primeira vista, apenas comportar uma consideração valorativa. Mas uma atitude neutral perante o *dever-ser*, a atitude lógica é, todavia, plenamente compatível com um objeto normativo como o direito. A conceptualização formal do direito representa esse ponto de vista neutral ante o *dever-ser* jurídico. Ante a realidade jurídica que a experiência oferece, o conceito formal limita-se a recolher o *dever-ser* enquanto é um

⁵⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.51.

⁵⁸ Sobre o conceito de direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. V.1. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003, p.45.

mero fato que se efetiva, sem valorizar, sem exaltar ou diminuir o conteúdo axiológico dessa realidade. Considera o dever-ser como uma forma lógica peculiar às proposições jurídicas, sem questionar se o conteúdo do dever-ser da proposição deva ser em virtude de seu intrínseco valor.”

O *dever-ser* é sempre dirigido à conduta, pois é esta que o direito visa atingir. A conduta é estipulada pelo direito, como um ideal, não correspondendo à conduta real do indivíduo. O direito diz o que deve ser, não o que é: “*O 'dever ser simplesmente expressa o sentido específico em que a conduta humana é determinada por uma norma. Tudo o que podemos fazer para descrever esse sentido é dizer que ele é diferente do sentido em que dizemos que um indivíduo efetivamente se conduz de certo modo, que algo de fato ocorre ou existe.*”⁵⁹ .

Lourival Vilanova⁶⁰ dá-nos também um retrato perfeito da distinção entre o domínio do direito e o domínio dos fatos sociais:

“O direito não prescreve que se vão verificar ocorrências naturais e condutas humanas. Nem tampouco descreve o que factualmente acontece no mundo exterior. Descreve possíveis ocorrências nesse mundo, que se alojam em hipótese, cujos referentes são fatos. Depois vincula (prescritivamente), a essas possibilidades fáticas, efeitos, cujo caráter deôntico (obrigatório, permitido, proibido) somente como condutas, podem ser. Tanto os fatos naturais quanto os fatos de conduta podem ser correlatos das hipóteses fáticas. Correlatos de conseqüências, efeitos (eficácia interna), somente condutas em recíproca interferência podem ser.”

⁵⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.51.

⁶⁰ *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: RT, 4ª ed., 2000, p.52

E, esse comando que visa a conduta, evidentemente, pressupõe o livre arbítrio, a liberdade do indivíduo no meio social. Em notável investigação sobre a liberdade como suposto do ordenamento jurídico, Angela Pacheco transcorre valiosas obras da filosofia e conclui: *“Demonstra-se, assim, o quanto a liberdade, a liberdade de pensamento, de expressão, de culto, é intrínseca ao ser humano. Passam-se mil, dois mil, três mil anos e a história se repete: a luta do homem pela liberdade. É uma condição humana ínsita, caríssima e que, com a evolução das sociedades, passou a ser suposto do Direito das Nações.”*⁶¹ No mesmo sentido, lembra Vilanova: *“A norma de direito ter como substrato a conduta humana é característica necessária e não meramente possível. Com efeito, só a conduta é capaz de ser regulada normativamente, pois somente a conduta é passível de liberdade e a liberdade é a condição de possibilidade de todo dever-ser”*⁶².

A linguagem que pretende dirigir a conduta há que ser prescritiva, impositiva de comportamentos. Dentre as inúmeras finalidades⁶³ a que serve a linguagem no processo comunicacional, quando com ela se pretende “alterar o estado de coisas”, como lembra Vilanova, é-lhe dada uma feição particular, para que veicule uma mensagem de ordem.

Como expressão desse *dever-ser* dirigido à conduta, a norma jurídica, tomada simplesmente na sua forma lógica, abstraído o conteúdo que a preenche por meio da linguagem, resume-se a “Se A é, B deve-ser”⁶⁴. É justamente essa

⁶¹ *Ficções Jurídicas Tributárias*. Tese de Doutorado em Direito. São Paulo, PUC, 2006, p. 68-69.

⁶² Sobre o Conceito do Direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1*. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p. 45.

⁶³ “A linguagem funciona em várias direções. Ora expressa estados interiores do sujeito, ora expressa situações e objetos que compõem a textura do mundo externo. Nem sempre funciona com fim cognoscitivo, como linguagem-de-objetos. Às vezes é veículo de ordens, no sentido genérico, pretendendo alterar o estado de coisas.(...)” VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p.39.

⁶⁴ “Em rigor, “o dever-ser” é expressão sintática, é uma partícula operatória que se encontra na estrutura dos enunciados normativos, participando na sua lei de composição interna.” VILANOVA, Lourival. “Analítica do Dever-ser”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 2*. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003, p. 59.

descoberta do esquema lógico da linguagem jurídica que permite identificar a norma de direito. O arquétipo lógico é aplicável a qualquer manifestação jurídica, justamente, por ser forma, esquema, o qual comporta uma série de variáveis: *“Forma que é como roupa feita que cabe em vários e não é feita para ninguém em particular.”*

O arquétipo lógico resulta da análise textual. O contato com o texto, no plano de expressão, possibilita a ascensão a um outro plano, o da construção do sentido, da significação. Antes da descoberta da estrutura formal da mensagem prescritiva, o intérprete percorre o plano da expressão do texto para chegar à construção do sentido. Ali encontra, no texto, o dever-ser revestido da linguagem jurídica, empregada pelo órgão competente. Descobre, assim, a unidade do sistema que tem a forma lógica do *dever-ser*, a norma jurídica⁶⁵.

2.5.2. Norma jurídica

Diz Norberto Bobbio que *“O que interessa ao jurista quanto interpreta a lei é o seu significado”*⁶⁶. Sim, porque a mensagem prescritiva está no sentido que do texto se constrói. Se a pretensão é dirigir a conduta, há que se utilizar a linguagem adequada, pois para que uma pessoa *“venha a conhecer certos fatos e desejar certas conseqüências, é necessário informa-la e suscitar-lhe um determinado estado de espírito.”*⁶⁷.

⁶⁵ Eis o exemplo do Professor Vilanova: “Em linguagem do Código Civil: “Art. 2º - Todo homem é capaz de direitos e obrigações na ordem civil”. Essa linguagem técnica do Código encobre a linguagem lógica: dado o fato de ser homem, deve ser a capacidade... Em linguagem simbólica: se se dá F (o fato de ser homem), então dever ser (o sujeito) S. Evidentemente, sem norma de um ordenamento positivo, que valorando a qualidade de ser homem atribua a qualificação jurídica de pessoa, ninguém é sujeito-de-direito.” *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p.70.

⁶⁶ *Teoria da Norma Jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, São Paulo: Edipro, 2001, p.74.

⁶⁷ *Ibidem*, p.79.

A norma jurídica é o sentido construído do texto jurídico. Pode-se, dizer, a mensagem prescritiva propriamente dita.

Porque a linguagem que objetiva a conduta, com fim regulatório, deve assumir uma forma específica, de todo e qualquer texto do direito emerge uma mensagem de ordem, que é norma. Lê-se em Kelsen que:

“Norma dá a entender a alguém que alguma coisa deve ser ou acontecer, desde que a palavra ‘norma’ indique uma prescrição, um mandamento. Sua expressão lingüística é um imperativo ou uma proposição de dever-ser.

O ato, cujo sentido é que alguma coisa está ordenada, prescrita, constitui um ato de vontade. Aquilo que se torna ordenado, prescrito, representa, *prima facie*, uma conduta humana definida. Quem ordena algo, prescreve, quer que algo deva acontecer”⁶⁸

Do plano de expressão do texto jurídico é que o intérprete partirá para, construindo seu sentido, visualizar um juízo que assume estrutura bipartida. A norma jurídica é, justamente, o produto da percepção do intérprete acerca do texto. É um juízo criado a partir de sua leitura. Está no plano do sentido, construído pela operação mental suscitada do contato com o domínio gramatical, das palavras escritas.

Paulo de Barros Carvalho leciona que “*a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador*”⁶⁹. Daí a conclusão de que a norma jurídica está no

⁶⁸ *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986, p. 2.

⁶⁹ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 08. E prossegue o autor:

“Tenhamos presente que a norma jurídica é uma estrutura categorial, construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu

plano das significações da linguagem, ou seja, não se confunde com seu suporte físico, gramatical, o qual apenas suscita um juízo a ser construído pelo próprio leitor. Eros Roberto Grau, no mesmo sentido, afirma: “*A norma encontra-se em estado de potência involucrada no texto e o intérprete a desnuda. Neste sentido – Isto é, no sentido de desvencilhamento da norma de seu invólucro: no sentido de fazê-la brotar do texto, do enunciado – é que afirmo que o intérprete “ produz a norma”*”. *O intérprete compreende o sentido originário do texto e o mantém (deve manter) como referência de sua interpretação(Gadamer)*”⁷⁰.

A estrutura formal da norma, já se viu, assume o sentido de *dever-ser* (Se A é, então B deve ser). Qual o conteúdo, na linguagem empregada pelo produtor da norma, que preenche essa estrutura formal, somente se descobre pela incursão no texto do Direito Positivo.

É possível, porém, saber que tipo de enunciados há no texto jurídico que permitem a construção de seu sentido na forma de norma jurídica. Não há como prescrever uma conduta sem que a ela esteja atrelada uma conduta ou uma situação prévia. Para que uma conduta *deva-ser* é preciso que uma circunstância, antes, *seja*.

O direito colhe fatos sociais para atribuir-lhes conseqüências. A linguagem prescritiva em que se assenta a norma jurídica assume, pois, uma estrutura bipartida, dúplice, composta por um antecedente e um conseqüente unidos por uma relação de imputação. A norma descreve no seu antecedente uma hipótese de um acontecimento qualquer, cuja ocorrência possibilita a irradiação dos efeitos previstos no conseqüente, o comando normativo.

espírito. É por isso que, quase sempre, não *coincidem* com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei. Provém daí que, na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica. E quando isso acontece o exegeta vê-se na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, sair dele, fazendo incursões pelo sistema”. Op. cit., p. 111.

⁷⁰ *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p.22.

Há na norma, necessariamente, a previsão de uma circunstância de possível ocorrência no meio social. É sua *hipótese*, como descreve Lourival Vilanova⁷¹:

“Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regra de conduta dotada daquela “juridicidade formal” (Del Vecchio), aí encontramos sua composição dual. Podem as partes, os elementos, que inexistem por si só, estarem dispersos na legislação positiva, integrando corpos jurídicos, como os chamava Jhering, os mais diversos. Todavia, recompondo logicamente temos: parte ou membro da norma que tem a função de *descrever possível ocorrência no mundo*, possível modificação do estado de coisas que entretêm a instável circunstância humana. É a *hipótese* da norma (seu antecedente, pressuposto, prótase, como se denomine).

A Hipótese delinea um possível estado de coisas. Que pode já se ter verificado, por isso, imodificável ficou, como ponto fixo para relacionar conseqüências, estas, sim, normativamente determinadas. Tampouco a hipótese traça o que com necessidade factual (física, biológica) ocorrerá. Para a hipótese, o que ocorreu, ocorre ou ocorrerá é tomado a título de possibilidade, como possível ponto de referência (axiologicamente relevante) para condicionar a vinculação de conseqüências para a conduta humana.”

Na construção da hipótese normativa promove o produtor da norma um corte na realidade social, valendo-se da linguagem natural para inserir no texto jurídico, uma circunstância que, segundo os valores prevalentes, é relevante

⁷¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p.84-85.

a ponto de merecer uma consequência jurídica: “*O sistema preestabelece, prepõe, pré-constitui, pré-seleciona: dos fatos do mundo físico e social separa que fatos irão compor o universo juridicamente qualificado; que fatos serão fatos jurídicos, que possíveis condutas serão efeitos (eficácia) desses fatos juridicizados...*”⁷²

Apreende-se a realidade social na linguagem normativa conceituando, classificando. O corte do real só pode ser feito por meio de conceitos que são, por excelência, o meio para apreensão selecionada da infinita gama de possibilidades da vida social.

Com Hart⁷³ vemos o porquê dessa característica do texto jurídico:

“Se não fosse possível comunicar padrões gerais de conduta que multidões de indivíduos pudessem perceber, sem ulteriores directivas, padrões esses exigindo deles certa conduta conforme as ocasiões, nada daquilo que agora reconhecemos como direito poderia existir.

Daí resulta que o direito deva predominantemente, mas não de forma alguma exclusivamente, referir-se a categorias de pessoas, e a categorias de actos, coisas e circunstâncias, e o seu funcionamento com êxito sobre vastas áreas da vida social depende de uma capacidade largamente difundida de reconhecer actos, coisas e circunstâncias particulares como casos das classificações gerais que o direito faz”

A variabilidade natural da linguagem, aliada ao seu emprego impreciso pelo produtor do texto jurídico, frequentemente dificulta a construção da mensagem prescritiva. Cumpre ao intérprete esforçar-se para, construindo o sentido do texto, identificar a norma, em cujo antecedente há a previsão de

⁷² *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: RT, 4ª ed., 2000, p. 83.

⁷³ HART, L.A. Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 137.

conceitos de fatos sociais, enquanto à qual está associada a imposição de uma conseqüência, alojada já na outra parte, chamada de prescritor ou conseqüente⁷⁴.

As duas partes da norma, inseparáveis, estão conectadas. A circunstância prevista no antecedente apenas implica a conseqüência por que estão relacionadas logicamente. Essa implicação dá-se sempre em um dos três modos normativos: obrigatório, proibido ou permitido. A conduta implicada pela ocorrência da hipótese estará, necessariamente, vinculada a um dos modos⁷⁵.

Da incidência da norma, surge a relação jurídica, sempre entre sujeitos, pois, somente a conduta de um pode ser obrigatória, permitida ou vedada, se possível conduta de outro, com a força própria do direito, para compelir o primeiro. E essa relação se perfaz porque a implicação que une hipótese e conseqüência, normativas, é regida pelo conteúdo do *dever ser* (Kelsen) expresso nos modos permitido, obrigatório ou proibido. O direito não diz que verificado o fato “dano” o autor “indeniza o prejudicado” e, como se as condutas fossem regidas pela causalidade natural, o “dano” ensejasse, automaticamente, a “indenização”. A norma prescreve que, dado o fato “dano”, *deve* o seu autor “indenizar o prejudicado”, presente o nexo de causalidade entre a conduta danosa e o dano efetivo. O modo obrigatório qualifica a conduta de “indenizar o prejudicado”, a ser reclamada por força da constatação do “dano” que instaura a relação jurídica entre autor do “dano” e o “prejudicado”, ao qual se atribui a

⁷⁴ Von Wright, o precursor da lógica deôntica, esclarece que o previsto no antecedente normativo é "aquella condición que tiene que darse para exista la oportunidad de hacer aquello que es el contenido de una norma dada (excluidas las reglas ideales)" (*Norma y acción*, Tecnos, Madrid, 1970, p. 88, *apud* Daniel González. *Acción y Norma en G.H. Von Wright*. Madrid: LAGIER, Centro de Estudios Constitucionales, 1995, p.294

⁷⁵ Djalma Bittar esclarece que: “o conceito de “relação” exprime o termo lógico para o enlace entre o suposto e a conseqüência contidos na estrutura da norma; que, na realização desse suposto jurídico, deve produzir-se a conseqüência de direito; que, por conseguinte, o nexo implicacional que liga o suposto à conseqüência ou tese está constituído por um “dever-ser”; que o “dever ser” jurídico é um conceito eminentemente formal que não pode ser confundido com o nexo causal da natureza; que, por sua vez, a relação jurídica inexoravelmente instaurada por força da subsunção do conceito da norma ao conceito do fato, nada mais é do que o efeito jurídico que se traduz pela eficácia jurídica dessa mesma norma”. BITTAR, Djalma. *Relação Jurídica Tributária em Nível Lógico*. São Paulo: LTr, 1993, p.59.

faculdade de exigir a “indenização”, que passa a ser o objeto da conduta prescrita.

Relembre-se que a norma existe independentemente do dano, ou da indenização. Se ocorrida ou não a previsão da hipótese, é irrelevante para efeito de emissão de um juízo de validade da norma. Se cumprido ou não o mandamento norma, também não importa para esse propósito.

Aliás, como disse Hart⁷⁶:

“A questão relativa a quantas pessoas devem obedecer a quantas ordens gerais desse tipo e durante quanto tempo, para que haja direito, não admite mais respostas definitivas do que a questão respeitante a quantos cabelos menos deve um homem ter para ser careca.”

A noção de norma jurídica é fundamental para o estudo do Direito Positivo, justamente por ser ela a unidade do sistema, responsável pelo aperfeiçoamento de direitos e obrigações, de relações jurídicas. Sua compreensão depende, como visto, da premissa de que o direito é texto e de que o processo de construção do sentido, de interpretação, é que permite identificar a mensagem prescritiva.

Esse o instrumental que fornece a Teoria Geral do Direito, facilitando o trato do Direito Positivo.

Para se aferir a validade de determinada norma do ordenamento jurídico é preciso reter as seguintes premissas:

1. O direito é objeto cultural e, portanto, manifesta-se em linguagem;

⁷⁶ HART. L.A Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 29

2. Sendo linguagem, o direito é texto e como tal deve ser tratado. Sua análise compreende as etapas necessárias à interpretação de um texto. Seu sentido é construído pelo intérprete que participa de sua criação;
3. O *dever-ser* é conceito formal depreendido do texto do Direito Positivo. É ínsito à mensagem prescritiva;
4. A norma jurídica é construída a partir do plano de expressão do texto, o suporte físico. Está, porém, em outro plano. Depende do esforço do intérprete para construção do sentido da mensagem prescritiva, após tomar contato com o plano de expressão e passar também pelo plano do conteúdo. Assume estrutura bipartida, com antecedente e conseqüente. No primeiro, apresentando conceitos de circunstâncias sociais de possível ocorrência. No segundo, impondo determinada conseqüência, por implicação lógica, que consiste numa conduta modalizada: obrigatória, proibida ou permitida.
5. O direito existe formando um sistema independente da realidade social. Colhe fatos sociais, através de conceitos, que integrarão a hipótese de normas jurídicas. Tais fatos passam a ser juridicamente relevantes. Não ingressam, porém, no sistema. A ocorrência, ou não, desses fatos importa para efeito de aplicação da norma, nunca para aferição de sua validade. A norma existe, é válida ou inválida, apenas em virtude de sua pertinência com o sistema. Nada mais influi no juízo de sua validade.

2.5.2.1. Incidência da norma jurídica – Ato de aplicação

O texto é sempre destinado a alguém. Assim é, obviamente, a mensagem prescritiva no texto do direito. Os destinatários participam de sua confecção, interpretando-o, construindo seu sentido.

Tanto a construção do conteúdo da norma jurídica, a mensagem prescritiva, como os fatos que condicionam sua incidência dependem da participação dos destinatários. Porque só a produção de um novo texto propicia a aplicação da norma. O homem atua construindo o sentido do texto legislado e atestando, também em linguagem, texto, a circunstância que implica o comando normativo. Constrói-se o conteúdo normativo a partir do texto, da mensagem positivada, e também se constrói o fato, com o relato em linguagem, de que depende a aplicação da norma.

E o próprio direito diz quem é competente para assim proceder. O magistrado, o agente público, por exemplo, são sujeitos dotados de competência para aplicar normas jurídicas. Isso significa que interpretam, que constroem o sentido do texto normativo. Do mesmo modo, atestam em linguagem competente, valendo-se dos instrumentos que o direito lhes fornece (provas), para certificar o fato descrito na hipótese de incidência das normas aplicadas.

Trata-se da conduta de quem esteja habilitado, na forma que o direito prescreve, a retratar o acontecimento hipoteticamente descrito no antecedente normativo, necessário e suficiente ao aperfeiçoamento da relação jurídica que a norma enseja. O direito dirige-se às condutas e delas também depende para ser aplicado. Enquanto ausente a conduta que aplica a norma geral e abstrata não há como conceber a existência de relações jurídicas, que se mantêm em estado de potencialidade. São, justamente, as normas individuais e concretas que, emitidas por agente autorizado, conforme impõe o ordenamento, promovem a concreção das prescrições, antes confinadas à generalidade e abstração.

Enquanto dependente da constatação da situação descrita no antecedente da respectiva norma para ser instaurada, a relação jurídica é potencial, e, portanto, não há ainda direito ou dever, conduta que possa ser exigida. KELSEN⁷⁷ já realçava a imprescindibilidade de emissão das normas

⁷⁷ *Teoria Geral das Normas*. Tradução de José Florentino Duarte, Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1986, p. 310.

individuais e concretas para que a conduta possa, pela realização *in concreto* do sistema normativo, ser regulada: "*Condição da norma geral: não um fato, mas constatação deste: o que precisaria ser verdadeiro, se em geral houvesse um tal silogismo normativo, não seria o enunciado de que Maier praticou um furto, mas o enunciado de que o tribunal competente constatou que Maier praticou um furto. Se esta constatação é verdadeira ou falsa, é indiferente para a validade da norma individual que deve ser posta pelo tribunal*".

É, pois, necessário um enunciado que constata, certifica, a situação descrita na norma geral e abstrata, a qual fundamenta a criação de uma norma individual e concreta completando o ciclo de construção normativa⁷⁸. Nesse sentido afirma KELSEN⁷⁹ que "*Trata-se de uma norma jurídica individual que descreve a decisão judicial de um caso concreto, então esta decisão - como mostrou a Teoria Pura do Direito - de modo nenhum é apenas aplicação do Direito, senão simultaneamente também criação do Direito, a continuação do processo de produção do Direito que acontece no processo legislativo (ou do Costume). Ela é um ato de individualização das normas jurídicas gerais que devem ser aplicadas. Essa individualização apresenta-se necessária porque um caso concreto não pode ser decidido somente por uma norma jurídica geral*".

A noção de aplicação do direito vem ao encontro da idéia que envolve o mecanismo de incidência da norma e a correspondente criação de relações jurídicas. Só com a intervenção de uma conduta é que a norma incide e a necessária instauração da relação jurídica pode reputar-se realizada.

⁷⁸ E o incidir da norma significa o resgate dos eventos ocorridos, por meio da linguagem que compõe o antecedente da norma individual e concreta que promove a incidência. Referindo-se ao lançamento tributário, que emite a norma individual e concreta, Eurico De Santi: "O direito não volta ao passado, constrói o passado no presente, enunciando-o e instalando seus efeitos para o vir a ser deste presente. Essa é a principal função do fato-evento (fato jurídico tributário) na estrutura da norma individual e concreta do lançamento: trazer o passado para o presente, dimensionando e fundamentando juridicamente o fato-conduta (relação jurídica-tributária)". *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 278.

⁷⁹ *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986 p. 6.

Nesse sentido observa Paulo de Barros Carvalho⁸⁰: "Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria."(grifos do autor).

Esse entendimento é resultado das premissas que o autor adota quanto à concepção do direito e os meios de sua realização, que são também assumidas no presente trabalho. O direito se forma recortando a linguagem social por meio da inserção de conceitos nas hipóteses e conseqüências das normas jurídicas. São elas, neste estágio, gerais e abstratas. Não criam, ainda, direitos e deveres, relações jurídicas. Quando, porém, nova linguagem competente é emitida, relatando as circunstâncias que estão nas hipóteses normativas, instala-se a relação jurídica, possibilitando a exigência do cumprimento daquele comando que está no conseqüente da norma. Assim funciona o direito, do abstrato ao concreto, sempre com suporte na linguagem, leciona Paulo de Barros Carvalho:

“Pois bem, para que haja fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas. E o corolário de admitirmos esses pressupostos é de sua gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente de regra jurídica como ensejadoras de efeitos de direito, mas que por qualquer razão não vierem a encontrar forma própria de linguagem, não serão consideradas fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão efeitos e deveres correlatos.”⁸¹

A relação jurídica, portanto, como fruto da incidência normativa, não pode existir sem a conduta que possibilita a constatação *in concreto* do fato cujo

⁸⁰ *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Saraiva, São Paulo, 1999, 2ª ed., p. 9.

⁸¹ *Ibidem*, p. 10.

conceito está no antecedente normativo⁸², nos termos prescritos pelo próprio ordenamento. E, sem relação jurídica, não há possibilidade de exigência de determinada conduta, não há direito subjetivo.

2.5.2.2. Validade e invalidação da norma jurídica

Afirma Kelsen⁸³ que:

“Para valer, uma norma precisa ser estabelecida. Se ela não é estabelecida não vale; e somente se ela é estabelecida, é que vale; se ela não vale, o estabelecido não é norma. Pois validade de uma norma é – como já observado – sua específica existência.”

Como o direito se auto-regula, ou seja, prescreve sua própria criação, é no próprio sistema jurídico que se encontram parâmetros da validade da norma. Se ela está no sistema, foi criada segundo tais parâmetros e, portanto, é válida. Ainda que nova norma, individual e concreta, venha a expulsá-la do sistema. É nesse sentido que Ricardo Guastini afirma que “(a) *Em sentido forte ou pleno, ‘validade’ significa ‘pertinência’ a um sistema jurídico (membership): uma norma válida, dentro de um dado sistema jurídico, é uma norma que responde a critérios de identificação próprios desse sistema. Em todo sistema jurídico, critérios de identificação das normas jazem nas meta-normas em fontes de produção, em critérios de solução das antinomias, etc.*”⁸⁴

⁸² Gabriel Ivo expõe, com clareza, a circunstância de estar nas mãos do aplicador do direito a incidência da norma: “O momento da aplicação não significa uma mera adequação com a incidência que ocorreu. Mas a concreção da incidência. Não há uma incidência passada que seja compatível com a aplicação. O aplicador não é um desvelador da incidência, não é porque antes ela não existia. Ninguém sabe, ou poderá dizer, qual é a incidência correta. Ora, se não é o aplicador quem diz qual é a incidência, quem dirá?”. *Norma Jurídica: Produção e Controle*. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC, 2004, p.84.

⁸³ *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986, p. 215.

⁸⁴ *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 271-272.

A existência da norma depende, justamente, de sua inserção no sistema. Isto somente ocorre pelos meios que este mesmo sistema oferece. Daí, também, a asserção de Kelsen: “*A validade de uma norma jurídica não pode ser questionada a pretexto de seu conteúdo ser incompatível com algum valor moral ou político. Uma norma é uma norma jurídica válida em virtude de ter sido criada segundo uma regra definida, e apenas em virtude disso*”⁸⁵.

Sob essa perspectiva, a validade passa ser a relação da norma com o sistema. Se pertence a ele, é válida. Do contrário, é inválida.

Ressalte-se que, como lembra Paulo de Barros Carvalho, apoiado em Diego Martin Farrell, a aferição da validade da norma “*Depende do ponto de vista adotado ou do sistema de referência com que trabalhamos.*”⁸⁶

Adotando o modelo kelseniano, restringimos a validade da norma à pertinência com o sistema jurídico. Isto significa que a inserção da norma no sistema, por meio dos procedimentos adequados impostos pelo próprio sistema, basta para que valha. Trata-se de uma perspectiva formal, que pressupõe a impossibilidade de aferição do conteúdo material, senão após a concepção da norma. Inegável, porém, que a avaliação posterior desse conteúdo poderá resultar na expulsão da norma do sistema, por incompatibilidade. Essa circunstância invalidará a norma, antes válida, podendo anular os efeitos já produzidos. A invalidação dependerá de um ato de aplicação do direito, com a emissão de nova norma, agora concreta, que constitui a invalidade, e não simplesmente a declara. A que fora válida, por ter ingressado no sistema, deixa-o de ser, porque nova norma a invalida.

No Estado Constitucional de Direito, a validade da norma é aferida tendo como parâmetro a Constituição. Trata-se do repositório das normas

⁸⁵ *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 166.

⁸⁶ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, 2ª ed., p.50.

fundantes do Estado, de modo que nela estão as diretrizes formais e materiais que determinam a pertinencialidade de determinada norma com o sistema. Normas há que, dada sua inferior hierarquia, podem ser contrastadas com outros diplomas a fim de que se aquilate sua validade. No entanto, é na Constituição que está o suporte de todo ordenamento, no que resulta sua condição de fundamento de validade de toda e qualquer norma.

Observadas as condições para a produção da norma, previstas na Constituição, ela ingressará no sistema, sendo, portanto, válida. Não há outro critério a seguir. Se, porém, outra norma, também válida, torná-la inválida, por considerá-la incompatível com a Constituição, será retirada do sistema jurídico. A invalidação é sempre posterior, pois a norma nasce, ingressa no sistema, válida.

Nesse sentido, Gabriel Ivo⁸⁷:

“Mas, o que pode ser comprovado pragmaticamente, a incorreção na produção normativa não é algo que pode ser afirmado *a priori*. Não se encontra determinada no momento da promulgação e publicação dos documentos normativos. A inconstitucionalidade é construída por meio de um processo. Na maioria dos ordenamentos jurídicos contemporâneos, como é o caso do brasileiro, o controle da constitucionalidade ocorre posteriormente à publicação e mediante um processo. Antes da publicação, ainda na fase de enunciação, é impossível o controle da constitucionalidade. Isto quer dizer que os documentos normativos supostamente inválidos ingressam no ordenamento jurídico e lá permanecem, enquanto por meio do processo mencionado, controle da constitucionalidade, são expulsos. O processo de expulsão é que constitui a invalidade.”

⁸⁷ *Norma jurídica: Produção e Controle*. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC, 2004, p. 153-154.

A norma que invalida outra, expulsando-a do sistema deve pressupor a invalidade apenas em face do parâmetro adotado: normas da Constituição. Isso porque, como visto, a validade de determinada norma não é influenciada pelos fenômenos sociais a que se refere, no seu antecedente. Tampouco pelo seu cumprimento ou descumprimento. Vale, a norma, se ingressa no sistema. Resistirá ao controle de constitucionalidade se for-lhe atribuído pelo órgão competente conteúdo compatível com a Constituição.

Ao se emitir um juízo sobre a validade de certa norma geral abstrata, no domínio da Ciência do Direito, constrói-se o sentido da norma avaliada tendo como referência normas da Constituição, cujo sentido também se constrói. No processo de interpretação, opera-se dentro dos limites do sistema jurídico, sem contato com ocorrências no domínio social. O trabalho redundará numa proposta interpretativa que, eventualmente, poderá ser utilizada na produção de norma de invalidação, pelo órgão competente.

E esse trabalho interpretativo requer o trânsito pelo texto jurídico nos planos em que se apresenta. A norma não se revela ao mero contato do leitor com a sintaxe, a organização das palavras no suporte físico, mas decorre de trabalho complexo que parte do plano de expressão, passando pelo domínio das significações até alcançar a estrutura do *dever-ser* na forma bipartida antes referida.

A tarefa enfrenta as dificuldades do trato com a linguagem do produtor da norma, legislador, que opõe ao intérprete, muitas vezes, artifícios para ofuscar o conteúdo da mensagem e encobrir prescrições que se sabem inconciliáveis com a Constituição.

2.6. Diretrizes da Interpretação Jurídica

2.6.1. Construção do sentido

Lembra-nos Ricardo Guibourg⁸⁸ que:

“...Una ley es un mensaje destinado a una amplísima pluralidad de receptores, situados en distintos lugares y en distintos tiempos y eventualmente pertenecientes a diferentes subgrupos hablantes de lo que en forma genérica solemos entender como un mismo lenguaje. En tal maraña de oportunidades para el ruido en la transmisión, para las divergencias de códigos en la emisión y en la recepción y para las diferentes maneras de aprehender cada idea por parte de una multitud de receptores, la pretensión dogmática de hallar *la interpretación verdadera* mediante una investigación racional e metódica se revela como un notable creación de la mitología jurídica”.

A advertência vale para qualquer tipo de texto. Mormente, é verdade, para o texto jurídico, que, muitas vezes, vem recoberto das imprecisões típicas da linguagem natural que o legislador, propositadamente, ou não, deixa recair sobre a mensagem legislada.

Antes, porém, de se voltar a interpretação para o texto jurídico, que ostenta as peculiaridades da linguagem prescritiva, é preciso que se assumam certas premissas relacionadas à construção do sentido textual.

Quando trava contato com o texto, o intérprete é conduzido a um processo interpretativo que visa construir o sentido daquilo que se lê. Trata-se, efetivamente, da participação do leitor na produção textual, que se dá a partir de

⁸⁸ GUIBOURG, Ricardo. *Deber y Saber - Apuntes epistemológicos para el análisis del derecho y la moral*. México: 1997, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, p.121.

um ponto predeterminado, eis que uma parte do texto está preconcebida, no seu plano de expressão. Não há texto pronto, que impossibilite o intérprete de lançar mão de seus meios cognitivos para lhe atribuir sentido. A produção textual completa-se com a participação ativa do destinatário. Por isso, o contexto sócio-cultural em que se insere o leitor acaba influenciando na construção do sentido. Lembremos, com Ingedore Villaça Koch que *“Um texto se constitui enquanto tal no momento em que os parceiros de uma atividade comunicativa global, diante de uma manifestação lingüística, pela atuação conjunta de uma complexa rede de fatores de ordem situacional, cognitiva, sociocultural e interacional, são capazes de construir, para ela, determinado sentido”*⁸⁹.

Disso, importa deveras reter que não descobre o intérprete a intenção do co-enunciador do texto, aquele que o insere no plano de expressão da linguagem, valendo-se do código, da língua, com o fim de transmitir determinada mensagem. Assim ocorre com o texto jurídico, do qual se constrói o sentido que pode, ou não, coincidir com a intenção do legislador. O intérprete vasculha o texto e lhe atribui sentido, interpretando, processo que *“Não se trata de uma leitura plural em que o sujeito joga para multiplicar os pontos de vista possíveis para melhor aí se reconhecer, mas de uma leitura em que o sujeito é ao mesmo tempo despossuído e responsável pelo sentido que lê”*⁹⁰.

Uma vez enunciado, o texto se desprende do enunciador, adquirindo vida própria, e abrindo ao intérprete a gama de possibilidades interpretativas que a linguagem empregada permitir. Villaça Koch ressalta: *“Desta forma, as estratégias cognitivas consistem em estratégias de uso do conhecimento. E esse uso, em cada situação, depende dos objetivos do usuário, da quantidade de conhecimento disponível a partir do texto e do contexto, bem como de suas crenças, opiniões e atitudes, o que torna possível, no momento da compreensão,*

⁸⁹ *O texto e a construção dos sentidos*. São Paulo: Contexto, 2007, p. 30.

⁹⁰ J.M. Marandin (1984), citado por ORLANDI, Eni. P. *Discurso e Texto – Formulação e circulação dos sentidos*. São Paulo: Pontes, 2005, p. 62.

*reconstruir não somente o sentido intencionado pelo produtor do texto, mas também outros sentidos, não previstos ou mesmo não desejados pelo produtor.”*⁹¹

A variabilidade na construção do sentido é-lhe imanente. Isto, porque o sentido não *está* ou *é*, simplesmente, do texto. Porque o texto sempre tem um destinatário, dele também depende a construção do sentido.

A abertura é uma característica do texto escrito. Não aceita, porém, o total arbítrio daquele que o lê, interpreta. Se há texto, há o emprego da linguagem limitando a construção do sentido. Ainda que sejam vários os sentidos possíveis, tais possibilidades estão demarcadas. Não pode o intérprete escapar dessa demarcação. Assim, José Luiz Fiorin⁹²:

“Quando se diz que um texto é aberto está aberto para várias leituras, isso significa que ele admite mais de uma e não toda e qualquer leitura. Qual é a diferença? As diversas leituras que o texto aceita já estão nele inscritas como possibilidades. Isso quer dizer que o texto que admite múltiplas interpretações possui indicadores dessa polissemia. Assim, as várias leituras não se fazem a partir do arbítrio do leitor, mas das virtualidades significativas presentes no texto.”

Para a intelecção do texto, impende o trânsito pelos planos que o conformam, quais sejam o de expressão e o de conteúdo, pois seu sentido “...*não é redutível à soma dos sentidos das palavras que o compõem nem dos enunciados em que os vocábulos se encadeiam, mas que decorre de uma articulação dos elementos que o formam...*”⁹³. A conjugação da sintaxe e da semântica, possibilita a compreensão do discurso do texto, a partir da construção do seu sentido: “*Há quem fala, que produz um acontecimento comunicativo e há*

⁹¹ *O texto e a construção dos sentidos*. São Paulo: Contexto, 2007, p. 35.

⁹² *Elementos de análise do discurso*. São Paulo: Contexto, 2006, p.112.

⁹³ *Ibidem*, p.44.

quem ouve/lê, que acolhe o texto, mas que sobretudo o reproduz. Assim os protagonistas do intercâmbio comunicativo são dois sujeitos humanos.”⁹⁴

Todo texto é argumentativo, na medida em que pretende convencer o destinatário, persuadi-lo. Para isso, vale-se do discurso, que está no plano de conteúdo, onde a articulação dos sentidos toma forma concreta, formando a mensagem. O enunciador do texto produz o discurso, enuncia, apropriando-se de estratégias discursivas que o código, a língua, oferta-lhe. O ato de enunciar consiste na expressão de um discurso por meio de um texto.

E os fins da argumentação ditam as estratégias que são empregadas na construção do discurso. O objetivo visado pelo enunciador compele-o a utilizar uma ou outra estratégia discursiva.

Mas, como o texto é equívoco, a leitura instala um sentido de acordo com a interpretação do leitor, que colhe no texto uma das significações possíveis, pois *“A leitura é a aferição de uma textualidade no meio de outras possíveis.”⁹⁵*

E a leitura possível se envolve sempre com o contexto. Com a intertextualidade ou interdiscurso, eis que:

“O texto não pode ser visto como uma unidade fechada pois ele tem relação com outros textos (existentes, possíveis ou imaginados), com suas condições de produção (os sujeitos e a situação) e com o que chamamos exterioridade constitutiva, ou seja, o interdiscurso, a memória do dizer (o que fala antes, em outro lugar, independentemente).”⁹⁶

⁹⁴ PERUZZOLO, Adair Caetano. *Elementos de Semiótica da Comunicação*. Bauru: Edusc, 2004, p. 133.

⁹⁵ ORLANDI, Eni P. *Discurso e Texto – Formulação e Circulação dos Sentidos*. Campinas: Pontes, 2ª ed., 2005, p. 65.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 87.

Tudo que pode ser dito, assim é porque já foi dito. O discurso pressupõe um interdiscurso⁹⁷. Das palavras ao texto, à composição do discurso, percorre-se a intertextualidade, a referência a outros textos. A palavra por si não significa⁹⁸, tampouco o texto existe sem amparo de outros textos. Não há nunca um dizer único, isolado. No texto sempre comparecem outros textos.

O trabalho interpretativo revolve no texto a comunicação com outros textos, porque vai além da construção do sentido das palavras articuladas de acordo com a ordem da língua. Quem interpreta vê os textos que o texto analisado traz à luz. Isso significa conhecer as circunstâncias da produção do texto. Eis o elucidativo exemplo de Orlandi⁹⁹:

“Um exemplo pode ser “Ele disse isso” que, desde que sejamos falantes de português, nos é inteligível. Já não se pode dizer que seja interpretável: não sabemos o que é isso e quem é ele. Para que seja interpretável é preciso que se dominem as circunstâncias de enunciação aí incluído o co-texto. Por exemplo: Maria conversa com Paulo, que lhe diz que vai ao cinema. Conversando com Luiza, Maria diz: Paulo vai ao cinema. Luiza lhe pergunta: como você sabe? Ao que retruca Maria: ele disse isso. Sabemos então que “ele” é Paulo e “isso” é ir ao cinema. A interpretação, então, está posta.”

⁹⁷ Explica Orlandi que “Em sua definição, o interdiscurso é o conjunto de dizeres já ditos e esquecidos que determinam o que dizemos, sustentando a possibilidade mesma do dizer. Para que nossas palavras tenham sentido é preciso que já tenham sentido. Esse efeito é produzido pela relação com o interdiscurso, a memória discursiva: algo fala antes, em outro lugar, independentemente.” *Discurso e Texto – Formulação e Circulação dos Sentidos*. Campinas: Pontes, 2ª ed., 2005, p. 59.

⁹⁸ “As palavras não significam em si. Elas significam porque têm textualidade, ou seja, porque sua interpretação deriva de um discurso que as sustenta, que as provê de realidade significativa. E sua disposição em texto faz parte dessa sua realidade.” ORLANDI, Eni. *Discurso e Texto – Formulação e Circulação dos Sentidos*. Campinas: Pontes, 2ª ed., 2005, p. 86.

⁹⁹ ORLANDI, Eni P. *Interpretação: autoria, leitura e efeitos do trabalho simbólico*. São Paulo: Pontes, 2007, p. 149.

O sentido, pois, é construído a partir de um esforço bem mais abrangente do que a simples inteligência das palavras dispostas sintaticamente. Trata-se de perceber as condições de produção do texto, da enunciação. O sujeito enunciador, a situação, o fim a que se destina a mensagem são parâmetros de suma relevância. Estes, aliados à carga ideológica do intérprete, aos valores que vê no texto, resultam na construção de um sentido entre os possíveis¹⁰⁰.

2.6.2. Intertextualidade e referente – a presença de outros textos no texto

Sabendo-se que um texto nunca está isolado, e que seu sentido depende da construção do sentido de outros textos que nele estão presentes, passa-se à compreensão da idéia de referente. Este, é o texto que se percebe no texto examinado, é o intertexto.

Implícita ou explicitamente há sempre referência a outros textos num texto que se interpreta. Há alusão a um referente. Muitas vezes, a referência é proposital, fruto da estratégia discursiva, como exemplifica Peruzzolo: *“...apoiar a narrativa sobre sentidos já construídos na experiência do destinatário de tal modo que se cria, então, um sentido de acontecimento acontecido, por uma espécie de ligação quase necessária: se os personagens, os locais, os momentos são reais, são fatos, então o texto também é verdadeiro...”*¹⁰¹ Outras vezes, o intertexto está implícito, oculto.

Seja como for, o importante a reter é o alcance do esforço interpretativo na construção do sentido. O intérprete investiga, procura no texto outros que estão a ele associados. Com isso, acaba muitas vezes descobrindo

¹⁰⁰ “Se observamos na perspectiva discursiva, o texto é um bólido de sentidos. Ele “parte” em inúmeras direções, em múltiplos planos significantes. Diferentes versões de um texto, diferentes formulações constituem novos produtos significativos” ORLANDI, Eni P. *Interpretação: autoria, leitura e efeitos do trabalho simbólico*. São Paulo: Pontes, 2007, p. 14.

¹⁰¹ PERUZZOLO, Adair Caetano. *Elementos de Semiótica da Comunicação*. Bauru: Edusc, 2004, p. 166.

sentidos ocultos que aparentemente não são perceptíveis. É precisa a lição de Izidoro Bilkstein¹⁰² a respeito dessa face do texto e do processo interpretativo:

“De início, não demais lembrar que o discurso, seja qual for, nunca é totalmente autônomo. Suportado por toda uma intertextualidade, o discurso não é falado por uma única voz, mas por muitas vozes, geradoras de muitos textos que se entrecruzam no tempo e no espaço, a tal ponto que se faz necessária toda uma escavação “filológica-semiótica” para recuperar a significação profunda dessa polifonia. Cabe, então, a essa “filologia-semiótica” detectar toda a rede de isotopias que governam as vozes, os textos e, finalmente, o discurso.

Tal escavação nos revelará como o sentido do discurso nem sempre corresponde (e, em certos contextos, como o político, quase nunca!) à significação profunda do intertexto em que se teceu esse discurso. Em outros termos, o discurso parece estar tratando do referente X, quando, na verdade, o que está em tela é o referente Y, oculto nas malhas da intertextualidade. É a ilusão referencial. O enunciador leva o destinatário a dois níveis de descodificação: um, no plano de superfície, em que se capta o referente X (ilusório); outro, na estrutura profunda do intertexto, em que se absorve, inconscientemente, o referente Y (correspondente às “reais” intenções do enunciador).”

Mesmo sendo aberta, equívoca, como afirmamos alhures, a linguagem textual tem já delimitado o campo de possibilidades de sentido. Por isso, é possível que o intérprete vasculhe o texto e construa mais de um sentido, além de captar a estratégia discursiva que aponta para um referente muito embora esse

¹⁰²BILKSTEIN, Izidoro. “Intertextualidade e Polifonia – O discurso do Plano “Brasil Novo””. In *Dialogismo, Polifonia, Intertextualidade*. Diana Luz Pessoa de Barros e José Luiz Fiorin (orgs.). São Paulo: EDUSP, 1999, p. 45.

mesmo texto assumam outro diverso, obscurecido no discurso¹⁰³. É que o texto comporta tanto o dito quanto o não dito. O silêncio também assume significado, na medida em que o discurso deixe de dizer expressamente, mas tenha oculto determinado sentido. Assim, Orlandi¹⁰⁴:

“...E a questão é justamente esse “atrás”. Ele nos faz ver que as palavras não são apenas o que parecem, não são só presença. São presença e ausência. São o que parecem e o que não parecem, são o que dizem e o que não dizem. Não são evidentes. Não ficam paradas no mesmo lugar. Movimentam-se, deslocam-se, rompem espaços de sentidos fixados. Tentamos o solo firme único, e no território das palavras, nos defrontamos sempre com múltiplas versões.”

O texto jurídico não difere de outros textos, a não ser pela mensagem prescritiva que carrega. A interpretação jurídica deve também investigar o contexto, o diálogo com outros textos que estão no sistema. O leitor do texto normativo, porém, tem trajeto longo a percorrer, pois além de passar pelo plano de expressão, onde as palavras se articulam, e dar-lhes sentido no plano de

¹⁰³ Lembra Diana Luz de Barros: “Tanto as palavras quanto as idéias que vêm de outrem, como condição discursiva, tecem o discurso individual de forma que as vozes – elaboradas, citadas, assimiladas ou simplesmente mascaradas – interpenetram-se de maneira a fazer-se ouvir ou a ficar nas sombras autoritárias de um discurso monologizado” .“Dialogismo, polifonia e enunciação”. In *Dialogismo, Polifonia, Intertextualidade*. Diana Luz Pessoa de Barros e José Luiz Fiorin (orgs.). São Paulo,: Edusp, 1999, p. 14. José Luiz Fiorin, ao discorrer sobre a enunciação e o enunciado, afirma: “ Dizendo sem ter dito, simulando moderação para afirmar de maneira enfática, fingindo ênfase para dizer de maneira atenuada, o enunciador quer fazer crer. Quando há acordo entre enunciação e enunciado, o narrador trabalha com verdades e falsidades. Quando ele instaura conflito entre essas duas instâncias, manipula o segredo e a mentira: o que parece dizer não diz; o que não parece dizer, diz. Com efeito esses procedimentos retóricos operam no âmbito da simulação (/parecer/e/não ser/) ou da dissimulação (/não parecer/e/ser/). Cabe ao enunciatário perceber esse segredo ou essa mentira no seu fazer interpretativo. O acordo entre enunciado e enunciação funda a previsibilidade, a normalidade, a certeza, a não contraditoriedade, enquanto o desacordo constitui o terreno da imprevisibilidade, da incerteza, da anormalidade, da labilidade, da contraditoriedade.” *Elementos de análise do discurso*. São Paulo: Contexto, 2006, p.86.

¹⁰⁴ ORLANDI, Eni P. *Discurso e Texto – Formulação e Circulação dos Sentidos*. Campinas: Pontes, 2ª ed., 2005, p. 143.

conteúdo, avança para construir normas jurídicas, estágio necessário para se identificar a mensagem normativa.

2.6.3. Interpretação do texto jurídico

Compreendendo-se a natureza textual do direito torna-se mais evidente a força e a importância da interpretação no processo de posituação, da construção do sentido das normas jurídicas e sua aplicação a situações concretas.

A interpretação é frequentemente feita de forma intuitiva, pois o leitor está condicionado a articular sentidos, a compor significados e identificar mensagens no texto. Enfim, busca compreender o discurso de maneira quase automática.

Conscientizar-se da maneira com que o direito opera e da forma de compreendê-lo, como texto que é, facilita a tarefa de interpretar e, muitas vezes, permite ao leitor alcançar o que aquela maneira intuitiva, naturalmente usada, não possibilita.

No texto jurídico, o intérprete confronta a dificuldade de lidar com a linguagem empregada pelo legislador, equívoca, pressionado ainda pela necessidade de identificar no sistema, nos intertextos, os valores a serem realizados. O trabalho é árduo, pois o texto é, ao mesmo tempo, muitos textos, onde ecoam múltiplos valores.

Alerta Karl Larenz¹⁰⁵, sobre os percalços do contato com a linguagem jurídica:

¹⁰⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 439.

“Interpretar é como tínhamos dito...uma atividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático (...) Que o significado preciso de um texto legislativo seja constantemente problemático depende, em primeira linha, do facto de a linguagem corrente, de que a lei se serve em grande medida, não utilizar, ao contrário de uma lógica axiomatizada e da linguagem das ciências, conceitos cujo âmbito esteja rigorosamente fixado, mas termos mais ou menos flexíveis, cujo significado possível oscila dentro de uma larga faixa que pode ser diferente segundo as circunstâncias, a relação objectiva e o contexto do discurso, a colocação da frase e a entoação de uma palavra. Mesmo quando se trata de conceitos em alguma medida fixos, estes contêm frequentemente notas distintivas que, por seu lado, carecem de uma delimitação rigorosa.”

Como visto, o direito somente opera com conceitos¹⁰⁶. Estes são cortes da realidade que compõem a estrutura da norma jurídica, cujo fim é criar relações jurídicas. Estão, pois, no texto jurídico da forma com que o legislador os expõe. Cabe ao intérprete identifica-los para construir o sentido da mensagem legislada.

Para fazê-lo de maneira organizada e segura, tem de percorrer os planos do texto, como explica Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁷:

“A lei, vista sob certo ângulo, representa o texto na sua dimensão de veículo de prescrições jurídicas. Constituição, emenda

¹⁰⁶ O autor da norma jurídica, ao elaborá-la, vai operar construindo enunciados conotativos que venham a abrigar tantas ocorrências quanto seja possível surpreendê-las em orações protocolares. De qualquer maneira, vai produzir conceitos: conceitos de classes de elementos tidos como hábeis para identificar a situação escolhida. Estará produzindo enunciados conotativos que funcionarão como modelos para orientar, em momentos ulteriores do processo de positivação, a construção dos enunciados protocolares que constituirão os fatos concretos.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, 2ª ed., p. 93.

¹⁰⁷ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2002, 14ª ed., p.110.

constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos, contratos e atos administrativos, enquanto suportes materiais de linguagem prescritiva, *no seu feitio documental*, pertencem à plataforma da expressão dos textos prescritivos e, como tais, são veículos introdutórios de enunciados e de normas jurídicas, constituindo a base empírica do conhecimento do direito posto”

Tudo o que dissemos sobre o texto e a construção de seu sentido é perfeitamente aplicável à interpretação do direito. O intérprete não escapa ao trabalho de penetrar na linguagem e, passo a passo, elaborar o sentido do texto¹⁰⁸:

“Desde que se mostre como manchas de tinta sobre o papel, no caso do direito escrito, insisto, assumindo a natureza de um ente físico, materialmente tangível, não se poderia imaginar, em sua consciência, que essa base empírica contivesse, dentro dela, como uma jóia, o conteúdo significativo, algo abstrato, de estrutura eminentemente ideal. Muito menos que o teor de significação estivesse envolvendo o material empírico, ou sobre ele flutuando como nuvens que recobrem os elevados rochedos. Não, o sentido é constituído ao longo de um processo, iniciado, na hipótese, pela percepção visual das letras, dos vocábulos e das partículas que unem os vocábulos, organizando formulações mais amplas. *É o ser humano que, em contacto com as manifestações expressas do direito positivo, vai produzindo as respectivas significações.* Daí a asserção peremptória segundo a qual é a interpretação que faz surgir o sentido, inserido na profundidade do contexto, mas sempre impulsionada pelas fórmulas literais do direito documentalmente objetivado.” (grifos do original)

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, 2ª ed., p. 69.

O plano da expressão do texto é o começo. Nele, visualizam-se as palavras articuladas, apenas isso. O sentido está no plano do conteúdo, semântico. Mas, ainda nesse estágio, o intérprete não alcançou a norma jurídica, que está num plano adiante¹⁰⁹. Isto, porque o texto jurídico é prescritivo, visa regular condutas, estimular o comportamento segundo valores que a sociedade pretende realizar. Para atingir esse propósito tem que comunicar uma ordem, ensejar no espírito de seu destinatário uma razão para um ou outro comportamento. Deve estimular ou desestimular condutas por meio da estipulação de suas conseqüências.

Há que se manter presente em todo o processo que a norma jurídica, como estrutura de sentido de um dado texto, é fruto também de outros textos que ali comparecem. A intertextualidade é marcante no direito, pois a norma é construída a luz de todo o sistema. Diz Robles¹¹⁰, a propósito, que “*O sentido só se completa a partir da consideração do elemento concreto no âmbito do texto conjunto. O mesmo ocorre no texto jurídico, que sempre é ordenamento. Sua função pragmática é regular, que implica organizar e dirigir a conduta; em resumo prescrever. Todos os elementos que aparecem no texto jurídico adquirem seu significado profundo ou verdadeiro no âmbito da totalidade de significado que o ordenamento jurídico tem*”.

A interpretação sistemática é fruto do reconhecimento da intertextualidade imanente ao direito. É consciência da presença de outros textos

¹⁰⁹ Leciona Paulo de Barros Carvalho, ao tratar dos Sistemas percorridos pelo leitor do texto jurídico, no processo interpretativo, que, após passar pelo plano de expressão (S₁) e de conteúdo (S₂) a interpretação segue com o alcance da norma em outro plano (S₃): “Ao terminar a movimentação por esse subsistema, o interessado terá adiante de si um conjunto respeitável de enunciados, cujas significações já foram produzidas e permanecem à espera de novas junções que ocorrerão em outro subdomínio, qual seja, o de S₃, subsistema das formações normativas, em que todo trabalho estará voltado à composição das unidades lógicas determinadas pela presença inafastável das estruturas condicionais. Aparecerão nesse subconjunto as significações de enunciados que realizam o antecedente da regra jurídica, bem como aqueles que prescrevem condutas intersubjetivas, contidas no conseqüente.” *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, 2ª ed., p. 69.

¹¹⁰ *O direito como texto*. São Paulo: Manole, 2005. p.31.

em no texto interpretado¹¹¹. Logo, o sentido derivado da articulação sintática das palavras e frases do texto jurídico, alheio ao sistema, é sempre incompleto. Sem identificar as outras “vozes” que falam no texto examinado, o intérprete constrói norma deficiente, disforme com relação ao sistema a que deve pertencer.

Se o texto jurídico ostenta essa particularidade, que impõe ao leitor transitar pelo plano da expressão e do conteúdo antes de chegar à construção da norma, composição que depende do sentido de outros textos do sistema, no que se refere às estratégias discursivas do legislador não há diferença a apontar. Assim como o discurso político ou o discurso jornalístico, o discurso do legislador pretende também convencer.

No trânsito por esses níveis de interpretação, depara-se o intérprete com discursos naturalmente falhos por força da linguagem empregada. Outras vezes, simplesmente artificiosos, porque também se vale o legislador de estratégias discursivas para ocultar, obscurecer normas incompatíveis com o sistema jurídico que tem na Constituição seu texto fundamental.

¹¹¹ Ezio Vanoni diz, a esse respeito: “La norma no puede ser analizada en su misma individualidad, aislada de los restantes perceptos jurídicos, sino que debe encuadrarse en el marco de todas las disposiciones que integran la ley de que ella forma parte. El percepto legal debe ponerse en relación con las de disposiciones de leyes afines y, en general, con las de todas las leyes vigentes en el concreto ordenamiento jurídico. Efectivamente, cada norma es parte integrante del sistema jurídico, al que pertenece desde el momento de su emanación, y entre todas las normas del mismo sistema se actúa una compleja serie de acciones y reacciones que son el producto de la necesaria mixtura de la norma con el ordenamiento vigente. Muy acertadamente se ha puesto de manifiesto que la norma jurídica aislada, en cuanto tal, no existe en la vida jurídica real. Toda norma se sirve y entra en necesaria relación, influenciándose recíprocamente, con un número ilimitado de normas, que la condicionan, limitan y complementan en forma más o menos inmediata.” *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*. Tradução para o espanhol de Juan Martín Queralt. Madrid: Marcial Pons, 1973, p.282-283. Também esclarecedora a lição de Jerzy Wróblewski: “El contexto sistémico es el sistema al que pertenece la regla legal. Suele aceptarse que un regla legal ha de considerarse como parte de un todo más amplio, por ejemplo de un acto normativo, de una rama del derecho, de una institución jurídica, etc. El conjunto al que pertenece la norma legal es un sistema jurídico y, por tanto, los caracteres de este sistema se consideran relevantes para el significado de aquélla.(...)Primeramente, el sistema jurídico es un sistema mixto estático-dinámico, es decir, se dan relaciones sustantivas entre normas (por ejemplo, de contradicción, de inferencia, etc., en alguno de los significados de estos términos), con sus correspondientes criterios de validez sistémica”. *Constitución y Teoría general de la interpretación jurídica*. Tradução para o espanhol de Arantxa Azurza. Madrid: Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, 1985 p.43

O objeto deste trabalho calha bem à demonstração dessa realidade. As instruções de leitura do texto normativo a ser examinado conduzem o intérprete a tomar um referente em lugar de outro, enquanto não se percebe, por escamoteada no discurso, norma incompatível com o sistema constitucional. Cumpre, assim, desprezar tais instruções do texto e o referente por ele imposto, a partir do que se pode construir e aferir a validade da norma que o discurso aparente esconde.

3.

Direito Tributário na Constituição Federal**3.1. Constituição**

Convívio requer ordem, pois a mente humana é naturalmente divergente. A volição tem inúmeros propulsores. A ação, conduta, tem, pois, inúmeras direções e choca-se com a do outro, gerando conflito.

Na teia de relações forjadas pelo convívio social, no entrecruzamento de condutas, está o direito, como fato cultural, produto do homem, atendendo a primitiva necessidade de coordenar, organizar o comportamento.

A gênese do direito está, como dissemos antes, no querer equalizar as condutas e afastar, o quanto possível, os conflitos. A cultura vai disseminando valores, noções do certo e do errado que evoluem para pautas de comportamento socialmente desejados. Nisso reside a idéia de costume. A convergência dos valores sociais sedimenta-se, fixa padrões de comportamento, que recebem adesão suficiente a torna-los diretrizes, merecedoras da observância geral num determinado concerto social. Oswaldo Aranha Bandeira de Melo cita Edmond Picard, para quem “os costumes ocupam lugar notável. São origem de todas as legislações. Precedem-nas como a palavra precede à escrita. São o direito no estado cartilaginoso, aguardando a sua ossificação nas leis redigidas.”¹¹².

¹¹² Bandeira de Melo prossegue esclarecendo: “Sem dúvida, é o costume o modo primeiro pelo qual se manifesta o Direito na sociedade, e só com o progresso e desenvolvimento desta vai sendo suplantado pela lei escrita. Em começo, tal se dá timidamente, pois se promulga apenas uma ou outra lei consagrando os princípios incontestes do grupo, para, por fim, tornar-se quase a fonte única do Direito,

A Constituição marca o ápice do processo evolutivo iniciado com a semente do direito, que está no costume. A substituição do costume pelo texto legal, dado objetivo de onde se extraem as normas jurídicas, é a ponte do estado primitivo do direito para sua forma mais perfeita, já com a feição de ordem jurídica.

Recordemos que Kelsen atribui à “norma fundamental” o fundamento primeiro de todas as normas da ordem jurídica. Teria a ela o mister de justificar a produção de qualquer outra norma e atribuir-lhe validade: “A norma fundamental de uma ordem jurídica positiva nada mais é que a regra básica de acordo com a qual as várias normas da ordem devem ser criadas.”¹¹³. Nessa “norma fundamental” reside, como leciona o jus-filósofo de Viena, o nascedouro da ordem jurídica. Trata-se de uma premissa lógica para justificar a índole auto-criativa do direito. Toda norma deriva de outra norma: “É uma norma ‘fundamento’, pois acerca da razão de sua validade não mais pode ser indagada, pois não é norma estabelecida, mas uma norma pressuposta. Não é positiva, estabelecida por um real ato de vontade, mas sim pressuposta no pensamento jurídico, quer dizer – o supremo fundamento de validade de todas as normas jurídicas que formam o ordenamento jurídico. Somente uma norma pode ser o fundamento de validade de outra norma”¹¹⁴.

Pressuposta a “norma” que fundamenta a ordem jurídica, há que haver o texto estruturante do direito posto, que lhe segue logicamente. A ordem de normas, conjunto disposto organicamente, pressupõe um texto aglutinador,

exemplificativamente, nos tempos hodiernos.”A Teoria das Constituições Rígidas. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948, p. 17.

¹¹³ *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 166.

¹¹⁴ Perceba-se que o autor busca justificar sua teoria que contempla a ordem jurídica como estrutura escalonada de normas, cada qual haurindo fundamento de validade na norma superior. A norma fundamental pressuposta, assim, fica no ápice da ordem jurídica como se fosse sua genitora. Não é ela real, antes uma construção metodológica necessária ao fecho do raciocínio: “*Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 328

origem do processo de construção normativa e fundamento de validade das normas integrantes. Fala-se, agora, no direito texto, posto, não pressuposto como a norma fundamental de Kelsen. Fala-se do núcleo da ordem jurídica que regula a criação do direito e organiza a separação dos poderes nessa ordem. A Constituição¹¹⁵.

Diz Konrad Hesse¹¹⁶ que a ordem jurídica é fruto de uma ordem constituinte:

“A Constituição é a ordem fundamental jurídica da coletividade. Ela determina os princípios diretivos, segundo os quais deve forma-se unidade política e tarefas estatais ser exercidas. Ela regula procedimentos de vencimento de conflitos no interior da coletividade. Ela ordena a organização e o procedimento da formação da unidade política e da atividade estatal. Ela cria bases e normaliza traços fundamentais da ordem total jurídica. Em tudo, ela é “o plano estrutural fundamental, orientado por determinados princípios de sentido, para a configuração jurídica de uma coletividade.”

A Constituição assume a função de lei fundamental, base de toda a ordem jurídica erigida à luz de princípios que a sociedade alça à categoria de fundamentais. A cargo da Constituição está a planificação da estrutura, da organização e dos fins do Estado, a delimitação do exercício de suas funções, bem como o regramento elementar das relações de vida, tanto no âmbito público quanto no âmbito privado, a positivação dos direitos individuais e a garantia da

¹¹⁵ Como ressalta Kelsen, o Estado não pode ser considerado senão como a própria ordem jurídica. Esta, como ordenamento de normas hierarquizadas, encontra na Constituição suas regras de organização. *Teoria Geral do Estado*, p. 273.

¹¹⁶ *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 37.

segurança jurídica. O caráter estrutural que ostentam as normas constitucionais garante-lhes a supremacia plena no ordenamento jurídico nacional¹¹⁷.

Constituição, sob essa perspectiva, traz-nos a idéia de estrutura, de base, fundamento, ordem, ordenamento. É um texto, certamente¹¹⁸. Até mesmo intuitivamente, o texto constitucional, vem à mente como uma engrenagem formada por várias peças, preceitos, funcionando harmonicamente. Retirando-se suas partes principais, o todo fica comprometido. A Constituição há de ser vista como sistema. Um texto disposto sistematicamente. Essa perspectiva é a única que permite sua adequada realização. Vistas isoladamente, podem as normas constitucionais se distanciar dos princípios a que estão vinculadas e, por conseqüência, dos valores sociais ali hospedados¹¹⁹. A visão sistemática, a propósito, deve ser empregada em todo e qualquer exame que se faça do Direito, assinala Carlos Maximiliano: “O Direito não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. (...) De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos

¹¹⁷ “A estrutura hierárquica da ordem jurídica de um Estado é, grosso modo, a seguinte: pressupondo-se a norma fundamental, a constituição é o nível mais alto dentro do Direito nacional. A constituição é aqui compreendida não num sentido formal, mas material. A constituição no sentido formal é certo documento solene, um conjunto de normas jurídicas que pode ser modificado apenas com a observância de prescrições especiais cujo propósito é tornar mais difícil a modificação dessas normas. A constituição no sentido material consiste nas regras que regulam a criação das normas jurídicas gerais, em particular a criação de estatutos.” KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 182.

¹¹⁸ Como lembra JJ Gomes Canotilho: “A língua, diz-se hoje, não é uma substância, mas uma forma (Saussure) ou, para sermos mais precisos, um sistema com substância e forma de significante e um sistema com substância e forma de significado. Neste sentido, as normas constitucionais constituem um sistema de expressão e conteúdo.” *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 423.

¹¹⁹ Geraldo Ataliba asseverava: “Ensina a ciência do direito que as constituições nacionais formam sistemas, ou seja, conjunto ordenado e sistemático de normas construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 03.

autônomos operando em campos diversos. Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo (...)»¹²⁰.

O esquecimento dessa premissa fundamental da interpretação constitucional leva a conseqüências desastrosas. Pinçar uma norma da Constituição, ignorando o contexto em que se insere, corrompe o sistema, dando ensejo a distorções da realidade e dos valores constitucionais. Caso a linguagem falha do texto constitucional, inerente ao emprego da linguagem, leve a conclusões notadamente diversas do que o contexto e seus princípios impõem, cumpre ao intérprete fazer prevalecer o sentido consentâneo com a perspectiva plena do sistema constitucional. Para isso, é preciso que se observe o texto constitucional como sistema, conjunto integrado de normas. Assim pensa Hesse¹²¹:

“As regulações da Constituição não são nem completas nem perfeitas. Sem dúvida, numerosas questões da ordem estatal são normalizadas até em pormenores; mas âmbitos amplos, também tais da vida estatal em sentido restrito, são ordenados somente por determinações de amplitude material e indeterminação mais ou menos grande, alguns até de maneira nenhuma.

A Constituição, portanto, não é uma ordem da totalidade da colaboração sócio-territorial e essa atividade não é, de forma alguma, mera “execução da Constituição”. Tampouco ela é uma unidade já concluída – lógico-axiomática ou hierárquica de valores- Seus elementos, todavia, dependem um do outro e repercutem um sobre o outro e somente o concerto de todos produz o todo da configuração concreta da coletividade pela Constituição. Isso não significa que esse concerto seja livre de

¹²⁰ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. São Paulo: Freitas Bastos, 5ª ed., 1951, pg.128, *apud* José Artur Lima Gonçalves, *Imposto sobre a Renda*, p.42.

¹²¹ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 38-39.

tensões e contradições, porém, sim, que a Constituição somente pode ser completamente compreendida e exatamente interpretada se ela for entendida nesse sentido como unidade e que Direito Constitucional está dirigido muito mais para a ordenação de conjunto do que para demarcação e exclusão.”

Diz Canaris¹²² que “A ordem interior e a unidade do Direito são bem mais do que pressupostos da natureza científica da jurisprudência e do que postulados da metodologia; elas pertencem, antes, às mais fundamentais exigências ético-jurídicas e radicam, por fim, na própria idéia de Direito”. Essa unidade do sistema é decorrente da unidade do sistema constitucional, cujo texto passa a comparecer na interpretação de qualquer outro texto do sistema.

No texto constitucional do Estado de Direito moderno, civilizado, ressoam inúmeros valores, pois ali estão depositados os anseios sociais, o ideal de justiça, o propósito de preservação da vida, da liberdade, da igualdade, da propriedade etc. Os princípios são repositórios desses valores que orientam a aplicação do sistema constitucional e conferem-lhe unidade e a feição de sistema.

3.1.1. Valor e princípio

Falar de princípio e de valor é falar da própria idéia de direito, cuja essência é o dever-ser. Sem valor não há pauta de conduta, não há um fim a ser alcançado. Assim vê Miguel Reale¹²³:

“...onde quer que haja um fenômeno jurídico, há, sempre e necessariamente, um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica etc.); um valor, que confere

¹²² CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p. 18.

¹²³ *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 65.

determinada significação a esse fato, inclinando ou determinando a ação dos homens no sentido de atingir ou preservar finalidade ou objetivo; e, finalmente, uma regra ou norma, que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor”

Afirmar que o homem orienta-se segundo sua bagagem cultural, é reconhecer que a cultura modela condutas. Fá-lo porque a experiência social, de troca de conhecimento, que dá vida ao processo de formação da cultura, faz surgir valores. E o que são valores ? O que nos faz agir de um ou outro modo ? O que é o móvel do direito, que inspira sua criação ?

Tomemos a palavra “liberdade”, em trecho do célebre poema de Cecília Meirelles¹²⁴:

“Liberdade, essa palavra que o sonho humano alimenta que não há ninguém que explique e ninguém que não entenda e a vizinhança não dorme, murmura, imagina, inventa, não fica bandeira escrita, mas fica escrita a sentença...”

À palavra liberdade, certamente, está associado um significado, aquela imagem acústica¹²⁵ a que se refere Saussure, que é a representação do vocábulo em nossa mente. É fácil assumi-la como expressão de um sentimento, um ente abstrato, ínsito ao ser humano. Isso, porém, não explica seu significado. Como expôs Cecília Meirelles: “não há ninguém que explique e ninguém que não entenda”. E assim é porque ela expressa um valor, construído no seio do processo cultural, da vida social.

¹²⁴ *Romanceiro da Inconfidência*.

¹²⁵ “Esta não é o som material, coisa puramente física, mas a impressão (*empreinte*) psíquica desse som, a representação que dele nos dá o testemunho de nossos sentidos” *Curso de Lingüística Geral*. São Paulo: Cultrix, 2001, p. 79-80.

Apesar do alto grau de abstração¹²⁶, é possível a apreensão da essência do vocábulo valor. A partir dele compreende-se o vocábulo princípio na sua acepção jurídica.

Como observado nos itens 2.1 e 2.2 deste trabalho, a cultura é fruto do homem em convívio do social. O comportamento do indivíduo é sempre relativo, é em relação ao outro. Aí começa a compreensão da idéia de valor, pois o comportamento é fruto da vontade que, por sua vez, deriva da finalidade, daquilo que se almeja com a conduta. Com seu livre arbítrio, o homem age, escolhendo, optando por um ou outro comportamento. Assim como escolhe o agir, deseja ou repele, julga, aprecia. O cerne da noção de valor está no ato de valorar, qualificar positiva ou negativamente. Observa Hessen¹²⁷: “Todos nós valoramos e não podemos deixar de valorar. Não é possível a vida sem proferir constantemente juízos de valor. É da essência do ser humano conhecer e querer, tanto como valorar.(...) Todo querer pressupõe um valor. Nada podemos querer senão aquilo que de qualquer maneira nos pareça valioso e como tal digno de ser desejado.”

Quando valora, o indivíduo parte de critérios pré-estabelecidos. Somente pode qualificar como bom ou ruim, justo ou injusto, feio ou belo, legal ou ilegal, válido ou inválido, tendo um parâmetro a seguir. Esse parâmetro é o critério de valoração a que se refere Robert Alexi¹²⁸, que o identifica com o significado o próprio valor:

“Muchas cosas diferentes pueden ser objeto de valoración. Pueden valorarse, por ejemplo, objetos naturales, artefactos, pensamientos, acontecimientos, acciones e situaciones. También

¹²⁶ “O conceito de valor não pode rigorosamente definir-se. Pertence ao número daqueles conceitos supremos, como os de ser, existência, etc., que não admitem definição. Tudo o que pode fazer-se a respeito deles é simplesmente tentar uma clarificação ou mostração do seu conteúdo. Assim a respeito do conceito de valor.” HESSEN. Johannes. *Filosofia dos Valores*. Trad. L. Cabral Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 43.

¹²⁷ *Filosofia dos Valores*. Trad. L. Cabral Moncada. Coimbra: Almedina, 2001, p. 43.

¹²⁸ *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002, p.143

los criterios de valoración son de múltiple tipo. Así, por ejemplo, un automóvil puede ser valorado según criterios de velocidad, seguridad, comodidad, precio, economicidad y belleza(...) los objetos de la valoración son, entre otras cosas, situaciones de regulación jurídica. Son juzgadas, sobre todo, de acuerdo con dos criterios, el de libertad de prensa y el de la seguridad externa. Una de las situaciones de regulación jurídica valoradas es aquella en la que existe 'un derecho de la prensa a mantener en secreto el nombre de sus informantes, también en los casos [...] en los cuales [...] el objeto de la investigación es un delito doloso de traición a la patria y los informantes pueden ser considerados como cómplices de este delito. Si se parte exclusivamente del criterio de la libertad de prensa, una situación tal puede ser catalogada como 'buena'; si se parte exclusivamente de la seguridad externa, como 'mala'.(...) Ni del automóvil ni de la mencionada situación de regulación jurídica puede decirse que son un valor en sí. Como objetos de valoración tienen un valor y por cierto, un valor diferente según con cuál de los criterios que entran en colisión sean valorados. No son los objetos sino los criterios de valoración los que tienen que ser designados como 'valor'”

O valor, por tanto, é o próprio parâmetro que assumimos para valorar. Quando valoramos como 'bom' um objeto, resgatamos da memória aquilo que nos inspira um significado positivo. Resgatamos um critério de valoração, do que é bom ou ruim.

Transportada para os lindes do sistema jurídico, a noção de valor identifica-se com o significado de princípio. Este, é o valor que está no sistema, está no texto¹²⁹. Está no domínio do dever-ser, da ordem coativa. Tome-se como

¹²⁹ Recordemos que se toma, aqui, texto não como mero suporte físico, onde estão as palavras articuladas segundo a ordem gramatical. Texto é mais que isso, pois a escrita que não é lida, não significa. O texto

exemplo o princípio da legalidade, que se assenta num critério de valoração. Pretende-se, com sua inserção no sistema, autorizar a criação de relações jurídicas, que impõem direitos e obrigações, apenas e tão somente por meio do veículo Lei. Valora-se o que deve e o que não deve ser criado por lei, segundo uma referência prévia: a lei expressa a vontade da coletividade, por ser criada por seus representantes a partir de um processo ordenado.

3.1.2. A função dos princípios na composição do sistema

Ressalta Celso Antonio Bandeira de Mello que o princípio deve ser tomado, “(...)como inerência da construção em que se corporifica o ordenamento.”¹³⁰. São preceitos de caráter superior que coordenam o sistema possibilitando sua aplicação harmônica e a coexistência coerente das normas que o integram.

Obviamente, em toda norma jurídica há valor, justamente por conter um comando de conduta. A conduta comandada é resultado de uma escolha, coerente com o sistema visto na sua integralidade, que lhe dá significado. Aí está o princípio. Em toda norma comparece o valor na forma de princípio, por encontrar-se no domínio do dever-ser. O princípio é justamente o valor que identificamos nas normas do sistema, seguindo-se a lição de Alexi.

Paulo de Barros Carvalho lembra, a propósito, que são várias as acepções que o vocábulo princípio experimenta na prática jurídica. Ressalta que, numa primeira acepção, exprime o a idéia de preceito com a mais densa carga de valor num universo normativo¹³¹, adquirindo posição proeminente no sistema jurídico. Os princípios, nessa perspectiva, são ditames superiores da ordem

surge com a participação do leitor, intérprete, que é um co-enunciador. Só há significado com a interpretação.

¹³⁰ Referência feita aos Princípios Gerais de Direito. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, p. 93.

¹³¹ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p.141.

normativa cuja força e posição hierárquica varia conforme a carga valorativa que manifestam. Aponta também a circunstância de o vocábulo princípio designar limites objetivos, referindo-se, na seara tributária, ao princípio da anterioridade.

Expressos ou implícitos, o fato é que os princípios, assim como vemos, são os valores que permeiam o sistema jurídico e informam as respectivas normas jurídicas. Afirmo, nessa linha, Paulo de Barros Carvalho: “Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.”¹³²

O reconhecimento da primazia dos princípios, e a revelação da coerência interna da ordem normativa por meio da visão sistêmica, é que deve presidir a interpretação de normas jurídicas, sobretudo no Direito Positivo, marcado pela pródiga inserção de diretrizes axiológicas.

3.2. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro: Rigidez e Vinculação do Legislador

O sistema constitucional brasileiro foi erigido sob o primado de dois princípios que se espraiam por todas as normas do ordenamento e impregnam seus comandos. Falamos do princípio republicano e do federativo. Todo o quadro principiológico que apresenta o sistema constitucional pátrio, seja quanto aos preceitos de cunho geral seja quanto aos de caráter mais específico, tem nos princípios republicano e federativo o fundamento maior de suas manifestações. Geraldo Ataliba¹³³ destaca essa realidade:

¹³² *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p.144.

¹³³ *República e Constituição*. São Paulo, Malheiros, 1998, p38.

“No que respeita porém, a esses dois princípios, pode-se dizer que nossa Constituição é rigidíssima. Não há possibilidade de ser ela alterada quanto a essas matérias, nem mesmo por meio de emendas. Não pode o órgão de reforma, o Congresso Nacional, sequer discutir qualquer projeto tendente (que abrigue tendências; que leve; que conduza; que encaminhe; que facilite; que possibilite, mesmo indiretamente) à abolição dos dois princípios, reputados tão importantes, tão fundamentais, tão decisivos, que tiveram um tratamento tão sacro, proteção absoluta, erigidos que foram em tabus jurídicos. Intocáveis, na plena extensão do significado da palavra (nas clássicas e magistrais observações de Terán, isto demonstra de modo categórico sua sobranceira sobre todos os demais preceitos constitucionais, seu cunho de intocabilidade e sacralidade).”

No que tange à matéria tributária, a Assembléia Nacional Constituinte de 1988 reservou para si toda a disciplina normativa, concebendo a delimitação exaustiva de competências para tributar, o que resultou num regime inflexível, que restringe o legislador tributário à mera operacionalização de sua competência.

3.2.1. Repartição das competências tributárias

A Lei Maior, de forma nitidamente peculiar em relação aos sistemas constitucionais do mundo contemporâneo, traz um conjunto de regras concernentes à matéria tributária que encerra um sistema completo e suficiente ao exercício da ação de tributar, armado sobre o esteio da República e da Federação. Os caracteres do sistema constitucional tributário ilustram o que, taxativamente, cabe ao Poder Público na atividade de tributar e de sua perfeita compreensão, portanto, depende a aferição da validade da legislação infraconstitucional.

3.2.1.1. Exaustividade

O sistema constitucional tributário brasileiro restringe o legislador no trato de matérias tributárias. Aos entes da federação estão reservados, especificamente, os limites do exercício de suas competências, num conjunto de normas que designa as materialidades de tributos e, bem assim, os princípios gerais e específicos de cada exação¹³⁴. Daí a rigidez do sistema, revelada pela forma com que o constituinte insculpiu o sistema tributário no Brasil¹³⁵.

Essa percepção é concludente no sentido de permitir que se condene qualquer excesso do legislador ultrapasse os contornos de sua competência.

O Estado Federado foi o alicerce em que se firmou o constituinte para delinear, norteado pela isonomia entre as pessoas políticas da Federação, um arcabouço de competências tributárias essencialmente estruturado pela enumeração de manifestações de capacidade econômica, atribuindo exaustivamente, a cada ente tributante, os fatos econômicos que lhe cabem onerar.

A empresa de repartição de competências resulta de uma opção do constituinte. Explica-o Geraldo Ataliba¹³⁶:

“Atribui-se a competência para instituir impostos mediante a técnica de reservar, ao competente para instituir, certos tipos de manifestações de capacidade econômica – e, via de consequência

¹³⁴ Roque Carrazza trata exaustivamente dos princípios que permeiam o sistema constitucional tributário em *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.

¹³⁵ Geraldo Ataliba assevera: “Ora, na mesma medida em que variam a largueza e intensidade do cuidado constitucional com a matéria tributária, varia da mais ampla à mais restrita possibilidade, a liberdade ou esfera de discricção – ou mesmo de arbítrio – do legislador ordinário. Em outras palavras, conforme a imensa gama de possibilidades contidas entre os dois limites extremos mencionados – constituição simples e constituições abundantes – variam a extensão e a qualidade da competência do legislador ordinário”. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo, RT, 1968, p. 13.

¹³⁶ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro* São Paulo: RT, 1968, p.106. Os ensinamentos de Geraldo Ataliba na obra *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, indubiosamente, são perenes e atuais, ainda que dirigidos à exegese de Constituições passadas.

contributiva – por parte dos seus súditos. Quer dizer: toma-se certa faixa ou campo da matéria econômica e se o outorga, como fonte de renda, a esta ou àquela entidade, para que a use – em caráter exclusivo”

A exclusividade para a instituição dos tributos que preenchem cada quinhão dos entes federados é a pedra de toque da repartição das competências tributárias, a marca de sua taxatividade e a maior manifestação do princípio federativo e republicano na seara da ação de tributar. Tal realidade guia o intérprete e aplicador da lei a revelar as restrições necessárias ao freio de manifestações normativas ou administrativas que transpõem os limites da competência tributária, pormenorizadamente descritos pela Lei Fundamental.

3.2.1.2. Função da lei complementar

Como afirmado, o sistema constitucional tributário pátrio apresenta prescrições fundantes do exercício das competências tributárias pelas pessoas políticas da Federação. A Constituição, quanto aos impostos, descreve materialidades e aponta restrições ao legislador, revelando os princípios gerais e específicos que permeiam o sistema tributário.

A par do modelo constitucional de repartição das competências tributárias, destacado seu cunho exaustivo e sua imutabilidade face aos princípios em que se funda, é importante que se atente para a figura da Lei Complementar no tocante ao seu mister no contexto tributário.

A Lei Complementar em matéria tributária tem sua matriz no art. 146¹³⁷ da Carta Magna, dispositivo que apartou segmentos da doutrina dando

¹³⁷ “Art.146: Cabe à Lei Complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

origem ao que se chamou de correntes dicotômica e tricotômica. A primeira pretende que a norma construída a partir daquele dispositivo tenha interpretação restritiva, em defesa da prevalência dos princípios federativo e republicano. Como esclarece Estevão Horvath¹³⁸, filiado a esse entendimento, é inadmissível que a Lei Complementar verse sobre as chamadas normas gerais, interferindo na competência tributária, principalmente no que se refere às materialidades dos tributos.

Já a corrente tricotômica não assente que se restrinja o alcance do dispositivo constitucional, pelo que, segundo esse entendimento, à Lei Complementar é reservado constitucionalmente a produção de normas gerais de direito tributário, como literalmente aponta o aduzido artigo constitucional. A esse último entendimento adere Celso Ribeiro Bastos¹³⁹, afirmando que “O recurso a normas gerais visou a conferir uma unidade de critério aos diversos subsistemas tributários (federal, estadual e municipal) naquilo que eles possuem em comum”.

Conquanto os adeptos da corrente tricotômica não abonem a permissão para que a União, por meio da Lei Complementar, promova ingerências na competência tributária de outras pessoas políticas, tal entendimento contempla a possibilidade de sujeição dos entes da Federação às normas gerais que versem, em realidade, sobre a definição de hipóteses de incidência tributária e seus consectários. Este, porém, como firmemente defende a primeira corrente, é ministério próprio e exclusivo das normas constitucionais.

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

¹³⁸ “A isenção trazida pelo artigo 3º, II, da Lei Complementar 87/96”. *Revista de Direito Tributário* nº 71. São Paulo: Malheiros, 1998.

¹³⁹ *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. São Paulo: Freitas Bastos, p. 227-228.

O ambiente sistêmico em que se inserem as normas constitucionais orienta nossa atenção ao conjunto, visto na sua amplitude e coerência interna, das regras tributárias que encerra. Se existe a repartição de competências tributárias exauriente, delimitando as faculdades inerentes à ação de tributar de cada ente federado, é incoerente admitir que a um desses entes seja dado estatuir normas acerca de competência que não lhe concerne.

Souto Maior Borges preocupa-se em destacar o quadro da repartição de competências na Constituição, concluindo pela sujeição do diploma complementar ao texto constitucional, mesmo considerando seu caráter e abrangência nacionais. A lição do autor, ainda que se refira à competência municipal, é de suma relevância ¹⁴⁰:

“Logo, à lei complementar não incumbe fixar limites à competência tributária dos municípios. A admitir-se o contrário, estaria convertida uma Constituição rígida, na outorga de competência legislativa para a tributação, em Constituição flexível, porque a delimitação material do âmbito de competência tributária do Município seria deferida à legislação integrativa da União, o que importaria em extravasamento da função própria da lei complementar”.

O âmbito de atuação da Lei Complementar, seja qual for a matéria regulada, é prescrito, sobretudo, pelo conteúdo das normas constitucionais que dispõem sobre competência tributária. Dessa forma, alinham-se entre as disposições possíveis de serem veiculadas pelo diploma mencionado, mesmo que sob a alcunha de “normas gerais”, aquelas que não atriem com o cerne da repartição rígida das competências tributárias, o núcleo da descrição das hipóteses de incidência e seus corolários.

¹⁴⁰ *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT EDUC, 1975, p. 186.

3.3. Exercício da Competência: Legislação Infrconstitucional

Ao exercer sua competência, o ente tributante, por meio dos enunciados legais, emite normas jurídicas suficientes a que o Poder Público possa arrecadar tributos, em observância ao princípio da legalidade. Ressalta Geraldo Ataliba¹⁴¹:

“A competência para criar tributos é privativa do legislador, onde, como no Brasil, vige o princípio da legalidade.

A criação de tributos – que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar. É primária no sentido de que, sem ela, não pode haver ação tributária (tributação). É o próprio início da ação tributária”.

O ponto de partida para a compreensão dos tributos que compõem o sistema tributário pátrio é a Constituição Federal. A Lei Fundamental descreve competências e permite que o legislador das pessoas políticas do Estado federado institua tributos nos estritos moldes dessas competências, pelo que só é possível averiguar a legitimidade de leis tributárias tendo como parâmetro os arquétipos constitucionais que conformam cada tributo, especialmente os impostos. Daí a lembrança de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino¹⁴²:

“(…) A despeito do mais absoluto rigor na sua produção, pode uma lei ser visceralmente inconstitucional. Para tanto basta que

¹⁴¹ *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 60.

¹⁴² “*Pressupostos do estudo jurídico do ICM*” In Revista de Direito Tributário n^{os} 15-16, p.96. Também, dos mesmos autores, sobre o tema: “*Núcleo da definição constitucional do ICM*”. Revista de Direito Tributário. n^{os} 25-26, p. 101.

os comandos de natureza material, firmados na Constituição, por ela não sejam respeitados.

Disso naturalmente decorre que o conhecimento da Constituição, para o intérprete e aplicador do Direito, deve logicamente preceder o conhecimento da lei(...) Só o profundo desprezo pela Constituição, ou o inacreditável preconceito, consciente ou inconsciente, da desimportância das normas constitucionais, impede que essa elementar regra hermenêutica comande a compreensão de nossas instituições”.

As conclusões até então aduzidas permitem-nos destacar o que o sistema constitucional reserva ao legislador quando da edição de normas jurídicas aptas a promover o exercício da competência tributária, mais precisamente no que tange à instituição de impostos. A mesma coerência interna que caracteriza o sistema tributário deve ser observada quando da edição de normas infraconstitucionais. Do contrário, não há que se falar em rigidez e exaustividade, em princípios magnos e, muito menos, em supremacia da Constituição.

3.3.1. Regra matriz de incidência tributária

3.3.1.1. Noções gerais

Como referido, o sistema tributário nacional está encartado na Constituição Federal, onde se encontram exaustivamente definidas as competências para que os entes da Federação instituíam, por meio de normas próprias, os tributos que lhes cabem.

Tais normas trazem em seu antecedente a descrição de circunstâncias que manifestam capacidade contributiva, às quais, por meio do conseqüente

normativo, associa-se o surgimento da relação jurídica tributária, sempre conforme os moldes de cada exação, definidos pela Lei Maior.

A competência tributária, pois, é exercida por meio da edição de normas jurídicas de cunho geral e abstrato¹⁴³. Sua incidência instaura o vínculo que impõe a determinado sujeito passivo a obrigação de dar dinheiro ao Estado, sujeito ativo da relação jurídica tributária. Essa norma geral e abstrata é designada regra-matriz de incidência, na feliz expressão de Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁴, que esclarece o seguinte:

“Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescriptor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência”.

A hipótese de incidência, delineada pelos critérios material, temporal e espacial devem estar conformes com o texto constitucional. O mesmo ocorrendo com os critérios que figuram no consequente normativo.

¹⁴³ Diz Roque Carrazza que: “ Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio da lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária”. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 302.

¹⁴⁴ “b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz de incidência). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias”. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 235.

3.3.1.2. Antecedente da norma: aspectos da hipótese de incidência

O antecedente da norma tributária que institui impostos carrega uma descrição, um conceito abstrato de um fato a que o legislador impõe o ônus tributário, dentro de sua competência, que se denomina critério material¹⁴⁵. Estão conectados a esse conceito coordenadas de tempo e de espaço, que são os critérios temporal e espacial¹⁴⁶.

O cerne da hipótese de incidência está no seu aspecto material. Trata-se de um conceito que designa um comportamento ou um estado apto a sofrer, segundo os ditames constitucionais, exações tributárias. Eis o núcleo da hipótese de incidência, na lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁷:

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, seja aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, ‘vender mercadorias’, industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘pavimentar ruas’ etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem

¹⁴⁵ Nesse sentido, Geraldo Ataliba: “*A H.I. é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo*”. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 54.

¹⁴⁶ “Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 250-251.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 252.

ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc)”

Sem os parâmetros de tempo e espaço que condicionam o comportamento ou estado humano abstraído pela norma, não há hipótese de incidência¹⁴⁸. O fator tempo sempre intervém em qualquer conduta humana, eis que faz parte do próprio *ser*. O critério temporal da norma relata, justamente, o momento em que o núcleo material, a ação ou estado humano, deve reputar-se ocorrido¹⁴⁹. O parâmetro espacial da hipótese de incidência informa o local da ocorrência do fato que suscita o aperfeiçoamento da relação jurídica tributária. O limite à definição desses critérios está, justamente, no núcleo da hipótese de incidência, descrito na Constituição.

A norma tributária, portanto, traz os aspectos da hipótese de incidência que o legislador definir, mas a liberdade para essa definição restringe-se à sua própria competência. A diretriz maior da competência tributário é o próprio núcleo da hipótese de incidência, o critério material, definido na Constituição, ao qual os outros critérios estão a ele jungidos.

¹⁴⁸ “O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p 254.

¹⁴⁹ “Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 258-259.

4.

Imposto Sobre a Renda**4.1. O Conceito Constitucional de Renda**

O Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR) está no rol dos tributos que compõem o feixe de competências da União. Encontra-se devidamente demarcado no art.153 da Carta:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Com singela sentença, a Constituição Federal confere à União o acesso à “renda”, por meio de imposto com sérias repercussões na vida social, na própria subsistência do particular, enquanto membro da sociedade. Mas onde há “competência tributária”, faculdade de instituir tributos, por meio de lei, há, ao mesmo tempo, a limitação ao seu exercício. Vale relembrar: a competência faculta a atuação do ente público, enquanto a circunscreve, a limita, a partir dos conceitos que compõem a hipótese de incidência dos tributos. E tais conceitos,

que são os núcleos ao redor dos quais se constrói o sistema tributário nacional, inserem-se no conjunto de preceitos que demarcam o subsistema constitucional tributário, onde harmonicamente convivem enunciados de alta carga valorativa, princípios, como o da legalidade, da capacidade contributiva, do não-confisco, da anterioridade, etc. O “competir” à União instituir impostos instaura genericamente a prerrogativa, que tem no breve excerto “renda e proventos de qualquer natureza” a linha divisória entre a validade e a invalidade da norma instituidora do tributo. Essa linha é ultrapassada sempre que a norma tributária infraconstitucional lançar mão de outros conceitos, que não se identifiquem com aquele escolhido pela Constituição como núcleo da competência tributária.

Partindo-se dessa premissa, transparece com maior nitidez a relevância da construção do sentido da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, no contexto constitucional, tal a magnitude de sua influência na instituição e cobrança do imposto federal.

Assumindo-se que um enunciado constitucional contém a diretriz para o exercício da competência tributária, obviamente, apenas e tão somente na Constituição Federal pode-se buscar os parâmetros para a construção de seu sentido. Como diz Luís Cezar Queiroz, *“Se fosse aceita a interpretação de que tais conceitos constitucionais não apresentam limites máximos, a exaustiva prescrição da competência ordinária discriminada, levada a termo pela Constituição, ficaria sem qualquer sentido, isto é, representaria um nada jurídico, pois o legislador infraconstitucional (complementar) teria a possibilidade de definir o fato “renda e proventos de qualquer natureza” como bem quisesse...”*¹⁵⁰

¹⁵⁰ *Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 207-208. E prossegue o autor: “...podendo equipará-lo (condundi-lo), por exemplo, ao fato “grandes fortunas”, ou mesmo iguala-lo ao fato “propriedade predial e territorial urbana”, ou ainda ao fato “receita” (referido como situação que pode ser constituída em critério material do antecedente e do conseqüente de contribuição social – art. 195, I, alínea b – CRFB, com a redação da EC nº 20/98), sendo

José Luiz Bulhões Pedreira, que acompanhou o desenvolvimento do IR no Brasil, destacava, ainda sob a égide da Carta de 1967, as características fundamentais do imposto. Já alertava que *“O conhecimento do conceito de renda é, portanto, indispensável para o julgamento da constitucionalidade da lei federal que define a base de cálculo do impôsto de “renda e proventos de qualquer natureza” que a Constituição atribui à União; ou das leis estaduais e municipais que instituam impostos ou taxas que, sob outras designações, incidam realmente sobre a renda. E para esse efeito, nem o legislador nem o intérprete é livre para adotas o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquêle que melhor se ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição.”*¹⁵¹

A conclusão é decorrência lógica do reconhecimento da supremacia da Constituição. No Brasil, a questão é ainda mais grave, pois o constituinte avocou o trabalho de repartir as competências tributárias, rigorosamente, tolhendo a liberdade da legislação constitucional no exercício da prerrogativa de instituir tributos¹⁵².

Com esteio na antiga Carta de 1967, Bulhões Pedreira¹⁵³ concluía que *“... a noção de renda está ligada à idéia de um período de tempo. É a soma dos*

certo que os demais conceitos, de igual modo, poderiam ser livremente definidos pelo legislador infraconstitucional, já que não estariam definidos pela Constituição. Essa interpretação, que implica um *sem sentido* constitucional, seria um flagrante absurdo, pois transformaria a Constituição em um nada jurídico. E toda interpretação que conduz ao absurdo merece ser veementemente rechaçada.”

¹⁵¹ *Impôsto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969, 2-3.

¹⁵² Paulo Ayres Barreto cita Rubens Gomes de Souza ao observar que desde a instituição do imposto no Brasil, que remonta a 1924, concebeu-se a renda como acréscimo patrimonial. Relata o autor, ainda, que na Constituição de 1934 o núcleo da hipótese de incidência já assumia *status* constitucional: “A Constituição Federal de 1934 outorga à União a competência para instituir o imposto sobre a renda. Adquire a matéria, a partir de então, relevo constitucional, tornando-se descabida a sua dilucidação com base em preceitos de legislação complementar ou ordinária. Essa observação é comumente desconsiderada por alguns doutrinadores que pretendem atribuir à legislação complementar o condão de tudo prescrever em termos de tributação sobre a renda, não reconhecendo os limites constitucionalmente postos.” *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 69.

¹⁵³ *Impôsto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969, p. 2-20.

ganhos percebidos durante determinado período, e por isso é definida como um fluxo.”

José Artur Lima Gonçalves¹⁵⁴ percorreu o texto constitucional de 1988 na busca de referências que pudessem contribuir para a delimitação semântica da hipótese de incidência do IR. Empreendeu a tarefa, consciente de que não há uma definição expressa do conceito de “renda” na Constituição, nem mesmo outras referências ao termo no corpo da Carta, o que exige o auxílio do que chamou de “conceitos próximos”¹⁵⁵, estes sim, com mais frequência adotados pelo constituinte, permitindo o alcance imediato de seu sentido.

Dentre os dispositivos esparsos da Constituição, os conceitos de faturamento, lucro, capital, ganho, resultado e patrimônio, vão sendo encontrados repetitivamente, de forma a poder-se construir seu significado dentro do contexto em que se inserem. A identificação dessas noções paralelas ao conceito de “renda” contribui para isolá-lo, de modo a revelar o sentido que lhe é conferido pela Constituição. Conclui o autor¹⁵⁶:

“Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração –, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

E traduzimos esse conteúdo da seguinte maneira: (i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”

¹⁵⁴ *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

¹⁵⁵ “Identificamos, no texto constitucional, alguns conceitos que, de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influem no conceito de renda. Tal ocorre com ‘faturamento’, ‘patrimônio’, ‘capital’, ‘lucro’, ‘ganho’, ‘resultado’ etc.” *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 177.

¹⁵⁶ *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997 p. 179.

O conceito de renda, logo se vê, tem sentido próprio e não se confunde com os “conceitos próximos” que permeiam o texto constitucional. Ainda que pressuposto, por não receber definição explícita do constituinte, o núcleo do imposto sobre a renda não está nas mãos do legislador infraconstitucional. Ao contrário, tem assento no sistema tributário constitucional, longe de seu arbítrio.

Os fatores necessários e suficientes à configuração da “renda” foram sendo identificados pela doutrina, que, nos dias de hoje, tem voz unânime.

Os termos ganho, aumento, mais-valia, *plus*, riqueza nova, muitas vezes são utilizados para designar a essência da hipótese de incidência do IR. A expressão “acréscimo patrimonial”, porém, revela maior precisão na representação do fato que deflagra a incidência do imposto. Cumpre, pois, descobrir o que é, e como é formado tal acréscimo patrimonial.

Paulo Ayres Barreto¹⁵⁷ esclarece, após proveitosa consulta à doutrina nacional:

“Da análise do Texto Constitucional concluimos que a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos de outro.”

O termo “renda”, na Constituição, congrega um plexo de outros conceitos, sem os quais não se aperfeiçoa. Assim é que as noções de “patrimônio”, de “período de tempo”, de “ingressos” e de “desembolsos” aparecem como determinantes da presença do fato “renda”. Se queremos saber da percepção de “renda”, precisamos conhecer previamente o “patrimônio” em

¹⁵⁷ *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

determinado marco inicial de tempo, quais os fatos que o influenciaram positivamente, e aqueles que o fizeram negativamente, até determinado termo final.

Tem-se aí um exemplo marcante da intertextualidade do direito. A Constituição incorpora conceitos interdependentes. É o texto constitucional comunicando-se com outros textos que permitem a construção de seu sentido.

O patrimônio é a referência, parâmetro, de que deriva a noção de renda. A relação entre esta e o patrimônio é estreita, a ponto de Roberto Quiroga Mosquera ressaltar que *“O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza enquadra-se, sem sombra de dúvida, na hipótese de tributação do patrimônio sob o ponto de vista dinâmico.”*¹⁵⁸. A assertiva decorre do entendimento de que a “renda”, como acréscimo, não pode ser concebida isoladamente no tempo e no espaço. É, antes de tudo, fruto da comparação entre duas situações patrimoniais, retratadas em momentos diversos, uma antes, outra depois de determinado transcurso de tempo. Como impõe a diretriz da “capacidade contributiva” que orientou também o contribuinte na seleção dos fatos econômicos tributáveis, somente o resultado positivo desta comparação configura renda.

Lembremos que o patrimônio é uma universalidade de direitos cambiante. Assim como é fato jurídico, que nasce de outros fatos jurídicos, aumenta ou diminui em virtude de fatos jurídicos. Por ser apreciável economicamente, sucede que o patrimônio é afetado somente pelos fatos jurídicos que também ostentam substrato econômico. Esse dinamismo do patrimônio é captado pelo conceito de “renda” constitucionalmente estabelecido. E a inserção constitucional tem sua razão de ser, pois não é crível atribuir à Constituição o propósito de erodir gradativamente a propriedade do particular até anula-la totalmente. Pretende-se tributar parte do que é agregado periodicamente

¹⁵⁸ *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 96.

ao patrimônio, preservando-o e permitindo a continuidade da evolução patrimonial. A riqueza nova produzida é o alvo da tributação, nos limites que a capacidade contributiva impõe.

Esse desígnio constitucional tem sua razão de ser. Ao eleger como diretriz fundamental para a tributação o primado da capacidade contributiva teria mesmo o constituinte que, coerentemente, fixar materialidades de tributos condizentes com esse preceito. Precisos Geraldo Ataliba e Cléber Giardino¹⁵⁹ ao sublinhar que o legislador tributário encontra na capacidade contributiva o óbice que impede o alcance da tributação a fatos que não manifestam aptidão econômica efetivamente exteriorizada. No campo de abrangência do imposto sobre a renda, essa capacidade contributiva está delimitada pela noção de acréscimo patrimonial, de efetivo aumento do patrimônio em determinado período.

A partir da concepção de patrimônio, Quiroga Mosquera evolui para o conceito de renda, após empreender valiosa pesquisa sobre os possíveis sentidos do termo “renda”: *“Daí por que propomos a definição da palavra “renda” e da expressão “proventos de qualquer natureza” como a mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos, acréscimos estes originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte geradora de riqueza nova.”*¹⁶⁰. Nessa linha, conclui Paulo Ayres Barreto que: *“Tomado um determinado patrimônio pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), verifica-se a configuração de renda se ocorrer um acréscimo de patrimônio originalmente considerado, observado um intervalo de tempo suficiente a que se proceda o efetivo cotejo entre determinados ingressos e desembolsos, entradas e certas saídas”*¹⁶¹

¹⁵⁹ “Imposto de Renda – Capacidade Contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – renda “escritural” – intributabilidade de correções monetárias”. In *Revista de Direito Tributário* nº 38. São Paulo: RT, 1986.

¹⁶⁰ *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 110.

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 71.

Adotando-se essa conclusão, outra se impõe, imediatamente: a renda é sempre resultado positivo das mutações patrimoniais. Não coincide com essas mutações. Fatos que aumentam ou diminuem o patrimônio são relevantes na medida em que permitem a constatação da existência, ou não, de renda ao cabo de determinado período. Tais fatos modificativos do patrimônio, ainda que positivos, portanto, não podem ser considerados “renda”, para efeito de tributação pelo IR¹⁶².

A idéia de período é ínsita ao conceito de renda, pois sem parâmetros de tempo não há como se atribuir aos ingressos a capacidade de gerar um acréscimo ao patrimônio, em confronto com as saídas, ou desembolsos incorridos. Trata-se de um fator necessário à comparação. Há, pois, que se estabelecer o marco inicial a partir do qual se considera uma situação patrimonial, a ser comparada com uma situação ulterior, em certo marco final de tempo.

A fim de identificar na Constituição mais um elemento componente do conceito de renda, Lima Gonçalves aponta os dispositivos constitucionais que, atinentes a matérias diversas, manifestam períodos de tempo que possuem significado normativo¹⁶³. Dessa investigação adveio o período de um ano como o parâmetro fundamental que o constituinte de 1988 utilizou para regular diversas matérias, como a orçamentária, por exemplo. O período de um ano, depreende-se

¹⁶² A propósito, observou Gilberto de Ulhôa Canto: “O acréscimo de patrimônio é, portanto, pressuposto legal da ocorrência da obrigação tributária, que na pessoa jurídica pode ser facilmente determinado por simples confronto das cifras referentes a dois períodos distintos. Na medida em que só existe acréscimo de patrimônio se o valor deste aumentar de um período para outro, parece-me de discutível legitimidade a exigência de imposto sobre a renda sobre rendimento individualmente considerados, como elementos isoladamente autônomos, independentemente dos resultados de balanço, como é o caso dos resultados de aplicações financeiras ganhas em operações de Bolsa...” “A aquisição da disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no IR”. In *Imposto de Renda – conceitos, princípios e comentários*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Atlas, 1996, p. 101.

¹⁶³ “A Constituição trabalha com o dado explícito da anualidade para regular uma enorme quantidade de relações jurídicas. Todo o funcionamento do Estado é calcado – assim nos aspectos organizacionais e financeiros como nos políticos – em intervalos de doze meses, períodos anuais.” *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 199, p. 184.

da Constituição, consiste no intervalo necessário à comparação das situações patrimoniais de que depende a constatação da renda.

Eis aí nova e importante conclusão: só ao final desse lapso pode-se aferir ou não a presença do fato tributável renda.

O patrimônio, assumido como universalidade de direitos, comparado em duas situações distintas, separadas por um intervalo de tempo, aponta a presença ou não de renda tributável. Esta existirá quando houver saldo positivo, ao final do período, resultante do confronto entre ingressos e saídas aptos a interferir no patrimônio¹⁶⁴.

O enunciado do art. 153, III, da Constituição Federal tem, portanto, seu sentido devidamente demarcado. Decorre de esforço interpretativo coerente e consentâneo com o texto do sistema constitucional tributário visto na sua plenitude, com seus preceitos explícitos e implícitos.

Somente a partir da construção do sentido do enunciado que contém o núcleo da competência tributária para a instituição do IR, passa-se ao exame dos enunciados normativos infraconstitucionais. Essa é uma imposição metodológica a ser seguida sempre que se pretender perquirir da validade das normas infraconstitucionais acerca do imposto.

4.2. Critério da Universalidade e sua Influência na Formação da Renda

Há no texto constitucional, ainda, outras diretrizes que orientam a instituição do imposto sobre a renda. São critérios que informam a construção da regra-matriz de incidência. Leia-se o art. 153, § 2º, da Constituição:

¹⁶⁴ Vide também, nesse sentido, como exemplo: QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004, p.88-89; RENCKE, Renato Romeu. *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica*. Porto Alegre: 2001, p. 159 e sgs.. BARROS CASTRO, Alexandre. *Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 235 e sgs.

Art. 153. (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

O critério da generalidade influencia o conseqüente da norma matriz, pois impõe que o imposto atinja todos aqueles que auferirem renda, sem distinção. A progressividade atua também na formação do conseqüente, influenciando o aspecto quantitativo do imposto, ao determinar que existam mais que um alíquota, e que sejam progressivas, na medida da quantificação da renda.

O critério da universalidade, por seu turno, toma assento no aspecto espacial da regra matriz, no antecedente. Faz com que os eventos positivos do patrimônio sejam considerados para a formação da renda, independentemente do local de sua origem.

Esse critério responde pela tributação dos rendimentos auferidos no exterior. Ainda que não estivesse expresso no texto constitucional, sua existência seria pressuposta, a partir do conceito de renda. Se todos os fatos que influenciam positivamente o patrimônio são relevantes para a constatação da existência de acréscimo patrimonial, desconsiderar os fatos ocorridos no exterior é restringir o alcance do imposto, determinado pelo conceito de renda. De qualquer modo, cumpre ao legislador ordinário, detentor da competência tributária, optar pela inserção dos fatos ocorridos fora do território nacional na composição da renda. Caso assim resolva, é seu dever cuidar para que as normas tributárias respectivas não ofendam o conceito constitucional de renda, a pretexto de alcançar fatos ocorridos fora dos limites territoriais do Estado brasileiro.

Trata-se de um critério informador da construção da regra matriz compatível com o conceito de renda. Na realidade, dele decorrente. Por isso

mesmo, não interfere no núcleo da hipótese de incidência do imposto, senão para delimitar quais fatos que aumentam o patrimônio serão considerados na composição da renda, tendo como parâmetro o local de sua ocorrência. Permanece intacto o conceito de renda, bem como os aspectos temporal e espacial da norma de incidência. Incólume, do mesmo modo, fica o aspecto pessoal, onde se tem o conceito de sujeito passivo. Sua adoção modifica, apenas, o aspecto quantitativo da norma, pois a base de cálculo passa a contemplar não só fatos positivos constatados localmente, mas também aqueles verificados fora do país.

A tributação em bases universais não é senão a escolha pela instituição do imposto sobre a renda em sua integralidade. É a assunção do conceito de renda em toda sua abrangência.

Portanto, os fatos que se verificam no exterior não são diversos daqueles que, no Brasil, são relevantes para a composição da renda. Estão eles vinculados a um sujeito e acrescem seu patrimônio.

A opção pelo critério da universalidade está condicionada à presença da norma vigente e eficaz no território nacional, pois aqui haverá sua incidência, por meio do ato de aplicação.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁵:

“Sob o pálio dessa nova estrutura de imposição das rendas de pessoas jurídicas em bases mundiais (universalidade), abre-se para o jurista dogmático a necessidade de indagar acerca de que mudanças irão ocorrer por força dessa inovação provocada no processo de criação e aplicação das normas jurídicas, para efeito da exigibilidade do crédito tributário. A essa preocupação respondo que não há qualquer alteração de cunho substancial,

¹⁶⁵ “O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade)”. In: *Justiça Tributária. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 671-672.

afora a necessidade de se considerar como fato jurídico tributário eventos (relatados em linguagem jurídica competente) da produção de rendimentos ocorridos fora do território nacional, a fim de compor o fato da base de cálculo que, por sua vez, concorrerá para formar o objeto da relação jurídica tributária e, por seu turno, dará ensejo à formação de um crédito tributário a ser exigido do sujeito passivo, qualificado pela legislação como “residente”. A obrigação tributária será composta, exclusivamente, no interior do sistema jurídico, respeitando o princípio da territorialidade, por permanecer intacto esse valor.”

Sobre o alcance do critério da universalidade, diz Paulo Ayres Barreto: *“Pelo critério da universalidade, são passíveis de tributação tanto a renda auferida nos lindes do território nacional, como a renda obtida fora de seus limites. Toda a renda obtida por pessoa física ou jurídica sobre a qual o Brasil possa exercitar sua soberania fica sujeita à incidência do imposto, independentemente do lugar onde tal renda tenha sido gerada.”*¹⁶⁶

Inoportuno, nesse contexto, qualquer comentário sobre a justiça ou não da adoção do critério da universalidade. Descabe, também, indagar aqui se possibilita ou não a dupla incidência sobre o mesmo rendimento: no país onde localizada a fonte e no país da residência do sujeito passivo. Se visa impedir a emigração de capital ou obstruir práticas de planejamento tributário. Tais conclusões são apropriadas para estudo de outra natureza, voltado à política fiscal.

Nos lindes do presente trabalho, basta compreender seu alcance, o qual é ditado pelo conceito constitucional de renda. Ainda que seja adotado, a incidência do imposto permanece adstrita ao território nacional. Apenas fatos influentes no patrimônio, que ocorrem além fronteiras, passarão a ser

¹⁶⁶ *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p.84.

considerados na formação da renda. Não há extraterritorialidade da norma impositiva, regra-matriz de incidência.

4.3. Imposto sobre a Renda no Código Tributário Nacional

4.3.1. O problema da “disponibilidade”

Fixada a premissa de que do texto constitucional se constrói o sentido da expressão “renda”, muda-se a perspectiva sob a qual se observa a legislação complementar. O papel do Código Tributário Nacional perde relevância na construção do conceito que integra a hipótese de incidência do imposto.

Eis a dicção do art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Na leitura do *caput* percebe-se uma nova informação a interferir na hipótese de incidência do imposto. A renda, segundo o código, deve estar disponível econômica ou juridicamente.

Como se o legislador complementar pudesse agregar alguma nota ao conceito de renda, além daquelas decorrentes do texto constitucional, introduz o

Código um “corpo estranho” na hipótese de incidência do imposto. Induz à idéia de que existe o acréscimo patrimonial “indisponível” sendo, pois, necessário que se preveja a incidência estritamente quando essa “mais valia” estiver efetivamente disponível. E vai mais longe, qualifica a disponibilidade, que existiria em duas modalidades, a econômica e a jurídica.

Parte da doutrina há tempos se debruça sobre o conceito de “disponibilidade” buscando construir-lhe o sentido e mantê-lo consentâneo com o conceito de renda¹⁶⁷. Daí a existência de correntes que pugnam por um ou outro sentido da disposição do art. 43, sempre mantendo viva a necessidade de se perquirir, caso a caso, se ocorre ou não uma das modalidades prescritas como condições para a incidência do imposto¹⁶⁸.

Creemos que o dispositivo não merece, ou melhor, não pode ter a relevância que se vê propagada. Há que se enxergar o Código Tributário Nacional, com outros olhos. Aqueles de Brandão Machado¹⁶⁹, para quem o conceito constitucional de renda anula qualquer serventia que poderia ser atribuída ao art. 43 do CTN:

“Ligeira leitura do texto mostra que há neles palavras que, na verdade, não exercem nenhuma função definitiva. É a expressão *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, que, efetivamente, está na definição, mas pode dela ser retirada sem prejuízo para sua inteligência. Fica difícil explicar um *disponibilidade econômica de acréscimo de direitos*. Se o acréscimo é sempre de direitos,

¹⁶⁷ Confira-se em Gilberto de Ulhôa Canto, Ricardo Mariz de Oliveira, Hugo de Brito Machado, dentre outros, na obra coletiva *O fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

¹⁶⁸ Vale conferir também sobre o assunto a obra de Gisele Lemke, que descreve o que chamou de corrente unificadora, de corrente dicotômica atenuada e de corrente dicotômica radical, esta última se subdividindo em subcorrentes, numa das quais enquadra o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira. *Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 96 e segs.

¹⁶⁹ “Breve exame crítico do art. 43 do CTN.” In: *Imposto de Renda – conceitos, princípios e comentários*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Atlas, 1996, p. 101.

não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis. Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível, pelo fato singular de que os direitos acrescem ao patrimônio. Aquela expressão é excrescente e tem uma gênese que, afinal, pode encontrar-se na sistemática que o autor de seu anteprojeto pretendia imprimir no Código Tributário, sob a inspiração do direito tributário alemão, que dá maior relevo ao aspecto econômico do que ao jurídico na conceituação da hipótese de aplicabilidade da norma tributária e do vínculo entre a hipótese e o sujeito passivo.”

Ao intérprete cumpre sobrepor o texto constitucional ao da Lei, a fim de que se mantenha intacto o exercício da competência tributária¹⁷⁰. Obviamente, essa não é uma voz isolada na dogmática tributária. Ao contrário, encontra adesão de doutrina autorizada¹⁷¹.

Quando se examinam textos que veiculam normas do imposto sobre a renda, na legislação ordinária, há que se trazer à interpretação o conceito constitucional, o fundamento primeiro da validade da norma tributária ordinária.

O artigo 43 do CTN agrega conceitos inúteis à delimitação do conceito constitucional de renda. Inspira a falsa idéia de que o núcleo do imposto está condicionado à “disponibilidade” que se verifica em duas modalidades

¹⁷⁰ Continua Brandão Machado: “O texto do art. 43 do Código desconhece tais princípios. Contém, pelo contrário, palavras inúteis, ou, como diz com prudência um tributarista, expressões impróprias, que a doutrina, perplexa, encontra dificuldade em interpretar.” “Breve exame crítico do art. 43 do CTN.” In: *Imposto de Renda – conceitos, princípios e comentários*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Atlas, 1996, p. 108.

¹⁷¹ Assim, Paulo Ayres Barreto, *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, Roberto Quiroga, *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, J.A. Lima Gonçalves, *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

diversas¹⁷². Interpõe uma condicionante à realização da hipótese de incidência que acaba por distorcê-la, proporcionando desvios na exigência do imposto. Em nome da propagada “disponibilidade”, muitas vezes, propicia-se a constatação de renda onde não há. A ilusão do acréscimo patrimonial quando o patrimônio permanece inalterado. Representa tal dispositivo, por isso, interferência prejudicial à interpretação de normas ordinárias versando sobre o imposto.

Conclusão: o texto do CTN não pode servir de referente para a interpretação e aplicação da legislação ordinária que conforma o regime do imposto sobre a renda. Estando o conceito constitucional de renda plenamente delimitado é a ele que o intérprete deve voltar-se ao construir normas a partir dos veículos introdutórios ordinários. O texto constitucional deve ser o referente, o intertexto, não o CTN.

Eis aí pressuposto fundamental da construção de normas trazidas com a legislação ordinária. Sua adoção tem efeito forte na interpretação dos textos introduzidos no regime do imposto sobre a renda. Assim é para normas atinentes a fatos verificáveis no território nacional como para fatos relevantes para a configuração da renda ocorridos em território estrangeiro, afetados que são pelo critério da universalidade.

Com estes últimos preocupou-se também o CTN, nos parágrafos 1º e 2º, do artigo 43. Detenhamo-nos doravante a estes dispositivos a fim de aferir sua utilidade para a construção das normas ordinárias.

¹⁷² Alertava o então Vice-Presidente do Tribunal Federal de Recursos, Ministro Aldir G. Passarinho, em julgado de 30.06.1982: “Vê-se que o Código fala em disponibilidade de renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade jurídica e econômica, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente, da entre da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil) o que pressupõe, no disponente, a posse dessa mesma coisa...”. Citado por Gustavo Miguez de Melo na obra coletiva *O fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 199.

4.3.2. Resultados auferidos no exterior – parágrafos 1º e 2º do art. 43 do CTN

A Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001 inseriu os seguintes parágrafos no art. 43, do CTN:

Art. 43. (...)

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O primeiro não passa de afirmação do critério da universalidade do imposto, cujo texto, encartado na Constituição, já se encarregava de autorizar o legislador ordinário a compreender no âmbito de incidência do imposto os fatos relevantes para configuração da renda, sem restrições de qualquer natureza¹⁷³.

O segundo, porém, manobra a linguagem e ultrapassa a divisa bem demarcada do conceito constitucional de renda que obstrui o avanço de normas ordinárias sobre o terreno proibido da tributação do patrimônio.

¹⁷³ Sob essa perspectiva, Mariz de Oliveira trata da universalidade: “Ora se é assim, qualquer aumento nesse patrimônio somente pode ser representado pelo acréscimo de um novo direito, ou pela exclusão total ou parcial de uma obrigação, sem pagamento ou outro comprometimento de ativo, o que não deixa de ser um novo direito, ou seja, o direito de não mais pagar a obrigação, direito este derivado da sua exoneração. Em outras palavras, se o patrimônio é uma universalidade de direitos e obrigações, qualquer modificação nele, para mais ou para menos, necessariamente representa uma modificação de direito ou obrigação. Por isso, o imposto de renda, que incide sobre acréscimo patrimonial, tem por substrato sempre a adição de um novo direito ou de novos direitos à universalidade patrimonial, e é por isso mesmo que esse imposto é informado pelo princípio ou critério da universalidade, segundo o inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal. Esse princípio significa que o montante tributável pelo imposto de renda é o resultado da universalidade de fatores positivos e negativos que durante o período de apuração da obrigação tributária se agregam à universalidade patrimonial existente no início do período, ou dela se destacam.” MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. “A Disponibilidade Ficta de Lucros de Coligadas ou Controladas no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 6º Vol., p. 418.

Dizemos normas ordinárias porque o dispositivo não traz norma que compõe a regra-matriz do imposto, mas sim norma estruturante, que orienta a construção de normas ordinárias impositivas.

O dispositivo, pois, serviria de referente da legislação ordinária, de intertexto. Seu conteúdo estaria presente em toda e qualquer norma de natureza ordinária dispendo sobre o imposto.

Contudo, se o depuramos da contaminação pelo conceito de “disponibilidade”, nenhuma utilidade lhe resta. Mostra-se, na realidade, como mera extensão do *caput* do artigo 43, que relega à Lei Ordinária a atribuição de definir o momento em que ocorre a disponibilidade, quando os fatos “receita” ou “rendimento” ocorrerem no exterior.

A Lei Complementar nº 104/2001, como se nota, acresceu ao texto do CTN enunciado que somente conturba a interpretação de textos da legislação ordinária, ofuscando o conceito constitucional de renda. Este, insista-se, é auto-suficiente, independe da noção de disponibilidade.

A assunção do parágrafo 2º do artigo 43, do CTN, como referente na construção de normas a partir de textos da legislação ordinária, por isso, é uma ameaça aos contornos constitucionais do imposto. Conduz o intérprete à inócua indagação sobre o que é disponível econômica ou juridicamente, enquanto pretere o conceito constitucional de renda, perfeito, pronto, referente obrigatório no exame de qualquer texto que verse sobre o imposto.

O enunciado em questão tem, por isso mesmo, um papel discursivo extremamente relevante. Assim como a Lei Complementar o introduziu no sistema, a legislação ordinária, como se verá, apresenta-o ao intérprete como referente para a construção de normas que cuidam da tributação de rendimentos auferidos no exterior, especificamente aqueles resultantes dos lucros de coligadas

ou controladas. É preciso perceber tal circunstância e excluí-lo da composição das normas do imposto sobre a renda.

Essa providência requer esforço maior, a “escavação” da linguagem do legislador ordinário, empreendimento de leitura que vai além das instruções que o texto legislativo dá. Valiosa por abrir ao leitor o acesso a discursos muitas vezes ocultos, onde se revelam normas obscurecidas pela imposição de um referente.

Assim procedendo, o intérprete estará seguro para contrastar a norma ordinária com a matriz constitucional do tributo, único texto normativo que cumpre à interpretação considerar.

4.3.3. Efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial

Lembremos que a incidência da norma tributária é fruto da emissão de um texto que constitui o fato tributário relatando a ocorrência daquele evento, cujo conceito está na hipótese da regra-matriz de incidência.

A contabilidade, para o imposto sobre a renda, contribui na composição da linguagem que relatará o evento. É texto autorizado pelo sistema jurídico a participar da comprovação da circunstância que deflagra a obrigação de pagar tributo.

Não é, pois, a contabilidade a própria circunstância, o fato tributário, previsto na norma geral e abstrata que gera a obrigação tributária. Confira-se a lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁴ sobre a escrituração contábil:

¹⁷⁴ O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade)”. In: *Justiça Tributária. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 674.

“A operação de escriturar não tem como ser “fato gerador”, suscitando a incidência da regra matriz do IR, por tratar-se apenas de ato imprescindível à composição do fato jurídico tributário, pela constituição em linguagem dos eventos de formação de rendimentos, tendo em vista a legitimação dos atos de exigibilidade do crédito decorrente da obrigação tributária. Por este motivo, na medida em que os resultados obtidos no exterior não seriam conhecidos sem uma necessária escrituração, do evento de produção de rendas acontecido no exterior requer-se a escrituração: “obrigação acessória”, para ulterior constituição da norma impositiva individual e concreta conformadora da “obrigação tributária principal”

Ora, como linguagem que trata dos eventos, não se pode atribuir à contabilidade a condição de fato sujeito à tributação pelo imposto sobre a renda.

A equivalência patrimonial não passa de técnica contábil de escrituração, com vistas a permitir que o balanço da investidora reflita também o valor do investimento consistente em participação societária¹⁷⁵. De acordo com esse método, o custo inicial do investimento é ajustado a cada período para expressar os lucros ou prejuízos advindos da participação societária¹⁷⁶. Esse registro é feito independentemente da incorporação efetiva dos resultados da

¹⁷⁵ A Lei 6.404/1976 dispõe: “art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor do patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas...”

Já a Instrução Normativa CVM nº 247/96 reza:

“Art. 5º Deverão ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial:

I- o investimento em cada controlada; e

II- o investimento relevante em cada coligada e/ou em sua equiparada, quando a investidora tenha influência na administração ou quando a porcentagem de participação, direta ou indireta da investidora, representar 20% (vinte por cento) ou mais do capital social da coligada.

III-(...)

¹⁷⁶ V. HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999, p. 401.

empresa investida. Por isso mesmo, a distribuição dos lucros é tida como “liquidação” daquele resultado contabilmente incorporado pela equivalência patrimonial.

Observe-se que o método da equivalência patrimonial atende o objetivo, sempre buscado pela contabilidade, de fornecer elementos de controle do patrimônio para a tomada de decisões.

O registro da equivalência patrimonial, refletindo no balanço da investidora, resultados da investida, não reflete um elemento patrimonial positivo que possa ser computado para efeito de apuração do imposto sobre a renda. Permite, isso sim, que se divulgue, exponha, a situação do investimento em participação societária em determinado momento. O método, pois, não reflete manifestação de capacidade contributiva relacionada ao eventual resultado da investida. Esta, somente surgirá com a “liquidação” daquele resultado, a distribuição efetiva na forma de dividendos.

Eis aí a razão de os arts. 23, § único e 33, § 2º excluírem da apuração do imposto sobre a renda os resultados meramente contábeis da equivalência patrimonial, o que é confirmado no art. 25, § 6º, da Lei 9.249/1995, quanto às participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior¹⁷⁷.

¹⁷⁷ Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

(...)

2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada.

Após delimitar o conceito de lucro, incorporado pela Lei 6.404/1976, Renato Nunes esclarece a impossibilidade de confundi-lo com o emprego do método da equivalência patrimonial. Faz, o autor¹⁷⁸, a associação entre a tributação de lucros de controladas ou coligadas no exterior, com o método da equivalência, destacando a distinção entre um e outro:

“Ora, da análise de dispositivos da Lei das S/A é possível concluir que lucro é o resultado positivo decorrente da exploração de atividade econômica, obtido mediante o confronto de receitas, custos e despesas num dado período de tempo, sendo esse o conceito que deve ser adotado na interpretação do que representa lucro de sociedade coligada ou controlada domiciliada no exterior. Por essa razão, entendemos, com convicção, que não há como o resultado positivo de equivalência patrimonial decorrente de investimento em sociedade coligada ou controlada no exterior ser confundido com o lucro dessa sociedade. Aliás, somente essa interpretação é cabível na análise do art. 25 da Lei 9.249/95, dado que este prescreve que serão tributados (*caput*, art. 25) pelo IRPJ os lucros auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior, mas os resultados de equivalência patrimonial permanecerão “neutros” para fins tributários. (§6º, art. 25)”.

O método contábil em questão, como se vê, não evidencia a incorporação dos lucros auferidos pela investida no patrimônio da investidora, seja essa controladora ou controlada.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

¹⁷⁸ “Tributação de lucros auferidos por meio de Coligadas e Controladas no Exterior: regime de Disponibilização (MP nº 2.158-35/01 e Resultados de Equivalência Patrimonial”. In *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Heleno Tórres (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 601.

Há, na realidade, a exposição da situação do investimento, em determinado momento, que, por outro método, não seria possível.

Ricardo Mariz de Oliveira¹⁷⁹, do mesmo modo, toma o método da equivalência no sentido de critério contábil de avaliação de investimento que não reflete a incorporação, na investidora, dos lucros da investida:

“Igualmente, quando há prejuízo na coligada ou controlada, ele se reflete na investidora na investidora por equivalência patrimonial, o que não significa que esta tenha que responder pelas dívidas da coligada ou controlada perante os seus credores, matéria esta também dependente da lei e dos estatutos sociais disciplinadores da coligada ou controlada, e independe do método da equivalência patrimonial. Isto também demonstra que tal método representa mero critério contábil de avaliação do investimento.(...) Trata-se de que, enquanto não distribuídos os lucros pela coligada ou controlada aos seus sócios ou acionistas, estes têm mera expectativa de direito sobre os dividendos que poderão advir daqueles lucros.”

Insista-se: não se pode tomar um registro contábil como o próprio fato jurídico rendimento. Ou o registro reflete tal fato, suscitando seu cômputo na apuração do imposto sobre a renda, ou não o reflete. Neste último caso, ainda que haja um efeito contábil na demonstração da situação patrimonial da pessoa jurídica, não se lhe pode conferir a qualificação de fato tributário.

É o que ocorre com o resultado da equivalência patrimonial de investimento no exterior. Lucros ou prejuízos de controladas ou coligadas não passam ao patrimônio da investidora pelo mero registro contábil da equivalência patrimonial. O acréscimo ou decréscimo patrimonial da pessoa jurídica domiciliada no país, poderá ou não ocorrer, independentemente do referido registro contábil.

¹⁷⁹ “A Disponibilidade Econômica ou Jurídica de Rendas e Proventos Auferidos no Exterior”. In *Revista Forum de Direito Tributário*. V. 4. Belo Horizonte: 2003, p.9

5.

Transparência Fiscal Internacional**5.1. Sobre o Direito Comparado**

Lembra René David¹⁸⁰ que “As vantagens que o direito comparado oferece podem, sucintamente, ser colocadas em três planos. O direito comparado é útil nas investigações históricas ou filosóficas referentes ao direito; é útil para conhecer melhor e aperfeiçoar o nosso direito nacional; é, finalmente, útil para compreender os povos estrangeiros e estabelecer um melhor regime para as relações da vida internacional.”

Especialmente em matérias que, como a transparência fiscal internacional, espriam-se por diversos sistemas jurídicos ao redor do globo, o estudo de regimes estrangeiros possibilita uma visão mais abrangente, que pode contribuir para a compreensão das particularidades do regime pátrio¹⁸¹.

Consideramos útil, pois, a abordagem da chamada transparência fiscal internacional, tal como é vista no contexto internacional. O nome, na realidade, designa os efeitos de norma que determina a inclusão de valores correspondentes aos lucros de sociedades controladas no exterior, na base de cálculo do imposto sobre a renda do país que aplica a medida.

¹⁸⁰ *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 4.

¹⁸¹ Nessa linha, dizia Descartes: “Convém saber algo dos costumes dos diversos povos para melhor julgar os nossos, e não pensar que tudo o que é contra os nossos hábitos seja ridículo e contra a razão, como costumam fazer os que nada viram. ...” *Discurso do Método – Regras para a Direção do Espírito*. Trad. Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 24.

Pretende-se, apenas, conhecer, ainda que superficialmente, a experiência estrangeira, já que o legislador brasileiro parece ter incorporado ao sistema pátrio os efeitos da medida, sem, contudo, observar as diretrizes constitucionais da competência tributária na esfera do imposto sobre a renda.

5.2. Panorama da Transparência Fiscal Internacional

O conceito de *transparência fiscal internacional* comumente é vinculado à política fiscal dos países que buscam evitar a transferência e manutenção de capital, do seu território, para outros com carga fiscal reduzida. A doutrina internacional, freqüentemente, aduz aos aspectos políticos que envolvem o tema, a par da análise de normas específicas cujo conteúdo varia em cada país. Fala-se que a *concorrência fiscal internacional* é a responsável principal pela reação de determinados países ao êxodo de capital do seu território.

A tributação favorecida da renda atrai capitais, mobilizando a saída de um investimento em determinado Estado, para aplicação em outro. Empresta-se a tal circunstância o termo *concorrência fiscal internacional*, para designar a manipulação da tributação, especialmente incidente sobre a renda, voltada à atração de capitais de um outro Estado¹⁸². Há, por isso, uma natural reação dos Estados que se julgam prejudicados com a indução da exportação de capital¹⁸³.

¹⁸² A esse respeito, expõe Vito Tanzi: "Tax competition among countries will induce some governments to legislate lower tax rates or to provide more generous tax incentives than other countries in order to attract foreign investment. When capital is mobile and the country is small, the revenue cost to the country that provides tax incentives can be low or even negative if it succeeds in attracting foreign . If the country has high unemployment, the foreign capital can be combined with workers who would have been unemployed. The benefits in terms of employment generated by foreign investment can thus be high. Because the hired workers will pay income taxes on their wages, or sales taxes on the purchases they make with the wages received, the total tax benefits to a country associated with incentives that attract foreign investment may be significant even when tax incentives or the lower tax rate reduce the revenue from the taxes on the profits of the domestic enterprises." "Globalization, Tax Competition by the Future of Tax Systems". In (Coord. V. Uckmar) *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 25.

¹⁸³ Reuven S. Avi-Yonah discorre a *capital export neutrality*: "The competing visions of neutrality in the emphasized paragraph are called capital export neutrality (CEN) and capital import neutrality (CIN). CEN refers to the choice that an investor resident in a home country has between investing her savings

Diz-se que o intuito do contribuinte, diante da concorrência fiscal internacional que lhe oferece alternativas para a alocação de capital, seria desonerar os rendimentos auferidos no exterior indiretamente, resultando no afastamento ou diferimento da incidência da norma tributária a que se submete no Estado de residência, que adota o critério da universalidade (*world wide taxation*).

Dá-se como exemplo as denominadas sociedades-base, ou *base companies*, que viabilizam o acúmulo de rendimentos em local de tributação mais favorável, em comparação com o país de origem do capital que é aportado nesta espécie de sociedade¹⁸⁴. Essas entidades dirigem-se a diversas atividades, segundo os interesses dos sujeitos que as constituem, como já relatava Ottmar Buhler¹⁸⁵:

"Por ello, esas grandes sociedades han pasado del antiguo sistema de secciones especiales centrales de exportación en el lugar de la

domestically or in a foreign host country. CEN obtains when home and host country investments that earn the same pretax rates of return also yield the investor the same return after taxes. CEN is violated, for example, if both the home and host countries fail to tax the income from an investment in the host country (while an investment in the home country is taxed). In that case investors would prefer to invest in the host country rather than in the home country even if the pre-tax yield on the domestic investment is higher." AVI-YONAH, Reuven S.. *U.S. International Taxation - Cases and Materials*. Foundation Press, New York, 2002, p. 198.

¹⁸⁴ ANGELO CONTRINO atenta para tal fato, tendo notado a ascendente adesão a operações internacionais planejadas e endereçadas ao aproveitamento das disparidades fiscais que marcam os ordenamentos jurídicos, e esclarece: "In conseguenza di ciò, si è diffusa la prassi di elaborate veri e propri piani di minimizzazione internazionale del carico fiscale, che preludono al compimento di atti di carattere elusivo (e talvolta anche di carattere velatamente evasivo) basati su precise scelte di investimento, di localizzazione produttiva, di ubicazione delle *holding*, delle società di servizi infragruppo, di cespiti patrimoniali ecc., in ragione della diversa articolazione dei sistemi fiscali esistenti nei vari Paesi: si è progressivamente consolidata, in sostanza, la c.d. attività di *international tax planning*, che sodisfa l'obiettivo di riduzione internazionale del prelievo tributario mediante l'ottimizzazione fiscale di situazioni economiche e patrimoniali su cui più ordinamenti possono vantare poteri impositivi, oppure di situazioni interne che, attraverso la costruzione di specifiche strutture estere, vengono opportunamente internazionalizzate per godere dei benefici fiscali patrimonio di altri ordinamenti giuridici" *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto - profili teorici e problematiche operative*. Bologna: Cisalpino, 1996, p. 57-58.

¹⁸⁵ *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Version Castellana de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968, p.145-146.

sociedad principal a una nueva forma de organización caracterizada por la máxima descentralización espacial: concentración de todas las secciones encargadas de la exportación por grupos de países extranjeros o para todo el continente en una sociedad-base erigida en el *extranjero* dedicada a la dirección y financiación de las actividades de las distintas sociedades extranjeras radicadas en los distintos países. Así surgió la sociedad-base. Su nacimiento significa, en primer lugar, un nuevo grado de *organización empresarial* de las grandes sociedades extendidas por todo el mundo, si bien está condicionado también desde un principio por motivos de índole fiscal.

La forma adecuada para ello era la sociedad 'holding', situada por encima de las sociedades filiales locales establecidas para la venta de productos de la sociedad originaria o incluso para la fabricación de productos propios en el extranjero"

Tais sociedades-base teriam influenciado fortemente o advento da *transparência fiscal internacional*, reação à recolocação do capital em território de carga tributária favorável, notadamente por facilitar a permanência do rendimento fora do alcance da tributação do país de origem¹⁸⁶.

¹⁸⁶ Joseph Isenbergh discorre sobre as denominadas sociedades-base à luz das normas norte-americanas que regem a *transparência fiscal internacional* naquele país. Relata o autor: "A foreign "base company" is essentially a center of profit severed from its real economic moorings. A U.S. enterprise selling goods over-seas, for example, might sell them in bulk at a low price to a foreign subsidiary in a tax-haven country (the base company), which would in turn sell them at a high price to a second subsidiary (possibly a lower-tier subsidiary of the same enterprise) engaged in selling the goods in their market of destination. The resale by the base company would be set at the highest possible price, resulting in a large profit in a tax-favored environment. The foreign corporation engaged in final distribution (and quite possibly operating in a high tax jurisdiction) would have a high cost basis in the goods and would rarely make substantial profit even if its marketing were successful. Overall, the pattern was a deflection of income from the place of manufacture and distribution to a tax-haven entity serving as a conduit." *International Taxation*. New York, Foundation Press, 2000, p. 171.

Ainda, sobre elas, à luz da concepção que informou a construção da *transparência fiscal internacional*, assevera Buhler¹⁸⁷:

"Normalmente, pues, no se encomienda a las sociedades base directamente actividades comerciales o de producción, sino que, estructuradas como meras sociedades holding, constituyen, dominan y dirigen en otros países sociedades comerciales y de producción como sociedades filiales. Lo que así surge puede denominarse un subconcerno (3), en el que, no obstante, no faltan relaciones directas entre las sociedades filiales dependientes de la sociedad base, de manera que para la sociedad base la función más importante es la mediación de los negocios, la financiación y, con el tiempo, la acumulación de beneficios."

O meio de reagir a esta circunstância é editar norma que alcance o rendimento no exterior, quando auferido por pessoa interposta. Com efeito, essa norma deve tratar os lucros da sociedade interposta como lucros da sociedade domiciliada no país, independentemente da efetiva distribuição. Por isso, a sociedade no exterior é qualificada como *transparente*. Daí a expressão *transparência fiscal internacional*.

Tulio Rosembuj¹⁸⁸ explica que:

"Bajo la denominación de transparencia fiscal internacional se aplica el Impuesto sobre Sociedades (art.1210 a sujetos pasivos por obligación personal que sean socios o controlen entidades no residentes, mediante la inclusión en las respectivas bases imponibles de determinadas rentas positivas, obtenidas fuera del territorio, y que hubieran soportado una tributación inferior a la

¹⁸⁷ *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Version Castellana de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968p. 147-148.

¹⁸⁸ *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2001, p. 174.

propia del Estado de residencia. (...) La técnica empleada consiste en imputar, como propia, la renta de la entidad no residente al socio o titular residente, para su gravámen. La imputación directa al socio o titular importa el deber de integración en sua base imponible de ciertas rentas positivas que se produjeron o cuya fuente es el territorio de otro Estado y mediante un sujeto distinto"

Há, pois, que haver norma que impute à domiciliada no país, os lucros auferidos pela sociedade no exterior, a que a primeira se vincula por um elo societário¹⁸⁹. Norma dessa espécie pressupõe atuação no exterior, de uma sociedade domiciliada no país, por meio da constituição de uma outra sociedade, sendo certo que o tratamento da sociedade estrangeira como "transparente" tem

¹⁸⁹ João Francisco Bianco, à luz da doutrina internacional, expõe: “ Na legislação estrangeira, o regime de tributação das CFCs – que em alguns países é conhecido também como regime de *transparência fiscal internacional* – é aquele em que os lucros auferidos por determinadas pessoas jurídicas, sediadas em um país, passem a ser tributados diretamente na pessoa de seus sócios, residentes em outro país, como se estes últimos os tivessem auferido diretamente. É nesse sentido que a pessoa jurídica sediada no exterior, do ponto de vista da legislação fiscal do país de residência dos sócios, é chamada transparente.” *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 20-21. Heleno Tôrres afirma: “Trata-se do *Controlled Foreign Corporations (CFC - legislation)*, que significa imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituída e localizada em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendo. Como se vê, isso se dá por recurso a uma *fictio iuris*, segundo a qual, para efeitos tributários, considera-se que o sujeito interposto efetua uma automática e direta distribuição de lucros ao sujeito residente na data do balanço no qual os lucros são apurados”. *Direito Tributário Internacional - Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo, RT, 2001, p. 70-71. Também Alberto Xavier trata do tema: ““Em todos estes regimes revelados pelo direito comparado, a lei permite ignorar o intermediário formal representado pela pessoa jurídica estrangeira ‘aparente’ (disregarding, piercing the veil ou lifting the veil of the corporate entity – na terminologia anglo-saxônica – ou penetrando – *Durchgriff* – na personalidade jurídica da sociedade), para atingir diretamente seus sócios. Na verdade, sendo a personalidade jurídica uma criação do direito, um simples instrumento de prossecução coletiva dos interesses dos sócios, como agudamente o revelou Ascarelli, tal criação só deve ser consagrada e respeitada na medida em que ela não se revelar, em si mesma, anti-jurídica. E sendo a personalidade jurídica realidade meramente instrumental, não repugna que ela seja considerada para certos fins e desconsiderada para outro ou outros. Todavia, o superamento da personalidade jurídica (e a conseqüente ‘transparência fiscal internacional’) como técnica de combate à elisão fiscal internacional só é possível nos ordenamentos que contenham disposições que especificamente o autorizem. Nos demais, a questão deverá ser resolvida à luz das regras do direito interno que eventualmente delimitem a liberdade de utilização dos instrumentos facultados pelo direito com o fim de minorar o ônus fiscal.” *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, 6ª ed., p. 361-362.

efeitos estritamente fiscais, que recaem exclusivamente sobre o sujeito (pessoa jurídica) domiciliada no país que aplica a medida.

A doutrina, porém, envolve-se com os pressupostos extra-jurídicos de uma norma dessa espécie, especulando sobre sua finalidade. Sobre essa particularidade, dizem Juan José Montero Nieto e M^a Begoña Villaverde Gómez: “Partiendo de estas premisas, puede afirmarse que la auténtica pretensión de la transparencia fiscal internacional no es la de evitar el diferimiento del impuesto correspondiente a todas las rentas obtenidas por una entidad residente en España, sino exclusivamente el de la tributación relativa a ciertas rentas pasivas, aquellas cuya existencia constituye el presupuesto de la aplicación de este régimen.(...) Partiendo de la certeza de las dos premisas anteriores, puede afirmarse, con Checa González y Rodrigues-Ponga Salamanca, que la finalidad del régimen de transparencia fiscal internacional no puede ser otra que la pretensión de desaparición de los efectos derivados de la deslocalización de los capitales invertidos en territorios de baja tributación y que no se destinen a la realización de actividades empresariales.”

Ignacio Cruz Padial¹⁹⁰ aborda o aspecto da capacidade contributiva que revela a sociedade domiciliada no país emissor da norma de transparência, afirmando que: “Como corolario de las ideas recogidas sobre su concepto y delimitación, estimamos que el fin de la transparencia fiscal es evitar la elusión mediante sociedades interpuestas, utilizando para hacer frente a este supuesto elusorio, no una técnica sancionadora, sino aquella otra consistente en la aplicación del regimen de transparencia a las sociedades interpuestas, con el objeto de atemperar su capacidad contributiva a la que tendrían para el caso de no existir la interposición societaria” .

¹⁹⁰ *Transparência Fiscal Internacional*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2000, p. 28

Ao examinar a legislação norte-americana, Tulio Rosembuj¹⁹¹ conclui, ainda, que a norma de transparência fiscal internacional assenta-se na existência de um só patrimônio:

“From the legal determination it turns out to be clear that the attribution of income from the non-resident company to the resident taxpayer is founded upon the presumption of the fact that the first is within the second and the profits obtained do not belong to it, but rather they are under the dominance of the resident company in spite of its origin and overseas source, and having sustained, although at a minimum, an analogous or similar tax to that of the corporation tax.”

Hans-Jorgen Aigner, Scheuerle Ulrich e Markus Stefaner¹⁹² identificam as duas diretrizes da norma de transparência, realçando a distinção entre a norma que desconsidera a personalidade jurídica na sociedade no exterior e norma com outra feição, que impõe uma distribuição fictícia de dividendos:

“One approach is to disregard the CFC as a corporate entity and to attribute the profits of the CFC to the shareholders on a look-through basis. **Another possibility is that income attributed to the CFC-shareholder can be treated as a deemed dividend of the CFC. This fictitious distribution differs from the look-through approach in that the separate tax subjectivity of the foreign corporation has to be taken into account. Even without any actual profit distribution, taxation may be based on a fictitious distribution.** Then only the notion of dividends is used, even if this dividend has not yet been paid to the share-holder.”

¹⁹¹ Controlled Foreign Corporations – Critical Aspects”. In *International Tax Review – INTERTAX*. Vol. 26. Kluwer Law International, November, 1998, p. 333.

¹⁹² “General Report”. In *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*. Lang, Michael; Aigner, Hans-Jorgen; Scheuerle, Ulrich. Aspen Publisher: NY, 2004. p.22 e segs.

Há tantas abordagens da material quantas são as normas existentes nos inúmeros países que adotam o regime de *transparência fiscal*, segundo sua política, seus objetivos, sua realidade.

Uma breve visita à origem de tal modelo normativo, cujo berço está nos Estados Unidos, pode contribuir para sua compreensão.

5.2.1. Regime das *Controlled Foreign Corporations (CFC)* no direito Norte-Americano

Normas de *transparência fiscal internacional* norte-americanas seguem norteando muitos países que se afiliaram a este modelo normativo.

Reuven Avi-Yonah¹⁹³ relata que "In 1961, President Kennedy proposed ending deferral for foreign subsidiaries of U.S. multinationals. This time, the rationale was not based on equity, but rather on efficiency

¹⁹³ *U.S. International Taxation - Cases and Materials*. New York: Foundation Press, 2002. p. 191. O autor traz, ainda, o discurso do ex-presidente KENNEDY de justificativa para o combate ao *tax deferral*, que nada mais é do que o diferimento da tributação do residente por meio do acúmulo de rendimentos no exterior, o que se faz, geralmente, pela constituição de uma sociedade-base: "The reductions in tax that can be achieved through the use of tax haven operations assume that incomes attributed to the tax haven companies are fair and reasonable. But the problem is compounded by the fact that incomes are often allocated to tax haven companies which are not economically justifiable. U.S. Companies frequently attribute a disproportionate share of profits to the trading, licensing, and servicing companies established in tax haven countries—a practice that is extremely difficult if not impossible for the Internal Revenue Service to police effectively." (...) "While it is difficult to estimate quantitatively by how much tax deferral has contributed to the balance-of-payment deficit, it has surely been a significant factor. Particularly when it is enhanced by the resort to tax havens, tax deferral has given artificial encouragement to foreign investment and has acted as a deterrent to the repatriation of dividend income. Deferral thus adversely affects our balance-of-payments position by increasing payments and reducing receipts. For the 4 years 1957 through 1960, the U.S. capital out flow to Western European subsidiaries amounted to \$1.7 billion, raising the total investment in these subsidiaries to \$6.2 billion at the end of 1960." (...) "Today, our situation is such that we must look first to the more immediate balance-of-payments results. Last fall, as you know, our balance-of-payments position led to a crisis which threatened the stability of the dollar and therefore jeopardized the economic health of the entire free world. Although returning confidence has given a temporary reprieve, it is important that we act to prevent a recurrence of last fall's situation. We must improve our balance-of-payments position. Eliminating the deferral privilege will help us to do so."

considerations". Mesmo já existindo meio de repressão do *tax deferral* naquele ordenamento¹⁹⁴, a inserção do conceito de *controlled foreign corporation*, pedra de toque da *transparência fiscal internacional*, foi marco relevante na evolução dessas normas e nasceu na era KENNEDY. Reporta-se que a perda de receita tributária foi a principal justificativa para a implantação da medida, eis que o acúmulo de rendimentos no exterior era crescente.

É importante notar que, à parte os objetivos da medida, foram estabelecidos critérios objetivos como pressupostos da incidência de normas que qualificavam como "transparentes" determinadas sociedades, as *controlled foreign corporations*.

Nos Estados Unidos, a norma que impõe a *transparência fiscal internacional* assenta-se sobre dois pressupostos basilares: (i) o conceito de *controlled foreign corporation* e (ii) a espécie de rendimento auferido. Nesses conceitos, o poder de deliberação (controle) e a natureza passiva do rendimento (quanto ao rendimento, há algumas exceções que atingem rendimentos de atividades produtivas) são fatores determinantes¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Assim informa Joseph Isenbergh: "The first breach in the wall of deferral came with the adoption in 1937 of special rules for governing foreign personal holding companies (now codified in Code sections 551 through 558). Under these rules, the income of foreign personal holding companies is taxed directly to their U.S. shareholders, which eliminates the tax advantage of using foreign corporations." *International Taxation*. New York, Foundation Press, 2000, p. 170.

¹⁹⁵ Richard Doernberg trata dos referidos pressupostos, referindo-se à *subpart F* do *Internal Revenue Code*, texto que rege a matéria: "In order for subpart F to be triggered, there must be a controlled foreign corporation ("CFC"). A corporation that is not a CFC is treated for tax purposes as a separate entity and is governed by the normal tax rules. A foreign corporation is a CFC if "United States shareholders" own more than 50 percent of the total combined voting power of its stock or more than 50 percent of the stock's total value. IRC. § 957(a). A "United States shareholder" is defined as a United States person (as defined in I.R.C. IRC. § 957(c)) owning at least 10 percent or more of the total combined voting power of the corporate stock. (...) As noted previously, subpart F income tends to be income that is easily movable to a low-tax jurisdiction. Subpart F income is composed of several categories of income: income derived from insurance of U.S. risks, foreign base company income, certain income from countries engaged in international boycotts, and certain illegal payments" *International Taxation - in a nutshell*. St. Paul: West Group, 2001, p. 295/297

Rosembuj¹⁹⁶ enfatiza a relação dos pressupostos da incidência da norma de transparência com os fins que motivaram sua edição: “El sistema Subpart F no tuvo otros propósitos, en sus orígenes, que el de establecer barreras a la utilización de territorios calificados como paraísos fiscales mediante la constitución de sociedades aparentes apropiadas para la acumulación de beneficios exentos o escasamente gravados y el diferimiento del impuesto correspondiente en el Estado de residencia de la sociedad matriz o accionista principal. La caracterización subjetiva de la entidad sometida al régimen Subpart F pretendía circunscribir su aplicación a los socios sobre la base de presupuestos de hecho que descartaban cualquier otra finalidad que la meramente fiscal.”

Muito embora a doutrina ainda se debruce sobre a veia política da legislação CFC, são as condições que configuram a hipótese de incidência da norma de transparência que servem de parâmetro para a aferição de sua validade. Assim é no direito norte americano, como é no resto do mundo¹⁹⁷.

Passemos, então, a um breve trânsito por outros modelos.

5.2.2. Itália

Na Itália, a qualificação de uma sociedade no exterior como CFC depende, primeiramente do controle por uma sociedade estabelecida na Itália¹⁹⁸.

¹⁹⁶ *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona, El Fisco, 2001, p.181.

¹⁹⁷ Importantes precedentes judiciais norte-americanos versam sobre os conceitos contidos nas normas CFC, não sobre questões de economia tributária ou evasão fiscal. Vale conferir, a título de exemplo, os casos: *Brown Group, Inc. and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue (United States Tax Court, 1995)*, reproduzido por Avi-Yonah, op.cit., p. 206 e segs., e *CCA, Inc. v. Commissioner (United States Tax Court, 1975)*, e *Koehring Co. v. United States (United States Court of Appeals, Seventh Circuit, 1978)*, ambos reproduzidos por Charles H. Gustafson e outros: *Taxation of International Transactions - materials, text and problems*. St. Paul: West Publishing, 1997, p. 357 e segs.

¹⁹⁸ “A company is deemed to be controlled if any of the following three situations apply:

– another company holds, directly or indirectly, 50 percent or more of the votes at the shareholders’ meeting (the ownership requirement does not take into account the value but only the voting rights of the stock);

Uma vez caracterizada a CFC, a sociedade domiciliada no país poderá livrar-se dos efeitos da norma de transparência fiscal se a sociedade que controla no exterior (i) tiver organização adequada a levar a efeito seu objeto social, o que pode ser indicado pela existência de um local físico que comporte funcionários e ativos tangíveis; (ii) tiver organização adequada com relação à preparação e conclusão de sua atividade, tal como relações públicas, materiais publicitários e modelos contratuais¹⁹⁹.

A organização própria de uma entidade que pratica atividade produtiva, aliada à efetiva atividade é, pois, condição para que uma CFC, no regime italiano, não se submeta às normas de transparência fiscal.

5.2.3. Alemanha

Também orientada pelo modelo norte-americano, a legislação CFC alemã estabelece como primeira condição para que a sociedade estrangeira seja considerada “transparente” o controle por uma sociedade estabelecida na Alemanha.²⁰⁰

– another company holds, directly or indirectly, sufficient votes to exert a decisive influence in the shareholders’ meeting (this is the case under which the controlling shareholder does not own 50 percent or more of the voting rights but the remaining interests are spread out among many shareholders each with very small interests); or

– the company is under the dominant influence of another company due to a special contractual relationship.” QUEIROLI, Gianluca. “Advance Rulings Under Italy’s CFC Regime”. In *Tax Notes International*. Boston: May, 2003, p. 591.

¹⁹⁹ QUEIROLI, Gianluca. “Advance Rulings Under Italy’s CFC Regime”. In *Tax Notes International*. Boston: May, 2003, p. 592.

²⁰⁰ “In general, the ownership requirement is met if more than 50 per cent of ordinary shares or voting rights in the foreign corporation are held directly or indirectly by German resident individuals or companies – themselves or combined with former resident individuals subject to extended limited income tax liability (German control).” FÖRSTER, Guido. “CFC Legislation in Germany”. In *INTERTAX, International Tax Review*, V. 32, Issue 10. Kluwer International, 2004, p. 477.

A denominada renda passiva (*passive income*) consiste na segunda condição para que a controladora alemã sofra a incidência da norma de transparência, com relação à sua controlada no exterior²⁰¹.

A terceira condição relaciona-se à tributação da renda passiva no país da controlada. Esta deve ser menor que 25%²⁰².

São, portanto, pressupostos objetivos, facilmente identificáveis que servem de hipótese de incidência para a norma de transparência na Alemanha.

5.2.4. Espanha

O regime de transparência fiscal da Espanha não difere, essencialmente, de outros da Comunidade Européia, a exemplo dos já comentados. Para a incidência da norma de transparência, é preciso que a sociedade estrangeira seja controlada pela domiciliada na Espanha (50% do capital); que esteja em território de regime fiscal privilegiado; e que as rendas a serem incluídas no imposto espanhol devido pela controladora sejam passivas²⁰³.

²⁰¹ “Only low-taxed passive income of a CFC is subject to no income inclusion. The term passive income is defined negatively. It is any income which does not qualify as active income under s. 8(1), nos. 1 to 9 of the FTA.(...)”. FÖRSTER, Guido. “CFC Legislation in Germany”. In INTERTAX, *International Tax Review*, V. 32, Issue 10. Kluwer International, 2004, p. 478.

²⁰² “Passive income is low-taxed if the effective income tax rate on such income is less than 25 per cent. The effective income tax rate is determined by the percentage of income taxes levied upon a CFC’s passive income”. FÖRSTER, Guido. “CFC Legislation in Germany”. In INTERTAX, *International Tax Review*, V. 32, Issue 10. Kluwer International, 2004, p. 479.

²⁰³ “El art. 121 de la Ley 43/1995, y el art. 2º de la Ley 42/1994, en sus apartados 1 y 2 – para las entidades y personas físicas respectivamente-, delimitan los requisitos necesarios para que se produzca la aplicación de las normas sobre T.F.I.; en el primero de los apartados, es donde se especifica el porcentaje necesario de participación en la entidad no residente, lo que se conoce como **Control**, y en el punto b) del mismo apartado, se instaura el requisito de tributación mínimo exigido en sede de la entidad no residente, lo que se identifica como Régimen Fiscal Privilegiado. En el apartado 2, se establece el tercer requisito, que es una modalidad de tipos de rentas sobre las que se aplican las normas sobre T.F.I.; son las denominadas **Rentas Pasivas**.” PADIAL, Ignacio Cruz. *Transparência Fiscal Internacional*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2000, p. 92-91.

A legislação espanhola dispõe minuciosamente sobre os conceitos envolvidos na hipótese de incidência da norma de transparência.

5.2.5. França

Na França, predomina o princípio da territorialidade estrita, de modo que, em princípio, apenas rendimentos auferidos no território francês são tributados.

Normas de transparência, porém, são aplicadas aos rendimentos auferidos por intermédio de empresas estabelecidas no exterior. Sua aplicação depende: a) da existência de uma sociedade no exterior, em que a sociedade francesa detenha pelo menos 10% do capital ou direito de voto nas deliberações, ou, ainda, tenha investido determinada soma prevista na legislação francesa; b) do estabelecimento da sociedade num território de regime fiscal privilegiado e c) que o lucro da sociedade estrangeira não decorra de atividade comercial ou industrial, mas seja renda passiva²⁰⁴.

5.2.6. Reino Unido

Uma CFC no Reino Unido, cuja controladora sujeita-se às normas de transparência, é uma pessoa jurídica estabelecida fora do território nacional,

²⁰⁴ “However, even when a preferential tax regime is otherwise present, the French CFC legislation will not apply if the French corporate owner establishes that the CFC engages primarily in industrial or commercial activity and performs its activities predominantly for the local market (this is known as the safe haven clause. French tax authorities have indicated that the safe haven clause will benefit those CFCs that derive more than 50 per cent of their revenues from their local market.” BOURTOURAUULT, Pierre-Yves. MBWA-MBOMA, Marcellin N. “French Tax Court confirms that The former France – Switzerland Tax Treaty Overrides the French CFC Legislation.” In INTERTAX, *International Tax Review*, V. 30, Issue 12. Kluwer International, 2002, p. 493.

controlada²⁰⁵ por pessoas residentes e que se beneficia de um regime fiscal privilegiado.

O regime do Reino Unido também permite exclusões, se confirmadas determinadas condições relacionadas à CFC (ex. *excluded countries list*). A qualificação do rendimento é também considerada para a aplicação do regime, no que se refere às exclusões, havendo na legislação definições da chamada “bad income”, que impede a fruição do benefício.

5.2.7. Nova Zelândia

A Nova Zelândia apresenta o regime mais severo visto no cenário internacional, que não segue os modelos adotados na União Européia, que se orientam pelo modelo norte-americano.

Nesse regime, havendo o controle da sociedade no exterior, incidem as conseqüências da transparência fiscal internacional, independentemente da qualidade da renda ou do local em que se situa tal sociedade. A legislação, anteriormente compatível com o modelo internacional, foi alterada, excluindo as condições antes adotadas para aplicação da medida²⁰⁶

²⁰⁵ A definição de controle naquela legislação é singular:

“the Power of a person to secure:

a) by means of the holding of shares or the possession of voting power...; or b) by virtue of any powers conferred by the articles of association or other document regulating the company that the affairs of the company are conducted in accordance with his wishes.” MONGAN, John G. BUSSEY, Clair W. “Managing the Ever-changing Controlled Foreign Company Rules. In *Tax Planning International Review*. UK: The Bureau of International Affairs, 2002.

²⁰⁶ DUNBAR, David. “The CFC & FIF Regimes: An Historical Examination of the conflict Between taxpayers & the IRD”. In *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. V. 10, 2004, p. 53.

5.3. Conclusão

Ainda que não se conheça os pormenores do regime de transparência fiscal internacional em cada país que o adota, constata-se facilmente que o regime norte-americano tem servido de modelo. Os países que introduzem a norma de transparência nos respectivos ordenamentos, fazem-no adotando critérios objetivos. Significa isto que a hipótese de incidência da norma contempla circunstâncias excepcionais para que a pessoa jurídica seja tributada em virtude da existência de lucros de sua investida no exterior. São elas, geralmente, a existência de controle da sociedade estrangeira pela sociedade do país da norma de transparência, a tributação favorecida no país da sociedade estrangeira e a percepção de rendimento passivo no estrangeiro, categoria que exclui os rendimentos advindos de atividades comerciais e industriais.

Ver-se-á que a legislação brasileira pretendeu incorporar a medida de transparência fiscal internacional editando normas que produzem o mesmo efeito daquelas vistas no contexto internacional. Normas cujo conseqüente determina a inserção, na base de cálculo do imposto sobre a renda (e CSLL) dos valores correspondentes a lucros de controladas e coligadas.

O legislador pátrio, porém, não adota as situações especiais tomadas por diversos regimes estrangeiros como condição para incidência da norma de transparência. Tampouco, observa a matriz constitucional do imposto sobre a renda para a configuração da hipótese de incidência dessa norma excepcional.

6.***Imposto sobre a Renda e Resultados Positivos de Controladas e Coligadas no Exterior*****6.1. Breve Histórico****6.1.1. Decreto-lei nº 2.397/1987 e Decreto-lei nº 2.413/1988**

No Brasil, a tributação da renda das pessoas jurídicas mantinha-se limitada aos resultados auferidos dentro do território nacional. Era a opção política adotada até a década de 80.

Ainda sob a égide da Constituição anterior, o Decreto-lei 2.397, de 22.12.1987²⁰⁷ introduziu no sistema norma que sujeitava os resultados de pessoas jurídicas estabelecidas no país, auferidos no exterior, ao imposto sobre a renda. O dispositivo tratava dos resultados auferidos diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações.

A prescrição do referido Decreto-lei foi logo substituída. O Decreto-lei 2.413, de 10.02.1998²⁰⁸ passou a dispor sobre a matéria, revogando, nesse

207 Art. 7º Serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações. Parágrafo único. O Imposto de Renda pago no exterior será considerado redução do Imposto de Renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior.

208 Art. 8º Serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente, ou através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações.

particular, seu antecessor e prevendo a incidência do imposto sobre os resultados auferidos diretamente ou, ainda, mediante subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações. Os resultados auferidos por intermédio de subsidiárias, portanto, tornaram-se também alvo da tributação.

O acesso ao resultados auferidos no exterior teve vida curta, pois, apenas dois meses após o advento do Decreto-lei 2.413/1988, o imposto sobre a renda voltou a ter seu alcance limitado aos resultados auferidos no país. Assim determinou o Decreto-lei 2.429, de 15.04.1988²⁰⁹.

6.1.2. Lei 9.249/1995

De volta ao critério da territorialidade estrita, o imposto sobre a renda permaneceu circunscrito aos resultados auferidos no território brasileiro, até o advento da Lei 9.249/1995. Esse diploma veiculou normas diversas daquelas introduzidas pelos Decretos-leis de 1988, tratando como “rendimentos e ganhos de capital” os resultados auferidos diretamente no exterior, enquanto reservou “lucros” para designar os resultados auferidos indiretamente, por intermédio de outras pessoas jurídicas²¹⁰.

1º A tributação dos resultados das atividades de navegação marítima, aérea, de outros transportes e meios de comunicação com países estrangeiros, continuará regida pelas disposições do artigo 63 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

2º O imposto de renda pago no exterior será considerado redução do imposto de renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior.

²⁰⁹ Art. 11. Fica revogado o art. 8º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988. A tributação dos resultados das atividades de navegação marítima, aérea, de outros transportes e meios de comunicação com países estrangeiros continuará regida pelas disposições do art. 63 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

²¹⁰ Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

As controladas e coligadas passaram a figurar na legislação como geradoras dos “lucros” no exterior, da pessoa jurídica domiciliada no país. Esta, a primeira impropriedade, pois a pessoa jurídica estabelecida no país não auferes “lucros” no exterior, mas sim rendimentos, que serão oportunamente considerados para efeito de apuração de seu lucro, segundo as normas brasileiras aplicáveis.

De qualquer modo, o que se lê no art. 25 da Lei 9.249/1995 é muito mais grave. A existência de *lucros da controlada ou da coligada no exterior*, segundo o preceito, obriga a pessoa jurídica domiciliada no país a incluir o valor correspondente a tais lucros na base de cálculo do imposto sobre a renda no Brasil.

§ 2º . Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I- as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II- os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

(...)

§ 3º. Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I- os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

(...)

§ 5º - Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil".

Posteriormente, a matéria mereceu ajustes pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que assim dispôs:

“Art. 1º. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.”

A hipótese de incidência da norma veiculada pelo dispositivo, ao que nos parece, resulta da conjugação de duas circunstâncias: (i) o vínculo societário qualificado como controle ou coligação, da pessoa jurídica brasileira com a pessoa jurídica domiciliada no exterior e (ii) a existência de lucros destas últimas. No conseqüente, determina-se a inclusão, no cômputo do imposto, de valores correspondentes aos lucros das pessoas jurídicas estabelecidas fora do território nacional.

Ainda que impropriamente designados “lucros”, os rendimentos auferidos no exterior são passíveis de tributação, configuram hipótese de incidência legítima para o imposto sobre a renda. Daí a razão da dicção do dispositivo, que induz à idéia de uma hipótese de incidência compatível com a matriz constitucional do imposto. Visto o discurso oculto, porém, que delimita como hipótese de incidência o vínculo societário, aliado à existência de lucros de pessoa jurídica no exterior, revela-se inconstitucional o gravame.

Retenha-se que a questão da disponibilidade dos lucros das controladas ou coligadas é irrelevante para deflagrar a incidência da norma contida no art. 25²¹¹. Di-lo o próprio texto do dispositivo. Importa apenas a existência de lucros

²¹¹ Ao contrário do que dispôs a Instrução Normativa 38, de 27.06.1996, que trouxe em seu texto referência ao conceito de “disponibilidade”, listando hipóteses em que considerava “disponíveis” os lucros, para fins de incidência do imposto sobre a renda. A propósito, relata Alberto Xavier: “ Também sem qualquer base legal a Instrução Normativa nº 38/96 enumerou, por ficção, cinco hipóteses de equiparação a atos de disponibilização de lucros, a saber:

- (a) extinção de empresa brasileira e conseqüente transmissão do patrimônio da sociedade estrangeira (art. 2º, § 4º, da Instrução Normativa nº 38/96 ;
- (b) encerramento de atividades da controlada ou coligada no exterior (art. 2º, § 5º, da Instrução Normativa nº 38/96);
- (c) absorção do patrimônio de sociedades estrangeiras por sociedades brasileiras em virtude de incorporação, fusão ou cisão (art. 2º, § 7º, da Instrução Normativa nº 38/96);
- (d) absorção do patrimônio da controlada ou coligada por empresa sediada no exterior (art. 2º, § 3º, da Instrução Normativa nº 38/96);
- (e) alienação da participação societária em controlada ou coligada no exterior (art. 2º, § 9º, da Instrução Normativa nº 38/96)” *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: 2004, p. 453-454.

de pessoas jurídicas estabelecidas no exterior que sejam controladas ou coligadas da pessoa jurídica situada no Brasil, contribuinte do tributo.

Não se trata, pois, de desconsiderar a personalidade jurídica da coligada ou controlada no exterior, tampouco tributar seus lucros. Estes permanecem livres da norma brasileira, eis que sujeitos, ou não, à incidência tributária no país em que estabelecidas. Não há, por conseguinte, extraterritorialidade da norma brasileira. Esta permanece circunscrita ao território nacional.

Assim concebida, a norma trazida pelo art. 25 da Lei 9.249/1995 é inválida, por ter hipótese de incidência que não se confunde com rendimento auferido no exterior, elemento patrimonial que pode ser considerado para efeito de apuração do imposto sobre a renda no Brasil. Viola, portanto, o conceito constitucional de renda.

A Medida Provisória nº 2.158/2001, ver-se-á com mais vagar, trouxe discurso similar, mas assumindo como referente o conceito de disponibilidade do CTN. Cremos que texto dessa espécie demanda do leitor esforço maior para penetrar no discurso oculto e construir a norma jurídica a ser contrastada com o texto constitucional. É preciso ver além das instruções que o texto dá ao intérprete. Essa postura, a nosso ver, é que permite a emissão de um juízo de validade da norma, a constatação de sua pertinência ou não ao sistema. Juízo este que, como demonstrado no item 2.5.2.2, independe da ocorrência ou não dos fatos cujos conceitos estão na hipótese de incidência da norma.

6.1.3. Lei 9.532/1997

Alterou-se substancialmente o regime de tributação dos rendimentos indiretamente auferidos no exterior, pela pessoa jurídica, com o advento da Lei 9.532/97. Esta afasta o art. 25 da Lei 9.249/1995, veiculando norma que assume

outra hipótese de incidência, desta vez, compatível com o conceito constitucional de renda.

O novo diploma usa o conceito de “disponibilidade” do art. 43, estabelecendo como hipóteses em que se reputa “disponível” o lucro da controlada ou coligada²¹²: (i) o pagamento, em virtude da participação societária e (ii) o crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior²¹³.

²¹² Apesar de o art. 1º da Lei 9.532/1997^A regular também hipóteses de concessão de crédito da controlada ou coligada, em virtude do objeto do presente estudo, restringimo-nos à abordagem do tema que envolve os lucros e sua distribuição.

^A Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

²¹³ Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior (...)

Há, assim, duas hipóteses de incidência distintas da norma trazida pelo dispositivo da Lei 9.532/1997.

As hipóteses de pagamento representam acréscimo patrimonial da pessoa jurídica estabelecida no país²¹⁴. Irrelevante se indicam disponibilidade ou não dos lucros, nas modalidades aduzidas pelo CTN, pois há que se avaliar a norma à luz do conceito constitucional de renda. Quanto à hipótese de pagamento do lucro apurado, a título de distribuição na proporção da participação do sócio no capital, mostra-se válida a norma.

Não se pode dizer o mesmo da hipótese de crédito contábil em conta representativa de obrigação da empresa no exterior²¹⁵. Obviamente, crédito contábil não representa acréscimo patrimonial, pois o valor a ser transferido ao patrimônio da controladora ou coligada brasileira ainda não ocorreu, de modo que permanece no patrimônio da controlada ou coligada no exterior. O momento do crédito constitui o direito ao dividendo, como reporta Alberto Xavier²¹⁶, nada mais.

²¹⁴ § 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior (...)

²¹⁵ § 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

²¹⁶ Manifesta-se o autor pela invalidade da disposição, muito embora adote como referente o art. 43 do CTN: “Significa isto que, para a lei, o crédito se verifica na data da *constituição do direito ao dividendo*, pois é precisamente o momento que surge o direito de crédito do sócio em relação ao lucro que se constitui, em contrapartida, a obrigação de o pagar, a cargo da sociedade, que a contabiliza no seu passivo exigível. Entendemos que também este preceito não se harmoniza com a exigência da disponibilidade jurídica e econômica da renda, constante do art. 43 do Código Tributário Nacional, pois esta não existe em relação a direitos de créditos existentes ou constituídos, mas ainda inexigíveis, por entretanto não ter ocorrido o seu vencimento. Deve aliás dizer-se que o conceito de “rendimentos creditados”, tradicional na linguagem da legislação do imposto de renda (especialmente em matéria de tributação na fonte) não é utilizado para significar o momento de constituição de um direito de crédito, ou o conseqüente registro contábil, mas sim para exprimir um *facere* de uma entidade, consistente na atividade específica de colocar os recursos correspondentes a um crédito vencido à livre e efetiva disposição do beneficiário.” (grifos do autor) *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: 2004, p. 458.

Enquanto vigente o texto do art. 1º da Lei 9.532/1997, norma válida no sistema cuidava da tributação dos rendimentos auferidos por pessoa jurídica domiciliada no país, por intermédio de controladas ou coligadas no exterior. Com exceção da hipótese de crédito em conta representativa no exterior, a norma construída a partir daquele texto se compatibilizava com o conceito constitucional de renda.

Claro e direto o discurso do legislador no texto. Não opõe ao intérprete impedimentos à construção da norma efetiva que sobressai no sentido textual. Não se vê manobra discursiva tendente a obscurecer a mensagem normativa, induzindo a uma falsa idéia de validade.

Bem diversa é a estratégia empregada na edição da Medida Provisória 2.158/2001, que substitui o texto da Lei 9.532/1997, trazendo outro regime de tributação dos rendimentos auferidos por controladas ou coligadas no exterior. Ali, o leitor depara-se com um discurso obscurecido pelas instruções aparentes do texto. Enquanto expõe um discurso, oculta-se outro, onde há mensagem normativa incompatível com o conceito constitucional de renda.

6.2. Regime Vigente: Medida Provisória nº 2.158/2001, artigo 74

6.2.1. Abordagem inicial – do plano de expressão ao plano de conteúdo

Eis a redação do artigo:

“Art. 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Lembremos que a leitura do dispositivo suscita um sentido preliminar, pois as palavras organizadas segundo as regras da sintaxe permitem a identificação de enunciados. Ainda nesse estágio não se está no plano normativo, que é alcançado com um esforço maior, tendente a construir a hipótese e o conseqüente de eventual norma que o texto comporte.

Identifiquemos, primeiramente, tais enunciados.

6.2.2. Demarcação da matéria regulada: imposto sobre a renda²¹⁷, base de cálculo, rendimentos auferidos no exterior

O excerto “*Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL,...*” envia o intérprete aos regimes do imposto sobre a renda e da CSLL, demarcando o tema tratado, a matéria a ser regulada. Além de apontar os tributos versados, esclarece que será a “base de cálculo” o objeto da prescrição. A referência é relevante para a identificação de eventual norma que o texto possa suscitar, pois obriga o leitor a se valer de outros enunciados para construir a mensagem normativa. Ou seja, remete o intérprete a outro texto no sistema, a fim de que se complete o sentido normativo.

²¹⁷ O dispositivo refere-se também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A mesma função cumpre o excerto “*nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória,*”²¹⁸, que alude aos enunciados de nível legal que autorizam a tributação de lucros no exterior, fundamentadas no critério da universalidade do imposto sobre a renda.

O intróito do dispositivo, portanto, já anuncia que a mensagem prescritiva tratará do imposto sobre a renda e da CSLL, da composição de suas bases de cálculo, particularmente quanto aos lucros auferidos no exterior.

Não há sentido normativo nesse enunciado, isoladamente considerado. Falta-lhe o complemento que dará à mensagem seu caráter prescritivo.

Mas as referências feitas no dispositivo, além de demarcarem a matéria regulada, cumprem outra função discursiva, qual seja a de contribuir para a idéia de validade da mensagem prescritiva. Essa conclusão, porém, decorrerá da observação integral do texto. Antes disso, analisemos mais um enunciado.

²¹⁸ Lei 9.249/95 - “Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

§ 2º. Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

(...)

§ 3º. Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

(...)

§ 5º - Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil”.

MP 2.158/2001 - “Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os [arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995](#), os [arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996](#), e o [art. 1º da Lei no 9.532, de 1997](#).”

6.2.3. Mensagem prescritiva no discurso: vínculo societário, idéia de tempo, referência ao Código Tributário Nacional

A segunda parte do dispositivo mostra um enunciado com sentido regulador, ainda que não se acesse um estágio mais profundo de análise.

No excerto “*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento*”, o texto atinge um nível maior de especificidade e mostra que abriga uma mensagem prescritiva.

Os *lucros auferidos no exterior*, referidos no intróito, são os *lucros de controlada ou coligada*. O dispositivo, portanto, não trata de qualquer lucro no exterior, trata daqueles que se associam à pessoa jurídica domiciliada no Brasil em virtude de um vínculo societário, qualificado como controle ou coligação, com outra pessoa jurídica domiciliada no exterior.

O verbo conjugado no futuro do presente – *serão* - indica ordem, prescrição, o *dever-ser*. É, portanto, perceptível, a partir da simples identificação dos enunciados, que o discurso contém uma mensagem prescritiva.

Há, porém, mais informações no texto que completam o sentido da ordem. O verbo empregado requer complemento. No caso, há dois.

O primeiro complemento “*serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil*” aponta para outro enunciado no sistema. Como se trata de imposto sobre a renda e CSLL, há nítida remissão ao art. 43 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a hipótese de incidência do imposto aludindo à disponibilidade “econômica” e “jurídica” da renda e, ainda,

no caso de “rendimento” oriundo do exterior, autorizando a Lei a definir o momento em que tal disponibilidade ocorre²¹⁹.

O discurso dialoga com o texto do CTN, de modo a obrigar o leitor a buscar no Código a autorização para que o dispositivo “considere disponibilizado o lucro de controladas ou coligadas no exterior”. Traz a percepção de que a Medida Provisória apenas exercita a competência que lhe confere o CTN. Associa sua validade ao art. 43, § 2º, do código, que atribui à Lei a função de “considerar disponibilizados” os “rendimentos” auferidos no exterior.

Note-se o que diz efetivamente o enunciado: nada importa, a não ser a percepção dos lucros de controlada ou coligada no exterior, para fim de apuração do IRPJ e da CSLL, no Brasil. A locução “disponibilizados” funciona como instrumento para desviar a atenção do intérprete para o artigo 43 do CTN.

Se a redação fosse “os lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior **integrarão** a base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido” a prescrição do art. 74 da MP 2.158/2001 permaneceria a mesma. Faltaria, porém, o envio ao CTN, a associação que inspira a validade do dispositivo.

Essa é uma conclusão relevante para fins de construção da norma jurídica que o texto encobre. As alusões no texto, que enviam o intérprete a outro texto, fazem-no com determinado propósito. No caso da referência ao predicado “disponibilizados”, a estratégia visa trazer ao discurso o texto do CTN. Isso,

²¹⁹ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

como se verá, ofusca a presença de um outro discurso, onde se encontra a norma jurídica²²⁰.

Foi inserido no texto, ainda, um segundo complemento, trazendo a idéia de tempo, marco temporal objetivo, que impõe o momento em que se devem “considerar disponibilizados” os lucros: “*na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento*”. O marco temporal, pois, opera confirmando a idéia de que a existência de lucros das controladas e coligadas **é suficiente para que estes sejam incluídos na base de cálculo do IRPJ. Basta que sejam apurados.**

Eis a mensagem do art. 74 da MP 2.158/2001, numa primeira leitura, despreocupada com a estrutura normativa ínsita à sua organização textual: quando as controladas e coligadas no exterior apurarem lucros em seu balanço, na mesma data serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada domiciliada no Brasil, para que esta os inclua na base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL.

Mas há norma que decorra dos enunciados analisados ? É possível, a partir do discurso desse artigo, construir uma hipótese de incidência, antecedente, associada a um conseqüente, prescritor ?

A nosso ver, a disposição do texto art. 74 da MP 2.158/2001 enseja a construção de duas normas. A primeira decorre do discurso aparente, ostensivo,

²²⁰ Note-se, ainda, que o enunciado se completa, sem a necessidade de outro complemento. O discurso realçado pela Medida Provisória estaria pronto, com a redação: “*Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil*”. A mensagem seria suficiente: quando apurados os lucros de coligadas ou controladas no exterior, serão eles considerados disponibilizados, para fim de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL. Já decorre dessa redação um enunciado acabado. Há o tema, a matéria regulada, há a mensagem prescritiva completa.

com que o intérprete toma contato acatando a leitura que o texto propositadamente impõe. Esse discurso aponta para um referente, o Código Tributário Nacional, que funciona como fundamento de validade da norma.

Outra leitura, porém, que descarta o referente sugerido pelo texto, descobre um sentido oculto. Desconsiderando-se a referência ao Código Tributário Nacional o discurso assume outra feição e nova norma surge sob essa perspectiva. Para isso, o leitor deve se desvencilhar das instruções de leitura que o texto dá e penetrar no discurso oculto, a partir de uma outra linha interpretativa.

Lembremos que a construção textual, muitas vezes, ao exaltar certos sentidos do texto, silencia outros que, apesar de ocultos, estão presentes.

A norma do art. 74 está recoberta por enunciados que desviam a atenção do intérprete, conduzindo-o à construção de uma norma supostamente válida à luz do Código Tributário Nacional.

Há evidente estratégia discursiva para justificar a legitimidade da prescrição. O uso da expressão “consideram-se disponibilizados”, que remete ao art. 43, §2º do CTN, forja a percepção de validade da inserção de **lucros de controladas e coligadas no exterior** na base de cálculo do IRPJ e da CSLL devido por domiciliada no Brasil.

Outra norma trazida pelo texto do art. 74, contudo, está obscurecida no texto. Não tem como hipótese de incidência lucros da **controlada ou coligada**, no exterior, tampouco “rendimentos” da **controladora ou coligada** no país. A nosso ver, tem hipótese diversa, incompatível com a matriz constitucional do imposto sobre a renda, o que a torna plenamente inválida.

6.2.4. Construção da norma jurídica – apreensão do discurso normativo silenciado no texto

6.2.4.1. A ilusão do referente – o papel do art. 43, § 2º, do CTN no texto do art. 74 da MP nº 2.158/2001

Recordemos que o texto não pode ser considerado um objeto isolado, pois só adquire sentido se visto no seu contexto, na situação em que se insere. Há sempre uma associação de um texto com outro, que é comumente chamada de intertextualidade. No direito, essa circunstância é ainda mais evidente, pois normas jurídicas devem ser vistas como formadoras do sistema, de modo que, isoladas não cumprem função alguma. Não podem, pois, ser interpretadas como se solitariamente existissem. Além disso, um texto legislativo sempre se envolve com outro. É nesse entrecruzamento que surge o sentido, ou os sentidos possíveis.

O art. 74 da Medida Provisória 2.158/200 faz referência ao art. 43 do CTN, mais especificamente seu § 2º, ainda que não o faça de maneira explícita. Visa-se, assim, um efeito de validade. É a Medida Provisória, com força de Lei Ordinária, exercitando a competência outorgada pelo Código, com força de Lei Complementar.

Há aí referencialidade. Usa-se um referente, que serve o propósito de criar a certeza de validade daquilo que diz o artigo. Assim como discursos narrativos apóiam-se em circunstâncias já reconhecidas como reais, verídicas, para causar a impressão de que são verdadeiros, o discurso normativo também usa um referente, mas para criar a percepção de validade.

Desse modo, os enunciados do art. 74, conjugados, motivam no leitor a seguinte ordem de idéias:

- a. lucros auferidos no exterior são tributáveis pelo IRPJ;
- b. lucros de controladas ou coligadas no exterior, se disponibilizados, devem compor a base de cálculo do IRPJ da controladora ou coligada domiciliada no Brasil;
- c. o Código Tributário Nacional (art. 43, § 2º) estabelece que a Lei dirá quando são disponibilizados os lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior;
- d. a Lei (MP 2.158/2001, art. 74) diz que os lucros de controladas e coligadas no exterior são considerados disponibilizados na data do balanço em que apurados.

Observe-se a importância do referente na estratégia discursiva.

Aceitando o referente sugerido pelo art. 74 da MP 2.158/2001, o intérprete é sutilmente conduzido a usá-lo na construção da norma jurídica. Vê na mensagem prescritiva o reflexo do referente. Isto é, considera que o dispositivo gera um efeito de “disponibilização”. Como se a prescrição recaísse sobre os lucros da coligadas e controladas estrangeiras qualificando-os como “disponibilizados”. Daí a obrigação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil de inseri-los na base de cálculo do imposto.

Esse é o sentido que se absorve do texto na medida em que o referente por ele “empurrado” é acolhido.

Sob essa perspectiva, o intérprete constrói uma norma jurídica com a seguinte estrutura:

Antecedente ou descritor: havendo controladas ou coligadas no exterior com lucros apurados nos respectivos balanços

Conseqüente ou prescritor: devem tais lucros ser considerados disponibilizados para fim de apuração da base de cálculo do IRPJ (e da CSLL), devido pela controladora ou coligada no Brasil

O juízo de validade da norma também levará em conta o referente trazido pelo texto. O CTN, o conceito de “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda”, será considerado na aferição da compatibilidade da norma com o sistema tributário.

É o referente participando do processo interpretativo e interferindo na aferição da validade da norma. Se a “disponibilidade” de que trata o art. 74 for compatível com os conceitos de “disponibilidade jurídica e econômica”, a norma será considerada válida. Isto é, se na data do balanço em que apurados, os lucros de controladas e coligadas puderem efetivamente ser considerados disponibilizados.

A partir dessa premissa, pode-se perquirir da validade da norma buscando identificar se o fato de serem apurados em balanço torna os lucros “disponibilizados”. Surge, então, uma série de indagações acerca de situações possíveis quanto à “disponibilidade dos lucros”. Sempre, repita-se, em torno da efetiva ocorrência dessa “disponibilidade”²²¹.

²²¹ Ao pugnar pela inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001, Humberto Ávila invoca o conceito de “disponibilidade”: “O que a Medida Provisória ... fez foi – do mesmo modo que a Lei 7.713/88 – instituir a *ficção* de que todo lucro auferido no exterior considera-se automaticamente disponibilizado no Brasil, independente da efetiva remessa ou do efetivo poder de a sociedade no Brasil **dispor** do lucro auferido no exterior... Se esses lucros são efetivamente disponibilizados, econômica ou juridicamente, pouco importa. Tendo sido auferidos no exterior, são “considerados disponibilizados”. Trata-se de autêntica ficção.” (grifos acrescentados ao original). ÁVILA, Humberto. “O imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro e os lucros auferidos no exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume, p. 226. Mariz de Oliveira ressalta que: “Claro está, ante a explicitação do campo constitucional de incidência do imposto de renda, contida no art. 43 do CTN, que todos esses fatores – rendas e proventos – devem estar na disponibilidade econômica ou

Argumenta-se, quanto à inexistência de lucro “disponível”, que a coligada ou controlada no exterior são dotadas de personalidade jurídica própria. Se os lucros não forem por elas distribuídos, como ocorre em determinadas circunstâncias²²², não podem ser considerados disponibilizados. Aí, então, reside uma ficção jurídica, porque a norma cria uma hipótese de incidência incompatível com o sistema tributário²²³.

Diz-se inválida a norma do art. 74 em questão, a partir desse ponto de vista, por desconsiderar a personalidade jurídica das controladas ou coligadas no exterior²²⁴, afrontando com isso o conceito de renda, que tem amparo na

jurídica do titular do patrimônio aumentado, sem o que não há fato gerador, até por não haver renda ou provento adquirido e disponível. São exatamente as circunstâncias características da aquisição dessa disponibilidade, quando referida a eventos no exterior, que devem ser tratadas pela lei ordinária requerida pelo § 2º do art. 43.” “O imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume, p. 344.

²²² “A hipótese normativa é, claramente, de natureza ficta. Prevê sejam os resultados considerados disponibilizados na data de fechamento do balanço em que apurados. No entanto, é altamente improvável que, nesta data, ocorra efetiva disponibilização. Tais resultados poderão ser: a) incorporados ao capital, em futura decisão assemblear, hipótese em que não haverá nenhuma disponibilização; b) compensados com prejuízos subseqüentes, pela própria coligada ou controlada, circunstância em que, uma vez mais, não se cogita de qualquer disponibilização; c) efetivamente distribuídos, por força de deliberação levada a efeito em assembléia de sócios ou acionistas, em momento normalmente posterior ao da apuração dos resultados. Vê-se, pois, que, mesmo na hipótese em que a renda é posta à disposição da controladora ou coligada, tal fato não coincide, usualmente, com a data da mera apuração do resultado. Em síntese, falta correlação natural entre o fato conhecido (lucro apurado pela controlada ou coligada) e o fato desconhecido (sua disponibilização) que poderá jamais se consumir ou, ainda que isso ocorra, dar-se-á, em condições normais, em momento subseqüente.” BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior*. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, 6º Volume, p. 342.

²²³ Esclarece Ângela Maria da Motta Pacheco: “Confirma-se, pois, que a ficção jurídica existe em relação a uma norma jurídica, válida no sistema, e criadora de um tributo. Ao contrário da isenção que entra no sistema para restringir o campo de incidência tributária, a ficção “entra” para expandir o campo de incidência. Outra norma que crie um novo critério material pretende na realidade justapor-se à norma jurídica legítima e ampliar o conceito de tipo, investindo contra o sistema e as norma constitucionais.” *Ficções Jurídicas Tributárias*. Tese de Doutorado em Direito. São Paulo: PUC, 2006, p. 280.

²²⁴ “Realmente, tanto o imposto de renda quanto a contribuição social sobre o lucro incidem sobre acréscimo patrimonial, e patrimônio é um conjunto de direitos e deveres do seu titular, de modo que, não havendo direito adquirido aos lucros da controlada ou coligada, o patrimônio da pessoa jurídica no Brasil resta sem aumento e não pode receber incidências tributárias. Este ponto fundamental decorre da norma jurídica segundo a qual as coligadas e controladas são pessoas jurídicas distintas das pessoas que participam dos seus capitais.” MARIZ DE OLIVEIRA. “Disponibilidade Ficta de Lucros de Coligadas ou Controladas no Exterior”. In *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, 6º Volume, p. 409.

Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, e violando princípios magnos do sistema tributário.

Indo-se além, afirma-se que a norma do art. 74 pretende alcançar os lucros das coligadas e controladas estrangeiras, já que despreza a possibilidade de tais lucros não serem distribuídos²²⁵.

Mais ainda, tendo como referência a “disponibilidade”, considera-se que a norma é inválida se os lucros não forem efetivamente distribuídos, tornados disponíveis. Válida, caso os lucros sejam distribuídos. A validade da norma, nessa linha, dependeria da ocorrência do fato distribuição dos lucros²²⁶.

“subjacentemente ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 há uma verdadeira desconsideração das personalidades jurídicas das coligadas e controladas, o que não se justifica nem mesmo quando se trata de controlada ou até de subsidiária integral...” MARIZ DE OLIVEIRA “O imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume, p. 349.

²²⁵ “(...) em última análise, o art. 74 acarreta a extensão da incidência da lei tributária brasileira para além dos nossos limites territoriais, eis que pretende tributar os lucros auferidos e mantidos por pessoas jurídicas sediadas fora da jurisdição brasileira através do artifício da tributação de pessoas jurídicas situadas sob a jurisdição brasileira, como se estas fictamente fossem titulares dos lucros daquelas; ora, além de não haver um mínimo senso de razoabilidade nessa pretensão, dentro do sistema legal em vigor, contraria a vedação que o ordenamento impõe, reconhecido em doutrina e jurisprudência, para a criação do fato gerador por ficção legal ou presunção “juris et de jure”; -ainda sob o prisma da irrazoabilidade e da ficção, não é aceitável que uma situação não incidente da sanção do art. 50 do Código Civil para a desconsideração da personalidade jurídica, seja imposta com o intuito único de tributar renda onde renda não existe;”(grifos acrescidos ao original). MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. O imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume, p. 352.

Com o mesmo entendimento, José Artur Lima Gonçalves: “4.4. Todavia, do ponto de vista jurídico, as situações não são equiparáveis. Deveras, a questão i) dos lucros auferidos no exterior por sociedades controladas ou coligadas, não se confunde com a ii) dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica, diretamente ou por meio de subdivisões territorialmente avançadas (filiais e sucursais). 4.5 Se nessa última hipótese (ii) estamos tratando de resultados da própria pessoa jurídica submetida à soberania do Estado brasileiro, naquela (i) estamos lidando com a pretensão da lei brasileira alcançar - por meio de tributação - resultados auferidos no exterior por pessoa não submetida à soberania brasileira.” “Imposto sobre a Renda - Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas”, In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, novembro/2001, n. 74, p. 75.

²²⁶ Assim, conclui-se que, do ponto de vista do sistema tributário brasileiro, a constitucionalidade, do referido art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 fica condicionada à existência de disponibilidade, na data do balanço no qual sejam apurados os lucros de controladas ou coligadas no exterior. Se, no caso concreto, tiver o sócio, já naquela data, disponibilidade sobre os lucros auferidos (*i. e.*, se puder lançar mão deles para o pagamento de tributo), então válida será a tributação. Inexistindo tal disponibilidade

Interpretação diversa, considera que o art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001 aplica-se exclusivamente aos casos de “elusão” fiscal, presente quando há a alocação de capital em países com tributação favorecida, afrontando, como conseqüência, a isonomia entre os contribuintes. Segundo esse entendimento, permaneceria vigente o texto da Lei 9.532/1997, enquanto a norma da Medida Provisória, neste particular, estaria reservada aos casos de constatação de “mecanismos elusivos”²²⁷.

Em defesa da constitucionalidade do art. 74 em tela, afirma-se que o fato de os investimentos em controladas ou coligadas no exterior serem avaliados pelo método da equivalência patrimonial basta para caracterizar a “disponibilidade” dos lucros da investida a favor da investidora no Brasil²²⁸.

(por exemplo, porque esta depende de uma efetiva distribuição, a ser decidida por Assembléia, ou porque a empresa possui prejuízos acumulados em monta suficiente para tornar impossível a distribuição de lucros) então também inconstitucional será a exigência do imposto.” SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume, p. 328.

²²⁷ Diz Heleno Tôrres: “O referido art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, prescreveu que os lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior, deveriam ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada residente no Brasil, na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Contudo, não fosse o regime do art. 1º, da Lei nº 9.532/97, que segue vigente, poder-se-ia pensar que aquele seria seu único e atual regime jurídico, mas isso não coincide com tudo o quanto acima afirmamos, sobre o dever de reconhecimento dos tipos societários e dos limites da desconsideração da personalidade jurídica, que só pode ter cabimento nos casos de expressa determinação legal (de direito privado) ou quanto, em matéria tributária, se possa justificar a quebra da isonomia, pelo uso de mecanismos elusivos, como o diferimento de base de cálculo mediante a utilização de países com tributação favorecida (aplicação do parágrafo único do art. 116, do CTN). E só nessas hipóteses caberia dizer da sua plena aplicabilidade, sob pena de franco desrespeito às liberdades de organização e de autonomia privada.” “Lucros Auferidos por meio de Controladas e Coligadas no Exterior”. In *Direito Tributário Internacional Aplicado*. V. III. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 142.

²²⁸ “Não obstante a clareza do citado dispositivo legal, é de se entender que os lucros a que o mesmo se refere, relativamente às coligadas, por questão técnica contábil, são aqueles apurados por empresas em que a investidora no Brasil tenha a obrigação de fazer a avaliação pelo método de equivalência patrimonial, tendo em vista que, nesses casos, os aumentos deles (lucros) decorrentes são, de imediato, reconhecidos na avaliação do patrimônio da investidora no Brasil, passando a compor sua massa patrimonial, independentemente de terem ou não sido distribuídos, postos à sua disposição, ou aplicados em seu nome a qualquer título”. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “Fatos Geradores do IRPJ: Lucros no Exterior”. In *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 01. Belo Horizonte: 2003, p.36.

6.2.4.2. Exclusão do Referente – desprezo do conceito de “disponibilidade”

Reiteremos o quanto exposto sobre o juízo de validade das normas jurídicas (2.5.2.2) e sobre a interpretação jurídica (2.6), que não deve se limitar às instruções do discurso aparente, mas desvendar o discurso oculto, a partir do qual se constrói a norma jurídica que está silenciada no texto.

A leitura do art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001 permite exercitar a aplicação dessas premissas. Cumpre afastar o referente sugerido pelo texto, que não se coaduna com o conceito constitucional de renda.

Observe-se que essa providência altera a perspectiva de análise e afasta a indesejada indagação sobre se os “lucros” no exterior estão ou não “disponíveis” para a controladora ou coligada estabelecida no país. Não cabe, sob essa ótica, verificar em quais hipóteses se considera disponível para a investidora o lucro da investida. Também não há que se falar no momento em que se consideram disponíveis, à luz do § 2º do art. 43 do CTN. Essa circunstância passa a ser irrelevante.

Uma vez desprezado esse referente, a leitura toma nova forma, que evidencia o discurso oculto no texto. Desse discurso é que se constrói um outro sentido que, por sua vez, dá vida a outra norma. Retome-se a leitura do texto:

“Art. 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”.

Desconsiderada a “disponibilidade”, lê-se no texto que “*os valores correspondentes aos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, na data do balanço em que apurados*”.

A mensagem tem sentido completo. Nada mais precisa ser dito. A controladora ou coligada, domiciliada no país, deve acrescer à apuração de seu imposto os valores correspondentes aos lucros que sua controlada ou coligada obteve no exterior. E isto deve ser feito na data do balanço das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, que certifica a existência de tais lucros.

É irrelevante se estão “disponíveis” ou não os lucros da controlada ou coligada; se foram transferidos ao patrimônio da controladora ou coligada. Importa, apenas, que existam.

6.2.4.3. Reconstrução do Sentido – nova norma no art. 74 da MP nº 2.158/2001 – invalidade

A partir desse novo sentido atribuído ao dispositivo, elabora-se a seguinte norma:

Antecedente ou descritor: havendo controladas ou coligadas no exterior, com lucros apurados nos respectivos balanços

Conseqüente ou prescritor: devem os valores correspondentes ser considerados para fim de apuração da base de cálculo do IRPJ (e da CSLL), devido pela controladora ou coligada no Brasil

São duas as circunstâncias descritas na hipótese de incidência: a existência de controladas ou coligadas no exterior e a apuração de lucros por essas sociedades. Isto é, a norma assume como pressupostos de sua incidência, o vínculo societário, qualificado como controle ou coligação, entre a pessoa jurídica domiciliada no país e a pessoa jurídica domiciliada no exterior, e a apuração de lucros pela sociedade estrangeira.

Essas são, apenas e tão somente, as condições para que a pessoa jurídica, que está no Brasil, seja obrigada a incluir na base de cálculo do imposto sobre a renda valores que correspondem aos lucros de outra pessoa jurídica, que está no exterior.

Não há lugar para a suposição de que a norma “presume” que o lucro da domiciliada fora do território nacional seja da própria domiciliada no país. Não há texto que autorize tal assertiva. A mensagem prescritiva tornou-se clara: importa apenas que a sociedade no exterior seja controlada ou coligada de pessoa jurídica no país, e que apure lucros. Estes darão a medida do valor a ser incluído na base de cálculo do imposto sobre a renda no Brasil.

Insista-se que é irrelevante, pois não está contemplado na hipótese de incidência da norma, a transferência dos lucros para o patrimônio da investidora. Se estão no patrimônio da brasileira ou da estrangeira, não importa, importa apenas que sejam apurados em balanço.

Cumpra indagar: com essa hipótese de incidência, o que se tributa? Os lucros das controladas ou coligadas no exterior, certamente, não sofrem a incidência da norma. Continuam no patrimônio da investida. No país de origem, serão ou não tributados.

Por outro prisma, estaria o vínculo societário²²⁹ a demonstrar que os lucros, na realidade, são da investidora? Não, mesmo na hipótese de controle

²²⁹ Lei 6.404/1976:

pela sociedade domiciliada no país. Por tratar-se de patrimônios distintos, não se pode considerar acréscimo patrimonial da investidora o acréscimo patrimonial da investida. A mesma circunstância impede a assunção dos prejuízos de uma pela outra.

A “preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores” não torna o patrimônio da investida, patrimônio da investidora. O conceito de “disponibilidade”, nas modalidades jurídica e econômica, ofusca essa evidente realidade. Fá-lo, justamente, porque não há consenso sobre sua definição. Situações que não configurem disponibilidade “econômica”, o serão na modalidade “jurídica”. E nessa oscilação conceitual, admite-se tributar o que não é acréscimo patrimonial.

Com a atenção voltada ao conceito constitucional de renda, é inconcebível confundir dois patrimônios, distintos, como se o vínculo societário de controle o permitisse. Ao contrário, tanto o controle quanto a coligação pressupõem a existência de duas pessoas jurídicas. A Lei alguma define condições para que a pessoa jurídica controle a si mesma. Seria inútil tal disposição. Quem controla, controla outro. Quanto à coligação, essa situação é ainda mais evidente.

E a norma do art. 74, da Medida Provisória 2.158/2001 também não assume a existência de um só patrimônio. Simplesmente, porque incide pressupondo o vínculo societário, dois patrimônios, não um. Se de apenas um patrimônio se tratasse, para que se incluíssem os lucros de controladas ou coligadas no exterior, na base de cálculo do imposto sobre a renda, bastaria o

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

caput do art. 25 da Lei 9.249/95²³⁰, que manifesta a adoção do critério da universalidade. A norma claramente atinge o patrimônio da pessoa jurídica brasileira, não acréscimo ao seu patrimônio. Apenas a medida, o quanto se deve incluir na base de cálculo do imposto, é dada pelo valor dos lucros da sociedade estabelecida no exterior.

Tomada essa posição, são adequadas as seguintes conclusões:

1. a exclusão do referente “disponibilidade jurídica ou econômica” permite dar novo sentido ao texto do art. 74 da MP 2.158/2001 e construir norma jurídica antes ofuscada pelas instruções textuais;

2. a norma construída a partir desse novo sentido do texto tem como hipótese de incidência: a existência de sociedade no exterior, controlada ou coligada (vínculo societário) e a apuração de lucros por essa sociedade;

2.1 pressupõe o vínculo societário, a existência de dois patrimônios distintos;

2.2 os lucros da sociedade estabelecida no exterior servem apenas de medida para o incremento da base de cálculo do imposto sobre a renda, devido no Brasil;

2.3 não desconsidera, portanto, a personalidade jurídica, da sociedade controlada ou coligada, antes, a pressupõe;

2.4 não atinge os lucros da sociedade controlada ou coligada no exterior, mas sim o patrimônio da investidora estabelecida no Brasil. Não tem efeitos extraterritoriais, incidindo nos lindes do Estado brasileiro.

²³⁰ Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Confirma-se a invalidade da norma, pois, estritamente à luz do sistema jurídico em que está inserida. Torna-se desproposital indagar se os lucros das controladas ou coligadas no exterior estão efetivamente disponíveis para a investidora. Se uma série de circunstâncias demonstram a “indisponibilidade”. O juízo de validade, assim, restringe-se aos textos normativos, sem socorrer-se da investigação de situações de fato, providência incompatível com a Teoria Geral do Direito.

Lícito também concluir, a título de complemento, que o modelo normativo adotado no país diverge daquele visto no contexto internacional, o qual se designa por *transparência fiscal internacional*. Não incorpora os pressupostos considerados idôneos, em outros sistemas, para deflagrar o que se chama de norma de transparência.

A norma ora tratada não passa de resultado da importação, inadvertida, ou proposital, de modelo jurídico estranho ao sistema constitucional tributário. Providência nociva ao sistema e ao contribuinte, contra a qual Geraldo Ataliba²³¹ se insurgia já nos primórdios do estudo do Direito Tributário:

“Ao invés, pois, de estarmos a traduzir normas e doutrinas estrangeiras, ou importar produtos acabados, prontos para consumo, tais como leis, regulamentos, decisões judiciais, literaturas, etc., nascidos ao bafejo de outros princípios engendrados segundo as exigências de outros sistemas, devemos tratar de elaborar *nossa* ciência jurídica, construir *nosso* direito positivo e conhecer a fundo *nossa* sistemática e *nossa* realidade. É isto bem mais difícil e árduo, requerendo mais qualificações do que as necessárias para se ser simples tradutor. Outra forma não há, porém, para solucionar os *nostros* problemas, idoneamente.”
(grifos do autor).

²³¹ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. XVIII.

7.

Síntese Conclusiva

O direito atende à necessidade de preservação do convívio social, ordenando condutas segundo os valores prevalecentes em determinado momento histórico. Na condição de objeto cultural, manifestação do homem, é linguagem, é texto. Assume, porém, uma forma particular, a do *dever-ser*, que opera na consciência de seus destinatários por meio de estímulos produzidos pela estipulação de conseqüências a determinadas condutas. Cria-se, assim, a finalidade da conduta, móvel da vontade humana, que faz o indivíduo agir de uma maneira ou de outra, como leciona Jhering.

Ao deparar-se com um texto, o leitor é levado ao contato com o plano de expressão, onde estão articuladas palavras, segundo uma ordem sintática. Essa a primeira etapa da leitura, que autoriza a passagem a outro estágio, o do conteúdo. Nesse plano, o leitor passa a visualizar o contexto de forma ampla, identificando outros textos que comparecem no texto lido, confirmando a intertextualidade. Nenhuma voz é isolada, pois, antes, algo já foi dito. Há sempre um referente. Assim é construído o sentido do texto, sob a orientação das instruções de leitura fornecidas pela gramática. Nesse plano está o discurso, considerado como efeito de sentido no processo comunicacional. O leitor não é passivo, pois participa da construção do sentido e, portanto, do próprio texto.

O texto jurídico impõe a visita a um plano ainda mais avançado, o da norma jurídica. Nele está a estrutura dotada de sentido normativo, a mensagem prescritiva, que apresenta antecedente (hipótese), abrigando conceitos de

circunstâncias de possível ocorrência, e conseqüente (prescritor), onde se delimita a prescrição, o comando da norma, que enseja a criação de relações jurídicas. Unem-se por implicação lógica.

Cumpra ao intérprete penetrar no discurso, ou discursos, do texto jurídico, para construir a norma jurídica. Esta, enquanto na abstração e generalidade, está distante de sua incidência, aplicação. Aguarda concreção, que somente é possível com a emissão de outro texto. Texto esse, também jurídico, que certifica a ocorrência do quanto previsto na hipótese e deflagra o comando normativo, com a formação *in concreto* da relação jurídica, criando o direito e a obrigação respectiva. Há, aí, uma nova linguagem, o “enunciado protocolar” a que se refere Paulo de Barros Carvalho.

A validade da norma jurídica está estritamente associada ao caráter textual do direito. Fatos regulados por ela estão fora do sistema, em outro domínio. Não interferem, pois, no juízo de sua validade. Este decorre exclusivamente da averiguação da pertinência da norma ao sistema, ao contexto, cujo fundamento está na Constituição. O trabalho interpretativo deve ater-se a essa realidade.

No texto do sistema constitucional tributário figuram competências conferidas aos entes federativos para a edição de normas tributárias. Norma de composição singular, cuja hipótese de incidência deve prever uma circunstância relacionada ao contribuinte, com substrato econômico, que expresse capacidade contributiva, enquanto no prescritor ordena a instauração de relação jurídica, tendo por objeto o pagamento de tributo, é a regra-matriz de incidência tributária. Sua hipótese de incidência está pre-definida nas normas constitucionais de competência, às quais o legislador ordinário deve incondicional obediência. Na mesma medida, a Lei Complementar curva-se ao texto constitucional, que não tem autorização para interferir nos núcleos das competências tributárias exaustivamente repartidas pela Carta.

Outra não é a situação do imposto sobre a renda, cujo critério material da hipótese de incidência tem assento no texto constitucional. Trata-se do conceito de renda, definido como acréscimo patrimonial verificado após o transcurso de determinado período de tempo (ano). Tem esse conceito, portanto, três pressupostos essenciais: a verificação do patrimônio num termo inicial, o transcurso do período, e a verificação do patrimônio num termo final. Nesse período são considerados os fatos que aumentam ou reduzem o patrimônio, a partir do que, no termo final, se constata, ou não, o acréscimo.

Rendimentos no exterior são fatos positivos na dinâmica patrimonial, que passaram a ser considerados para efeito de incidência da norma do imposto sobre a renda, a partir da adoção, na esfera legislativa ordinária, do critério constitucional da universalidade. Os resultados positivos de sociedades controladas e coligadas no exterior passam a essa categoria, de rendimentos no exterior, desde que transferidos ao patrimônio da controladora ou coligada estabelecida no país. A aplicação do método da equivalência patrimonial não reflete tal transferência, na medida em que se destina, apenas, a propiciar o conhecimento da situação do investimento em determinado momento. Não representa, por isso mesmo, a incorporação dos resultados da investida, pela investidora.

O texto do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001 instrui o leitor, intérprete, a buscar no art. 43 do Código Tributário Nacional o fundamento de validade de uma prescrição apenas aparente. Ostenta determinado discurso, enquanto oculta outro. Induz à leitura do conceito de “disponibilidade” referido no código, nas modalidades “econômica” e “jurídica”, criando um referente. O intérprete, porém, deve dele se livrar para perceber o que está silenciado no texto. Outro sentido, bem diverso, que traz norma bem definida, cuja hipótese de incidência afronta o conceito constitucional de renda.

Ao penetrar no discurso oculto do texto da Medida Provisória nº 2.158/2001, ao leitor é dado construir outro sentido, onde pode perceber uma

norma que colhe no antecedente: a existência de sociedade no exterior, controlada ou coligada (vínculo societário) e a apuração de lucros por essa sociedade. E determina, no conseqüente, a inclusão, na base de cálculo do imposto sobre a renda, dos valores equivalentes aos lucros das sociedades estabelecidas no exterior. Tais lucros, portanto, funcionam apenas como medida do incremento à base de cálculo.

A natureza do vínculo societário não infirma a constatação. Não se pode presumir a existência de apenas um patrimônio, ainda que a investidora controle a domiciliada no exterior. O elo societário pressupõe a existência de patrimônios distintos. Também o faz a norma do art. 74, pois incorpora na hipótese de incidência a existência de “controladas ou coligadas”. Não fosse assim, para alcançar rendimentos no exterior, bastaria a adoção do critério da universalidade, materializada pelo art. 25 da Lei 9.249/1995.

Visto o texto do art. 74 sob essa ótica, a norma jurídica que dele se constrói é inválida, pois não tem como hipótese de incidência “rendimentos” no exterior, fatos que afetam o patrimônio de sociedades estabelecidas no país positivamente. Pressupõe, para incidir, apenas o vínculo societário de controle ou coligação com a sociedade domiciliada no exterior e a apuração de lucros no balanço por ela levantado. Não incide, pois, sobre os lucros da sociedade que está fora do território nacional, mas sobre o patrimônio da sociedade investidora, localizada no país. Não tem incidência extraterritorial, tampouco desconsidera a personalidade jurídica da investida estrangeira. Consiste, na realidade, na incorporação deturpada de um modelo normativo estrangeiro, à margem do sistema constitucional tributário.

8.

Bibliografia

- ALEXI, Robert. *Teoria de Los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002.
- ALVES-MAZZOTTI, Alda; GEWANDSZNAJDER, Fernando. *O Método nas Ciências Naturais e Sociais: Pesquisa Quantitativa e Qualitativa*. São Paulo: Pioneira, 2001.
- ARAÚJO DE OLIVEIRA, Manfredo. *Reviravolta Lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Edições Loyola, 2ª ed., 2001.
- ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. Estudo inédito sobre ICM na Constituição, citado por LIMA GONÇALVES, José Artur Lima Gonçalves. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber “Pressupostos do estudo jurídico do ICM”. *Revista de Direito Tributário* n^{os} 15-16. São Paulo: RT, 1981.
- _____ “Núcleo da definição constitucional do ICM”. *Revista de Direito Tributário*. n^{os} 25-26. São Paulo: RT, 1983.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo, RT, 1968.
- _____ *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____ *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____ Imposto de Renda – Capacidade Contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – renda “escritural” – intributabilidade de correções monetárias”. In *Revista de Direito Tributário* n^o 38. São Paulo: RT, 1986.
- AVI-YONAH, Reuven S. *U.S. International Taxation - Cases and Materials*. Foundation Press: New York, 2002.

- ÁVILA, Humberto. O Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre o Lucro e os Lucros Auferidos no Exterior. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume, p. 226.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros...
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior.” In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, 6º Volume.
- BARROS, Diana. *Dialogismo, Polifonia, Intertextualidade*. In *Dialogismo, Polifonia, Intertextualidade*. Diana Luz Pessoa de Barros e José Luiz Fiorin (orgs.). São Paulo: EDUSP, 1999.
- BARROS CASTRO, Alexandre. *Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BARTHES, Roland. *Elementos de Semiologia*. São Paulo: Cultrix, 2000.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. São Paulo: Freitas Bastos.
- BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.
- BILKSTEIN, Izidoro. “Intertextualidade e Polifonia – O discurso do Plano “Brasil Novo””. In *Dialogismo, Polifonia, Intertextualidade*. Diana Luz Pessoa de Barros e José Luiz Fiorin (orgs.). São Paulo: EDUSP, 1999.
- BITTAR, Djalma. *Relação Jurídica Tributária em Nível Lógico*. LTr, São Paulo, 1993.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 2001.
- BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT EDUC, 1975.

- BOURTOURAUULT, Pierre-Yves. MBWA-MBOMA, Marcellin N. “French Tax Court confirms that The former France – Switzerland Tax Treaty Overrides the French CFC Legislation.” In INTERTAX, *International Tax Review*, V. 30, Issue 12. Kluwer International, 2002.
- BUHLER. Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Version Castellana de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968.
- CALAMANDREI, Piero. *A Crise da Justiça*. Belo Horizonte: Líder, 2003.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. “A aquisição da disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no IR”. In *Imposto de Renda – conceitos, princípios e comentários*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Atlas, 1996.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARRIÓ. Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Saraiva, São Paulo, 1999.
- _____. “O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade)”. In: *Justiça Tributária. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CHOMSKY, Noam. *Sobre Natureza e Linguagem*. São Paulo: Martins fontes, 2006.

- CONTRINO, Angelo. *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto - profili teorici e problematiche operative*. Bologna: Cisalpino, 1996.
- CRUZ PADIAL, Ignacio. *Transparência Fiscal Internacional*. Valência: Tirant Le Blanch, 2000.
- DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- DESCARTES, René. *Discurso do Método – Regras para a Direção do Espírito*. Trad. Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 21.
- DOERNBERG, Richard. *International Taxation - in a nutshell*. St. Paul: West Group, 2001.
- DUNBAR, David. "The CFC & FIF Regimes: An Historical Examination of the conflict Between taxpayers & the IRD" . In *New Zeland Journal of Taxation Law and Policy*. V. 10, 2004.
- FERRAZ, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 34.
- _____ *Direito, Retórica e Comunicação*. São Paulo: Saraiva, 1997, p.59.
- FIORIN, José Luiz. *As Astúcias da Enunciação*. São Paulo: Ática, 2001.
- _____ *Elementos de análise do discurso*. São Paulo: Contexto, 2006.
- FÖRSTER, Guido. "CFC Legislation in Germany". In INTERTAX, *International Tax Review*, V. 32, Issue 10. Kluwer International, 2004.
- FRANZÉ, Roberto. "Regime di Imputazione dei Redditi dei Soggetti Controllati" In *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. (Coord. V. Uckmar). Padova: Cedam, 2002.

- GABRIEL, Ivo. *Norma Jurídica: Produção e Controle*. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC, 2004.
- GONZÁLEZ, Daniel. *Acción y Norma en G.H. Von Wright*. Madrid: LAGIER, Centro de Estudios Constitucionales, 1995.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: Eudeba, 3ª ed., 2003.
- _____. *Deber y Saber - Apuntes epistemológicos para el análisis del derecho y la moral*. México, 1997, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política.
- GUIMARÃES, Eduardo. “*Os limites do sentido*”. São Paulo: Pontes, 2005.
- GUSTAFSON, Charles H.: *Taxation of International Transactions - materials, text and problems*. St. Paul: West Publishing, 1997.
- HART. L.A Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 29.
- HANS-JORGEN, Aigner. ULRICH ,Scheuerle e STEFANER, Markus. General Report”. In *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*. Lang, Michael; Aigner, Hans-Jorgen; Scheuerle, Ulrich . Aspen Publisher: NY, 2004.
- HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.
- HESSEN, Johannes. *Filosofia dos Valores*. Trad. L. Cabral Moncada. Coimbra: Almedina, 2001.

- HORVATH, Estevão. “A isenção trazida pelo artigo 3º, II, da Lei Complementar 87/96”. *Revista de Direito Tributário* nº 71. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ISENBERGH, Joseph. *International Taxation*. New York, Foundation Press, 2000.
- JAKOBSON, Roman. *Linguística e Comunicação*. São Paulo: Cultrix, 2003.
- JHERING, Rudolf von. *A finalidade do Direito*. Trad. Heder K. Hoffmann. São Paulo: Bookseller, Tomo I, 2002, p. 66.
- KADOTA, Neiva Pitta. *A construção da linguagem*. São Paulo: LCTE, 2006.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- _____. *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.
- KOCH, Ingedore Villaça. *O texto e a construção dos sentidos*. São Paulo: Contexto, 2007, p. 30.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.
- LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. “Imposto sobre a Renda – Resultados no Exterior por filiais, Sucursais, Controladas e co.ligadas”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 74, p. 71-81.
- _____. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MACHADO, Brandão. “Breve exame crítico do art. 43 do CTN.” In: *Imposto de Renda – conceitos, princípios e comentários*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Atlas, 1996.

- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e os Resultados Verificados no Exterior. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume.
- MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. “A Disponibilidade Ficta de Lucros de Coligadas ou Controladas no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 6º Vol., p. 404.
- _____ O imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume, p. 349.
- _____ “O Conceito de Renda - Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73, outubro/2001, p. 113.
- _____ “A Disponibilidade Econômica ou Jurídica de Rendas e Proventos Auferidos no Exterior”. In *Revista Forum de Direito Tributário*. V. 4. Belo Horizonte: 2003.
- MEIRELLES, Cecília. *Romanceiro da Inconfidência...*
- MIGUEZ DE MELO, Gustavo. *O fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
- MONGAN, John G. BUSSEY, Clair W. “Managing the Ever-changing Controlled Foreign Company Rules. In *Tax Planning International Review*. UK: The Bureau of International Affairs, 2002.
- NIETO, Juan José Montero. GÓMEZ, M^a Begoña Villaverde. *La Imputación de Rentas en La Transparencia Fiscal Internacional*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2002.
- NUNES, Renato. Tributação de lucros auferidos por meio de Coligadas e Controladas no Exterior: regime de Disponibilização (MP nº 2.158-35/01 e Resultados de Equivalência Patrimonial”. In *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Heleno Tôrres (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

- ORLANDI, Eni. P. *Discurso e Texto – Formulação e circulação dos sentidos*. São Paulo: Pontes, 2005.
- _____. *Interpretação: autoria, leitura e efeitos do trabalho simbólico*. São Paulo: Pontes, 2007.
- PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções Jurídicas Tributárias*. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC, 2006.
- PEDREIRA, Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969.
- PERUZZOLO, Adair Caetano. *Elementos de Semiótica da Comunicação*. Bauru: Edusc, 2004.
- QUEIROLI, Gianluca. “Advance Rulings Under Italy’s CFC Regime”. In *Tax Notes International*. Boston: May, 2003.
- QUEIROZ, Luís Cesar. *Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004.
- QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- REALE, Miguel. *Experiência e cultura*. São Paulo: Bookseller, 2000, p.224.
- _____. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1999, 19ª ed., p. 697.
- _____. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- RENCKE, Renato Romeu. *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica*. Porto Alegre: 2001.
- ROBLES, Gregório. *O Direito como texto – quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.
- ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2001.

- _____. “Controlled Foreign Corporations – Critical Aspects”. In *International Tax Review – INTERTAX*. Vol. 26. Kluwer Law International, November, 1998.
- SANTOS, José Luiz dos. *O que é cultura*. São Paulo: Brasiliense. 14ª impressão da 16ª ed., 2007.
- SANZ GADEA, Eduardo. *Transparencia Fiscal Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “Fatos Geradores do IRPJ: Lucros no Exterior”. In *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 01. Belo Horizonte: 2003.
- SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de Lingüística Geral*. São Paulo: Cultrix, 2001, p. 79-80.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, 7º Volume.
- TANZI, Vito. "Globalization, Tax Competition by the Future of Tax Systems". In (Coord. V. Uckmar) *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: Cedam, 2002.
- THURONYI, Victor. “What can we learn from Comparative Law?”. In: *Tax Notes International*, April, 26, 2004.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional - Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo, RT, 2001.
- VANONI, Ezio. *Constitución y Teoría general de la interpretación jurídica*. Tradução para o espanhol de Arantxa Azurza, Madrid, 1985, Cuadernos Civitas, Ed. Civitas.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000.
- _____. *Lógica Jurídica*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976.

_____ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____ “Sobre o conceito de direito”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. V.1. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003.

_____ “Notas para um ensaio sobre a cultura”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. V. 2. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003.

_____ “Analítica do Dever-ser”. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. V. 2. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003.

WRÓBLEWSKI, Jerzi. *Constitución y Teoría general de la interpretación jurídica*. Tradução para o espanhol de Arantxa Azurza. Madrid: Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, 1985.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 6^a ed., 2004.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)