

A NORMA TRIBUTÁRIA E A LEI 11.638/07*

Sacha Calmon Navarro Coelho*

Valter Lobato**

Na busca de harmonizar com padrões internacionais de contabilidade e tornar mais acessível o conhecimento dos balanços das empresas brasileiras pelos investidores internacionais, ao apagar das luzes de 2007 foi sancionada a Lei nº 11.638, repita-se com objetivo que, a princípio, parecia exclusivo, de adequar a elaboração dos balanços das Companhias abertas às normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standard – IFRS*). As mudanças já estão em vigor e, a partir de 2010, as empresas abertas deverão adotar os padrões internacionais das regras contábeis.

Diversas foram as mudanças, ajuste a valor de mercado ou a valor presente de determinadas contas do ativo e do passivo; atribuição de poderes à CVM para expedir normas regulamentares que visem a harmonização desejada com o mundo globalizado; mudança nos critérios de depreciação e amortização, mudanças na formação do dividendo obrigatório. O referido instrumento legal ainda criou uma nova divisão no Ativo Permanente, incluindo o Ativo Intangível onde deve ser registrados ativos como marcas, patentes, etc. Além disso, estabeleceu-se modificações no art. 176 da LSA para substituir antigas demonstrações pela DFC (Demonstração de Fluxo de Caixa) e pela DVA (Demonstração de Valor Adicionado - se a companhia for de capital aberto), que permitem uma avaliação de mercado, quanto ao valor da Companhia, de forma mais clara.

Para que eventuais ajustes fiscais não servissem de obstáculo à pretendida harmonização, a Lei 11.638/07 aprimorou o §2º do art. 177 da Lei 6.404/76 para blindar a sistemática contábil, não deixando que nenhuma disposição regulatória ou tributária, interferisse na nova forma de contabilização, o questionamento que tem atormentado os intérpretes, neste momento, é se as disposições e mudanças implementadas pela Lei 11.638/07 na Lei 6.404/76 podem ter efeitos fiscais ou, a seguir a intenção pura de sua elaboração, seriam neutras do ponto de vista fiscal, gerando efeitos apenas no sistema contábil.

Não tem o presente texto a pretensão de desvendar, um a um, os ditames da referida lei, mas buscar os insumos para desvendar o caso que se apresenta, jamais esquecendo que o Direito sempre foi reflexo e planejador da Sociedade, portanto, é técnica, sem amesquinhar sua faceta valorativa.

* Publicado como capítulo de livro. Referência: LOBATO, V. S. ; COELHO, S. C. N. . A Norma Tributária E A Lei 11638/2007. Direito Tributário, Societário E A Reforma Da Lei S/A. São Paulo: Quartir Latin, 2008.

* Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Doutor em Direito Público.

** Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Advogado. Professor da Faculdade Milton Campos

1. O nascedouro da norma tributária.

O Direito é a mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos. Enquanto técnica, o Direito é neutro em relação aos valores. Mas só enquanto técnica. Onde quer que exista uma estrutura de poder, democrática ou autocrática, primitiva ou sofisticada, o Direito é utilizado para organizar a sociedade subjacente e determinar os comportamentos desejáveis.

Os valores dos que empolgam o poder político são utilizados para justificar as normas organizatórias e comportamentais do sistema jurídico, com ou sem o consentimento da sociedade. Braço normativo do poder político, o Direito-Sistema, entretanto, não é impermeável às reivindicações da justiça e da igualdade que se formam à sua volta e deixa-se penetrar, ao longo do devir histórico, por estes ideais. Portanto, dúvidas não existem de que o Sistema do Direito pode servir ao Poder, como testemunhamos ao longo da história da humanidade, mas pode servir ao Justo, se houver uma pressão social suficiente para tanto.

Significa que o Direito planifica comportamentos sociais, mas é alimentado por estes para servir de guia quanto aos caminhos que irá tomar e as esquinas que poderá enfrentar.

Freqüentemente atordoado pelo tecnicismo do Direito e o particularismo das normas, ou, ao revés, embevecido com os ideais de justiça, o jurista deixa de perceber a dimensão global e totalizante do fenômeno jurídico, vendo-o ora como técnica, ora como valor. Nem uma coisa nem outra, se separadas. As duas conjuntamente. É assim o Direito. É técnica e é valor.

No Direito Tributário a questão se agrava, pois é onde o poder¹ encontra guarida de forma intensa, ora abarcando interesses de arrecadação para manutenção de um modelo econômico; ora abarcando interesses de determinados setores econômicos. Se voltarmos os olhos para todos os elementos (não jurídicos) que cercam o Direito Tributário jamais conseguiremos extrair qualquer segurança, previsibilidade ou conhecimento.

Especialmente no Brasil, mesmo com tantos princípios constitucionais, mesmo com tantas proteções no Texto Maior, o Direito Tributário não foi capaz de dar respostas eficientes à sociedade brasileira; não conseguiu construir uma valoração de princípios, nem tampouco uma construção científica de conceitos. Tantos e tantos anos, mas não conseguimos pacificar as mais básicas, diríamos necessárias, conceituações, tais como: ônus da prova, presunção de

¹ Onde quer que tenha encontrado os vivos, lá encontrei a vontade do poder” (*Friedrich Nietzsche*)*Apud* MAY, Rollo, Poder e Inocência, Tradução de Renato Machado, Editora Artenova

veracidade do ato administrativo-tributário, decadência, prescrição, espécies de tributos, conceito de renda, de faturamento, etc. e etc.

A sociedade brasileira cobra – com justiça – uma maior estabilização das questões tributárias; a doutrina cobra de nossos Tribunais uma maior estabilidade em nossas relações²

Qual seria o campo de atuação deste ramo do Direito, o que deseja o Direito Tributário regular senão a relação jurídica entre os contribuintes e o Estado? Aliás, a inserção da relação jurídica, em qualquer ramo do Direito, busca exatamente esta igualdade de tratamento, busca a proteção contra o poder (sempre no ambiente do Estado Democrático de Direito, pois no arbítrio – como vimos – sempre imperará o caráter instrumental do direito e não seus valores). Veja no Direito do Trabalho, onde impera (e às vezes se deturpa) o princípio da hipossuficiência do empregado; ou mesmo a proteção que é dada ao Consumidor na relação com os fornecedores de bens e serviços. O Direito, portanto, tem que estar sempre limitando o poder, valorando a segurança e justiça.

Portanto, devemos nos ater à relação que se estabelece na obrigação tributária entre sujeito passivo e sujeito ativo, tendo seu nascedouro na lei por tratar-se de categoria 'jurídico-positiva' nas palavras de José Souto Maior Borges³, mas não deixa de se ater às limitações impostas pelo Texto Constitucional, inserindo-se no Sistema do Direito como toda e qualquer norma, portanto, uma autêntica relação jurídica e não mais uma simples relação 'ex lege' como no passado dos príncipes.

A base desta relação jurídica é a Norma Constitucional.

“O sistema jurídico ocidental é orientado pela supremacia constitucional, isto é, as normas constitucionais são colocadas no vértice da hierarquia das fontes do direito, submetendo todas as demais. A idéia da Constituição como fonte superior de direito tornou-se realidade com o advento dos textos constitucionais norte-americano (1787) e francês (1791). O movimento constitucionalista do final do século XVIII, de inspiração iluminista, superou o pensamento jusnaturalista, cujo postulado central era o da subordinação do jus positivum ao jus naturale, e estabeleceu dentro de um sistema todo ele positivo uma escala de hierarquia das fontes, onde a Constituição “racional-normativa” figurava como norma superior.”⁴

As experiências históricas demonstraram que o poder é a mais perigosa arma contra o Direito que busca garantir direitos fundamentais como a

² "Tout pouvoir sans contrôle rend fou." **Alain** (1868-1951)

³ **In** *Obrigação Tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo, Saraiva, 1984- Souto Maior Borges

⁴ MANEIRA, Eduardo, *Base de Cálculo Presumida*, Tese de Doutorado, ainda não publicada

igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento. “O poder político não está ausente do saber, ele é tramado com o saber”⁵

O poder distribuído, limitado e cercado pelo Direito, poderia propiciar meios de inserir a humanidade no Direito, construir cidadãos em torno de uma relação jurídica. É certo, ainda, que a modernidade nos demonstrou uma realidade triste, de que o Direito não seria o remédio para todos os males; de que não se resolvem todos os problemas pelo Direito, mas certamente ninguém mais dúvida que este é um dos caminhos legítimos a serem tomados: **“Apesar de toda água que passou sob as pontes do positivismo jurídico, os pilares centrais resistiram”**⁶

2. A interpretação e a integração das normas tributárias.

Cabe-nos insistir na radical diferença entre *norma jurídica* (ente lógico) e *lei* (ente jurídico positivado). Nesse compasso, a interpretação da norma, especialmente da norma tributária, é feita por todos aqueles envolvidos no seu programa. Para aplicar ou suportar uma norma é necessário compreendê-la, surpreender o seu conteúdo. Como vimos de ver, a norma tributária é uma norma-de-conduta. Como já disse Hensel, o destinatário deve cumpri-la, isto é, pagar o tributo, desde que realize o fato jurígeno.

Volta-se a interpretação para o fato jurígeno descrito pelo legislador (o descritor do fato jurígeno) e também para a estrutura do dever, que a ocorrência do fato jurígeno desencadeia (o prescritor do dever). Por ser o Direito um corpo feito de palavras, um ser lingüístico, é natural que dissintam os justiçaáveis e operadores jurídicos sobre as atribuições dos fatos jurígenos em abstrato em cotejo com os fatos concretos (discute-se o *modelo conceitual do fato gerador* e também sobre a subsunção a ele dos *fatos concretos*, a similitude em relação ao modelo).

A experiência jurídica do Ocidente gerou duas escolas: a da lei e a da experiência. Pela primeira, a lei é a fonte por excelência do Direito. Mas a lei é genérica, abstrata, geral, não abarca toda a vida. O intérprete é obrigado a reduzi-la para cobrir toda a realidade, os casos ricos em minúcias. A escola da experiência parte do case para criar normas generalizantes, que no limite tampouco conseguem aprisionar a realidade, abrindo uma jurisprudência de princípios, sempre inovada por um novo caso. Judge made law, mas limitadamente. A primeira escola sentou praça na França, a segunda gerou o Common Law na Inglaterra.

O processo de aplicação da norma geral, impessoal, obrigatória, aos casos concretos (concreção) implica interpretação. Aplicar a norma implica a sua compreensão (decorrente da interpretação). Para aplicá-la, o intérprete formula

⁵ FOUCAULT MICHEL, *A Verdade e as Formas Jurídicas*. trad. Roberto Cabral de M. Machado e Eduardo Jardim Morais, Nau Ed., 2^a. ed., Rio de Janeiro, 1999, p.51

⁶ BOBBIO, Norberto, *O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito*, Trad. Márcio Pugliesi, Coleção Elementos do Direito, Ícone Editora

uma proposição normativa (uma proposta) a seu respeito, dela, que pode ser correta ou não. Ocorrendo divergências ao propósito das proposições normativas, somente um pronunciamento jurisdicional definitivo pode acertar os entendimentos conflitantes, assentando o significado da norma (que será norma individual nos casos restritos a partes determinadas ou tradução da norma geral legislativa, via afazer jurisdicional, na hipótese de controle abstrato de normas, em tese).

O método gramatical, na medida em que a polissemia e a vagueidade assolam a linguagem-do-objeto, é o primeiro a ser utilizado. Diz-se que a lei não contém palavras inúteis. O dogma é francês, do tempo da revolução, em que pese ter sido buscado entre os praxistas. Mas é falso; as palavras da lei são, muita vez, mas nem sempre, vagas, ambíguas, polissêmicas rebarbativas, quando não insuficientes (*minus dixit*). Pode a lei ser mal elaborada, ou partes dela. Pode ocorrer de a lei contrariar a Constituição ou ser contrária a outra lei, ainda vigente. Mais à frente veremos que a interpretação pode ser ab-rogante, negando à lei ingresso no *ordo juris*. Por ora, de assentar que o método gramatical marca o primeiro contato do sujeito cognoscente com a lei (em cujo interior está o sentido da norma). Consiste em ser o ponto de partida para o desvendamento do sentido da norma, mormente em Direito Tributário, que é estrito como o Penal. O método gramatical é fase obrigatória da exegese. Se a lei contém uma mensagem normativa, é necessário que o contribuinte-receptor a conheça exatamente. Queiramos ou não, as leis devem expressar seus direitos e obrigações, como posto pela linguagem em que são vazadas. O ideal seria que todo legislador fosse um esteta da linguagem e um jusfilósofo, pleno de clareza. Mas os corpos legislativos são formados por todas as vertentes da sociedade. São heterogêneos pela natureza da representação política, aberta a todos os membros que convivem nas sociedades politicamente organizadas. Daí o uso incorreto, desabrido, atécnico da linguagem no corpo vivo das leis.

O método histórico procura situar a lei nova no tempo. A chamada *mens legislatoris* é buscada levando-se em conta o ambiente em que ela se formou confrontada com as normas anteriores. São relevantes, outrossim, os motivos para a sua elaboração, o relacionamento com o Direito anterior, com a jurisprudência, a crítica doutrinária e a percepção das pressões ou tensões pré-jurídicas que determinaram a sua elaboração. Aqui ressumbra a importância das discussões havidas nas comissões técnicas e relatorias legislativas (a realidade viva, berço da lei).

Freqüentemente a doutrina lança-se sobre a lei no afã de interpretá-la, sem sequer conhecer a sua “exposição de motivos”, ao argumento de que feita a lei, doravante importa apenas examiná-la, desimportante a vontade dos seus autores. Nada é tão arrogante quanto essa prepotência interpretativa. Desprezam-se os valores, interesses e objetivos que informaram a feitura da lei. Sua genética não pode nem deve ser relegada pelo intérprete, mormente nos Direitos Tributário e Penal. Não é com o evoluir da história que os valores e as normas se transmutam?

O chamado método histórico já prenuncia o que se lhe segue, o método lógico-sistemático, a mergulhar a lei no sistema a que pertence. Pode ocorrer de a interpretação, esgotada a etapa gramatical, acentuar as incongruências da lei, omissões, ambigüidades. Pode bem acontecer de o método histórico não ter aclarado o sentido da norma ou de parte dela. É a vez do método lógico-sistemático. Para logo a lei é imersa no sistema a que pertence, para ver se com ele é compatível. O homem comum freqüentemente pergunta: “Qual é a lógica dessa lei?” Por isso, além de buscar a *razão* ou a *racionalidade da lei nova*, o intérprete a liga ao *sistema* e ao *subsistema* em que se insere pelo método lógico-sistemático, que leva em conta a hierarquia das leis, a sintaxe normativa e o elo sistêmico. Muita vez e até com regular freqüência, chega-se a conclusões tarjantes. Assim, se a lei não foi feita de acordo com as regras processuais prescritas, nega-se-lhe validade formal (lei natimorta por vício legislativo de forma). Em que pese a regra de que a lei posterior revoga a anterior de igual hierarquia, às vezes a lei nova acrescenta um novo preceito à antiga que contém preceito antitético. O Direito não tolera antinomias. Um artigo diz: “A analogia não pode ser utilizada para exigir tributo não previsto em lei”. Um novo artigo diz que “a Administração pode aplicar a um negócio atípico o mesmo regime tributário de um negócio já tipificado se forem idênticos os resultados econômicos dos negócios examinados ou tenha ocorrido pagamento a menor ou nenhum, em razão da forma jurídica alternativa, atípica, escolhida pelo contribuinte”. Haveria “abuso de forma = abuso de direito”. Em casos que tais, o intérprete, pelo método lógico-sistemático, verifica, somente para exemplificar, que a Constituição consagra a liberdade e a autonomia dos negócios privados e que o princípio da legalidade somente admite tributo adrede previsto em lei. De conseguinte, nega validade material à parte da lei que predica o uso da analogia vedado por outro artigo dela mesma. É que a norma proibitiva de analogia tem *fundamento de validade* na Lei Maior (princípio da legalidade estrita).

Finalmente o método teleológico oferece serventias e também riscos. Situado no outro extremo do método gramatical, o teleológico busca o fim último dos subsistemas jurídicos. No Direito Tributário, marcado pelo princípio da legalidade, mas influenciado pelo tradicional autoritarismo germânico, vimos nascer, em nome da teleologia, a chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”. Por aí se diz que importa surpreender o “conteúdo econômico” e não a “forma jurídica”, abrindo ensanchas ao uso da analogia. No mais, o método teleológico busca os fins da lei, o seu *telos*, como o fecho de toda exegese. É válido quando além da interpretação passa a erigir-se em técnica *integrativa*, com a ressalva de que em Direito Tributário e Penal é vedada a *integração* da lei para extrair tributo nela expressamente não previsto.

Os resultados a que pode chegar o intérprete ao depois de utilizar intelectualmente os métodos de interpretação são diversos.

Utilizados todos os métodos, deve ele chegar a algum resultado para o fim de aplicar a norma aos casos concretos, seja administrativamente, seja jurisdicionalmente, sem esquecer que só o juízo definitivo da jurisdição (o que não

mais pode ser objeto de recurso) fixa o entendimento da norma, *inter partes* ou *erga omnes*, dependendo das circunstâncias. Em algum ponto as divergências devem ser superadas no seio da jurisdição. Pois bem, ao cabo e ao fim, o intérprete pode chegar a quatro estágios.

De fora parte o aforismo latino *in claris cessat interpretatio*, o intérprete, em face da norma, deve afirmá-la, corrigi-la, ab-rogá-la ou integrá-la, se concluir que possui lacunas, menos em Direito Tributário e Penal, cujas lacunas somente podem ser colmatadas pelo legislador, jamais pelo intérprete, seja agente do Executivo (Estado-Administração), seja órgão do Poder Judiciário (Estado-Jurisdição).

Afirmar a lei significa dizer que foi posta a vigor segundo os preceitos supra-ordenados que regulam a sua criação e que seu conteúdo material ou, se se quiser, normativo, coincide com o querer do legislador. Como é sabido, as leis escritas têm um ponto de partida e outro de chegada. Muita vez, entre um e outro, ou seja, durante o processo de aplicação das leis aos casos concretos, elas adquirem sentidos não exatamente pensados pelo legislador. Essa mutação ocorre mediante a inteligência que o intérprete faz da lei, em razão dos casos concretos, das mudanças sociais e de novos interesses e valores posteriores à feitura da lei. É a razão pela qual Kelsen predicou que somente a norma individual e concreta (a sentença) revela o sentido das normas, e Austin – um jurista afeito ao *Common Law*, sistema jurídico em que o juiz faz o Direito através de sentenças que se tornam “modelos aplicativos” (precedentes) – houve por bem dizer que os julgadores são agentes performativos da ordem jurídica (co-autores, na medida em que encontram significados novos para as normas do sistema). Pois bem, quando o intérprete entende a lei como aparentemente a quis o legislador, diz-se que o estágio a que chegou a interpretação é o *confirmatório* ou *afirmativo* da lei (*habitat* das normas jurídicas, seres lógicos).

Entretanto, bem pode o intérprete corrigir o sentido da lei: a lei terá *ampliado* ou *reduzido* o seu alcance. Quando o Supremo Tribunal Federal declarou que o *nomen juris* “salário” tinha o sentido estrito que lhe emprestava o Direito do Trabalho, por sem dúvida reduziu o alcance que à lei fiscal lhe concediam os intérpretes do Poder Executivo (pois aplicavam o conceito de salário de modo amplo para tributar com u’a contribuição social as pagas decorrentes de relações outras que não apenas aquelas derivadas do emprego).

Vimos de ver exemplos de interpretações *restritiva* e *extensiva*. Estamos longe ainda da analogia, cuja sede é a integração das leis. Do estágio corretivo (ampliando ou restringindo) passa-se ao estágio ab-rogante.

Este nega à lei vigente o caráter de lei válida, e recusa a sua entrada no *ordo juris*. Observa o intérprete que o novel ente legislativo não é compatível com o sistema normativo, seja porque surdiu irregularmente (defeito formal), seja porque seu conteúdo é incompatível com as leis e princípios vigorantes. Uma lei vigente e formalmente válida pode ser materialmente inválida, fenômeno assaz

freqüente. Uma lei materialmente válida pode ser formalmente inválida, não terá *valência*, ou seja, não valerá (desvalor normativo).

Podrá haver antinomia entre a Constituição e a lei – prevalecerá a primeira; ou entre lei ordinária e lei complementar, entre a lei e os regulamentos e assim por diante. Seja lá como for, a lei é reduzida à condição de letra morta. O último estágio a que se pode chegar, como resultado da interpretação, é o integrativo. Dado que a realidade é multifacetada, verifica o intérprete que a lei não alcança certos atos, fatos ou pessoas. A lei contém lacunas. É nesse ponto que surgirá a *analogia* ao lado de outras técnicas integrativas. O pressuposto lógico-sistemático autorizativo da *integração do Direito insuficiente* é o da totalidade do *ordo juris*. Parte-se do pressuposto de que o Direito *deve ser aplicado a todas as relações sociais*, daí o dogma do “fechamento dos sistemas jurídicos”. Se o legislador se fez precário, o intérprete haverá de suprir-lhe o labor. Deve-se anotar que, ao longo do processo de interpretação, desde o início já se podia visualizar as lacunas da lei e o projeto de sua integração. Sobre este ponto não se conhece trecho mais esclarecedor do que o de Oswaldo de Moraes⁷:

“Partindo o intérprete do processo gramatical e confrontando os resultados com o de outros, como o lógico e teleológico observa a divergência ou incompatibilidade entre duas normas: entre a lei constitucional e a ordinária, a federal e estadual ou municipal, entre a geral e a especial, entre a lei e o regulamento, entre a lei e circulares, ou portarias.

Se os resultados a que chegou o intérprete demonstram efetivamente a incompatibilidade entre tais preceitos, um deles é reduzido à letra morta, pois não podem no ordenamento para a mesma hipótese vigorar normas inconciliáveis. Para tal não se pode, entretanto, obedecer a um critério predeterminado. A eliminação é feita caso a caso, pois se confina em princípio ao debatido. Como a interpretação tende à norma, poderá a sua reiteração suscitar posteriormente uma norma que venha reforçar a interpretação ab-rogante.”

Seguindo nosso árduo caminho, interpretação e integração da norma são processos diversos, mas interligados. A primeira procura compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto. A segunda busca também aplicar a norma aos casos concretos, quando esta suscita dúvidas quanto à sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa (em sua formulação genérica).

Para suprir as lacunas da lei, a hermenêutica predica que o intérprete deve se valer da analogia, da equidade, dos fins queridos pelo legislador, da jurisprudência, dos princípios gerais do Direito – público ou privado –, dos usos e costumes, dos acordos e tratados internacionais (conforme seja o caso) e das lições reconhecidas dos jurisconsultos (doutrina).

⁷ MORAES, Oswaldo de. *A analogia no direito tributário brasileiro*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1965, p. 47.

A integração do Direito nos sistemas jurídicos que adotam a lei como ponto de partida apresenta dificuldades de monta em face do princípio da legalidade.

A lacuna da lei parte da constatação de que ela, no ponto que interessa, é omissa. A semelhança fática decorre da necessidade jurídica da igualdade. “Onde a mesma razão, a mesma disposição.” Busca-se unificar a incidência da norma sobre hipóteses parecidas, porém não iguais. O teor análogo está no fato e não na lei. A inexistência de limites diz respeito ao processamento do método. É da sua índole o irresistível pendor de não deixar sem solução os casos análogos (fechamento do *ordo juris*). A ausência de proibição é sistêmica. Quando o ordenamento proíbe, não há cabida para o uso da analogia como técnica integrativa. É o caso de matéria penal (crime e pena) e de matéria tributária (fato gerador e obrigação de pagar o tributo) – *nullum crimen, nulla poena, sine lege*. Tributo algum sem que seu fato gerador seja previsto em lei. A integração por meio da analogia consiste em aplicar uma norma prevista para o conjunto ABCD ao conjunto ABCE. D não é igual a E. No mais, os casos fáticos são iguais. As notas A, B e C são comuns. Leciona Oswaldo de Moraes⁸ como a dizer que a analogia *cria* norma para cada caso, sem que esta tenha sido legislada. O intérprete é, no fundo, legislador positivo.

A teoria da tripartição dos poderes impede tal proceder, e o princípio da legalidade obsta tal desiderato. Nem ao juiz se permite, tampouco ele mesmo, o poder de ser legislador positivo. Legislador negativo o juiz é ao negar aplicação a lei incompatível com o sistema (“revogação” judicial da lei feita pelo parlamento). Este poder decorre da zeladoria das leis conferida ao Poder Judiciário pela Constituição. Outra coisa e bem diversa é o Estado-Administração, por seus agentes, desandar, por conta da interpretação, a instituir normas jurídicas sem permissão do ordenamento.

No Direito pátrio é secular o reconhecimento de que a analogia é proibida no Direito Tributário e no Direito Penal.

Vimos já com Kelsen que as leis são puros veículos que contêm *normas jurídicas* e que as normas nelas contidas podem comportar vários sentidos, dependendo de como as compreendam os órgãos incumbidos de sua aplicação. A norma é o *espírito* da lei, e esta um ente corpóreo, escrito. Averba EROS ROBERTO GRAU⁹:

“O texto, preceito, enunciado normativo é alográfico. Não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. A sua “completude” [do texto] somente é realizada quando o sentido por ele expresso é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete.
(...)”

⁸ *Op. cit.*, p. 59.

⁹ GRAU, Eros Roberto. *In* Revista CONSULEX, ano I, nº 3, março/1997.

A interpretação do direito opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular: isto é, opera a sua inserção na vida.

A interpretação, pois, é um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas lingüísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo. É atividade voltada ao discernimento de enunciados semânticos veiculados por preceitos (enunciados, disposições, textos): o intérprete desvencilha a norma do seu invólucro (o texto); neste sentido, o intérprete “produz norma”. Dizendo-o de outro modo: a interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (texto, enunciados) em normas, meio através do qual o intérprete desvenda as normas contidas nas disposições.

Aparecem de modo bem distinto o texto (enunciado, disposição) e a norma. Texto e norma não se identificam: o texto é o sinal lingüístico; a norma é o que revela, designa.

Concluindo: a interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (textos enunciados) em normas.

As normas, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas. O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado [isto é, norma] é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: o significado da norma é produzido pelo intérprete.

Isso contudo – note-se bem – não significa que o intérprete, literalmente, crie a norma; o intérprete a expressa. O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a norma) preexiste, potencialmente, ao invólucro do texto, invólucro do enunciado.”

A lei, entre nós, a faz o Poder Legislativo. Todos nós, entretanto, a interpretamos formulando “proposições” a respeito da norma criada pelo legislador (involucrada na lei). Assim fazem os funcionários públicos, os advogados e os juízes. Contudo, somente os juízes possuem o poder de dizer o que a norma realmente significa. E não apenas o poder de dizer (*juris dicere*), mas o poder de aplicá-la aos casos concretos de conformidade com o significado que adotam. A lei tem um ponto de partida legislativo e um ponto de chegada jurisdicional. As relações da interpretação com a norma se dão em quatro níveis: o declarativo, o corretivo, o ab-rogante e o integrativo. A interpretação leva sempre em conta a *norma* e o *fato que deve sofrer* a normatização.

A) Nível Declarativo – o intérprete busca o sentido da norma para declará-la tal como pensa que ela é, utilizando-se dos métodos já consagrados de exegese, quais sejam, o gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático. Em certo sentido, o intérprete recria o ambiente da lei e do legislador (*mens legis* e *mens legislatoris*).

B) Nível Corretivo – nele, dependendo do que apurou no nível interpretativo, o intérprete opera em vários estágios: dá à norma

interpretação restrita, ou extensiva, ou corretiva (completando o dizer do legislador).

C) Nível Ab-Rogante – o intérprete expulsa a norma do sistema, utilizando os seus anticorpos (normas de reconhecimento, segundo Hart).

D) Nível Integrativo – verifica o intérprete que a norma não se presta a reger o caso. Detecta omissão ou lacuna normativa. Buscará, então, colmatá-la, socorrendo-se da equidade, da analogia, dos costumes, da doutrina, da jurisprudência e dos princípios gerais do Direito.

Agora façamos três apontamentos relevantes:

a) no Direito Tributário material ou substantivo (obrigação tributária) não há espaço para a *analogia*, nem tampouco para a *equidade*. Há, porém, vasto campo para a aplicação desses institutos integrativos no Direito Tributário adjetivo e infracional, como verificado a pouco. A dispensa das multas fiscais nos processos falimentares e nas concordatas é outro exemplo de jurisprudência sensata e equidosa;

b) a enumeração pela ordem dos meios integrativos no CTN é destituída de razão e eficácia. Comumente o processo integrativo reúne analogia, equidade, jurisprudência, doutrina e princípios gerais do Direito no momento de suprir as lacunas jurídicas, em se tratando de Direito Tributário administrativo e infracional, *pro contribuinte*;

c) se uma lei tributária é incompleta (falta alíquota, isto ou aquilo), restará inaplicável e inaplicada. Somente outra lei – em tema de obrigação tributária – poderá suprir a lacuna (princípio da legalidade).

E para completar nossos insumos, os arts. 109 e 110 do CTN. O legislador não pôde *alterar* a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado. No art. 109, para evitar o *abuso das formas*, se lhe facultou atribuir efeitos tributários aos mesmos, embora limitadamente. No art. 110 se proíbe possa o legislador infraconstitucional alterá-los para o fim de alargar *pro domo sua* os fatos geradores previstos na Constituição. É dizer, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (e pelas Constituições dos Estados e Leis Orgânicas Municipais) para *estabelecer e limitar* competências tributárias não podem ser alterados. Tais conceitos, institutos e formas são *recebidos* pelo Direito Tributário tal qual são no Direito Privado. O objetivo aqui é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação, segregando a partir de conceitos de Direito Privado já sedimentados as fontes de receita

tributária dos mesmos. Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular os fatos geradores dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de *tributar* realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

3. Os desafios interpretativos da Lei 11.638/06.

Com base nos insumos acima declinados, passamos a uma análise dos novos ditames da Lei 11.638/07 que, em momento algum, teve a intenção de criar um *pacote tributário ao apagar das luzes de 2007*, ao contrário de anos anteriores.

Por primeiro, devemos verificar, nos termos dos itens *supra* se os novos ditames tinham a intenção (*mens legislatoris*) de alterar os dispositivos da lei tributária ou manter-se neutra quanto a este aspecto.

Quanto ao primeiro ponto, quando da tramitação do Projeto de Lei, o Deputado Armando Monteiro já consignava: ***"Deve-se registrar que a revisão ampla de nossa legislação societária, iniciada pela Lei 10.303, de 31 de outubro de 2001, teve como linha mestra a preocupação com o fortalecimento do mercado de capitais de nosso País, como instrumento viabilizador do auto-financiamento das empresas. Este projeto de Lei segue, exatamente, naquela direção. Nesse sentido, com a adoção de normas contábeis compatíveis com os melhores padrões internacionais, buscou-se conferir maior proteção aos acionistas minoritários, com vistas a atrair entrada de novos recursos e permitir o desenvolvimento seguro do mercado de capitais."***¹⁰

Seguindo no mesmo compasso, a CVM fez comunicado ao mercado para pontuar a intenção do texto legal:

*"A referida Lei nº 11.638/07 teve origem no Projeto de Lei nº 3.741/2000, de iniciativa desta CVM junto ao Executivo, cuja finalidade maior era possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediavam a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, além de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral, inclusive em relação às chamadas sociedades de grande porte não constituídas sob a forma de sociedade por ações."*¹¹

Os organismos institucionais que representam as Companhias Abertas no país também foram unânimes em afirmar que somente apoiavam o projeto de lei, pois ele tinha duas premissas inarredáveis: **(a) maior transparência**

¹⁰ www.camara.gov.br

¹¹ www.cvm.gov.br

do mercado de capitais, com alinhamento das regras contábeis internas com as adotadas nos países desenvolvidos e (b) neutralidade fiscal.

Ora, como dissemos alhures, o método histórico não pode ser esquecido. Frequentemente a doutrina lança-se sobre a lei no afã de interpretá-la, sem sequer conhecer a sua “exposição de motivos”, ao argumento de que feita a lei, doravante importa apenas examiná-la, desimportante a vontade dos seus autores. Nada é tão arrogante quanto essa prepotência interpretativa. Desprezam-se os valores, interesses e objetivos que informaram a feitura da lei. Sua genética não pode nem deve ser relegada pelo intérprete, mormente nos Direitos Tributário e Penal. Não é com o evoluir da história que os valores e as normas se transmutam?

Se o método gramatical não deu conta do recado (pois, a lei 11.638/07 em momento nenhum esclarece os efeitos ou contra-efeitos tributários), no método histórico não existem dúvidas de que a intenção era pela neutralidade fiscal, conforme acima comprovado.

Grande parte dos ajustes anunciados no balanço patrimonial podem ter a contrapartida registrada em conta de ajuste, sem efeitos fiscais nem trânsito de valores pelo resultado. Os elementos do ativo e do passivo ajustados ao seu valor de mercado podem seguir o mesmo caminho e não transitar pelo resultado.

Lado outro, os itens excluídos do art. 182 da LSA (doações e subvenções para investimentos e prêmios na emissão de debêntures) poderiam manter o tratamento fiscal anterior, com controle na PARTE B do LALUR para exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quanto ao ágio, as regras específicas das leis 9.532/97 e 9.959/99 continuam vigentes, por se tratarem claramente de leis específicas.

Enfim, a questão deve se resolver pelo art. 177, §2º da LSA em sua nova redação, seja no controle pelos livros auxiliares, metodologia há muito adotada, seja na elaboração de balanço fiscal específico, seguido dos devidos ajustes. O que não se pode é trair a confiança dos contribuintes e a segurança jurídica, pois muito longe da intenção da lei de tornar as Companhias mais transparentes para o mercado de capitais, está em utilizar este novo normativo como forma de aumento da carga tributária. Valem, sempre, as lições do Prof. Canotilho¹² e da Profa. Misabel¹³:

“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à

¹² **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** Coimbra, Almedina, 2000, p. 256.

¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Mutabilidade e Complexidade, Conceito e Tipo, sob o signo da Proteção da Confiança e da Boa Fé Objetiva.** Artigo escrito em homenagem a PAULO DE BARROS CARVALHO, São Paulo, no prelo.

confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjectivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos”.

“Se a boa-fé objetiva se desenvolve na proibição do venire contra factum proprium, nos institutos materiais da supressio e da surrectio, ou ainda no instituto processual anglo-saxão do stoppel, o fato é que no Direito Privado e, com mais razão, no Direito Público, a proteção da confiança, das expectativas criadas e o respeito à lealdade transformam-se em importantes equivalentes funcionais ou em acopladores estruturantes e estabilizadores do sistema.

Os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, ao lado da proporcionalidade, que inspiravam a doutrina e a jurisprudência germânicas passam a influenciar, decisivamente, as decisões da Corte de Justiça Européia no Direito Tributário, de onde se projetam para todo o direito europeu contemporâneo. SILVIA CALMES, em obra de doutoramento na França, dá notícia profunda dessas transformações e, especialmente, das reservas com que vê as transposições desses princípios dos direitos alemão e comunitário à ordem jurídica francesa. (Cf. “Du Príncipe de Protection Legitime em droits allemand, communautaire et français.” Paris, Dalloz, 2001)

No Brasil, a segurança jurídica e a proteção da confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário. Assentam-se na legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante), consagradas nos arts. 5o. e 150, I, da Constituição Federal; reforçadas pela exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, §6o. da CF/88); são minuciosamente explicitadas pelo art. 97 do Código Tributário Nacional; confirmadas e reconfirmadas pela proibição da analogia (art. 108, §1o., do CTN) e, conseqüentemente, das presunções; pela rejeição da interpretação econômica (art. 110) e da cláusula geral antielisiva (art. 109); pelo caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança do tributo (art. 3o. e 142 do CTN); desenvolvem-se, ainda, na proibição da surpresa e da imprevisibilidade, por meio da vedação constitucional da irretroatividade do direito em geral (art. 5º, XXXVI), do Direito Penal (art. 5º., XL) e do Direito Tributário em especial (art. 150, III, “a”); no princípio da anterioridade e da espera nonagesimal (art. 150, III, “b”, “c”). Finalmente, complementa-se a proteção da confiança com a vedação do confisco e a observância da capacidade econômica, art. 150, IV e § 1º do art. 145 da Constituição da República.

Ainda mais. Os princípios da segurança, da proteção da confiança e da irretroatividade não devem ser limitados às leis, mas estendidos às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a Administração e os Tribunais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão

no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tinha confiado.

A Constituição Federal brasileira, por meio da irretroatividade, sempre protegeu, mesmo antes de 1988, tanto os efeitos irradiados pelo fato, como o próprio fato, o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas, sobretudo com os valores que o princípio abriga. O art. 5º, XXXVI, por tradição histórica, refere os efeitos, mas o art. 150, III, "a", destaca o fato jurídico, vedando a retroação da lei. Nesse sentido, é memorável o voto do Ministro MOREIRA ALVES como relator, no julgamento da ação de representação de inconstitucionalidade n. 1451-7, do art. 18 do Dec. Lei 2323/87 (Plenário, em 25/5/88).

É evidente que os efeitos da consulta no Direito Tributário, os dispositivos constantes do art. 100 e do art. 146 do CTN são aplicações da proteção da confiança e da boa fé objetiva. De fato, é fundamental que se preservem a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Os tribunais superiores também vêm aplicando dessa forma o art. 146. Assim reza a Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos:

‘A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento’.

Destarte, com tais diretrizes deve ser interpretada a Lei 11.638/07, qual seja: **a)** a regra deve ser da neutralidade fiscal, pois esta a intenção da lei, enfim, onde já existiam critérios específicos fiscais e onde for possível o controle em livros apartados, não pode o novo texto legal afetar a sistemática tributária; **b)** eventuais modificações, por imprudência do legislador, somente poderão ocorrer nas lacunas legais, onde não exista lei específica regulando a matéria. Repita-se, podem ser alterados os reflexos (art. 109, CTN), mas nunca os conceitos de lucro (art. 100, CTN). Pensamos que este não é o caso do ágio na subscrição de ações ou na aquisição dos investimentos ou mesmo os valores recebidos a título de doações e subvenções, pois o justo, o moral e ético é que não trafeguem pelo resultado fiscal, conforme fundamentação anteriormente declinada.

O Direito é uno¹⁴ e único, alimenta-se da mesma fonte, como nos ensina Geraldo Ataliba¹⁵. Temos que nos preocupar com a Teoria Geral do Direito e com os princípios do Direito Tributário, pois estes, sim, devem alimentar a todos. O restante será mera consequência, de mais fácil compreensão ou de absoluta percepção.

O Direito é árvore que apenas se ramifica como forma de facilitar o ensino didático, bem como melhorar sua funcionalidade, para que cada ramo possa olhar para suas especificidades, sem perder de vista o tronco principal que o sustenta. Note-se, a autonomia do Direito Tributário é de necessidade não somente didática, mas também de funcionalidade, por possuir especificidades que devem ser respeitadas, sem perder seu vínculo umbilical com o SISTEMA.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 3ª edição, pg. 31

¹⁵ *In Elementos de Direito Tributário, Coletânea, Coordenação Geraldo Ataliba, pg. 13*