

HUGO MARCONDES ROSESTOLATO DA COSTA

INTERTEXTUALIDADE E INTERDISCIPLINARIDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2016

HUGO MARCONDES ROSESTOLATO DA COSTA

INTERTEXTUALIDADE E INTERDISCIPLINARIDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração em Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2016

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

COSTA, Hugo Marcondes Rosestolato da.

Intertextualidade e Interdisciplinaridade Tributária / Hugo Marcondes Rosestolato da Costa; orientador Dr. Paulo Ayres Barreto -- São Paulo, 2016. 283

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2016.

1. Direito Tributário. 2. Intertextualidade. 3. Interdisciplinaridade. 4. Imposto Sobre a Renda. 5. Contabilidade e Economia. I. Ayres Barreto, Paulo, orient.

Nome: Costa, Hugo Marcondes Rosestolato da.

Título: Intertextualidade e Interdisciplinaridade Tributária.

Dissertação apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração em Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto (Orientador)

Instituição: FDUSP

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Associado Dr. Paulo Ayres Barreto (orientador) Instituição: FDUSP

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dra _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Aos meus falecidos avô e irmão, Wilton e João, respectivamente, e a minha amada esposa, Stenia, com muito amor, dedico essa obra.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por todas as oportunidades que surgiram em minha vida e me permitiram chegar até aqui.

Ao meu Orientador, Professor Paulo Ayres Barreto, pela dedicada e desafiadora orientação, que me permitiram evoluir no estudo do Direito. Pelos exemplos de sabedoria, inteligência e equilíbrio, que iluminam o caminho a ser trilhado por todo e qualquer jurista, em razão dos quais tem a minha mais profunda admiração.

A Octavio Bulcão Nascimento, pelos muitos ensinamentos que encontrou tempo de me passar, muitas vezes após longos e cansativos dias de trabalho, e pelo constante incentivo a pesquisa do Direito tributário, que foram elemento chave na minha trajetória acadêmica.

À Renata Ribeiro, por toda a paciência e compreensão, que me permitiram conjugar atividades acadêmicas e profissionais, bem como pelos exemplos de profissionalismo e sobriedade, importantes bússolas no dimensionamento prático de minhas pesquisas acadêmicas.

A Benjamin Elio Moro e à Andreia Tardin, meus primeiros professores de Direito tributário, que tanto contribuíram para minha pesquisa.

A todos os amigos, que me acompanharam nessa longa e árdua jornada acadêmica, que com suas críticas, inteligência e espírito contribuíram para o desenvolvimento desse estudo.

A Stenia, minha amada esposa, pela paciência e incondicional apoio nos muitos ensolarados dias de domingo que passamos em casa.

A minha família, meus pais, avós e tias, que são o verdadeiro alicerce de minha vida.

COSTA, Hugo Marcondes Rosestolato da. Intertextualidade e Interdisciplinaridade tributária. 291 páginas. Mestrado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

RESUMO

Essa pesquisa se dedica ao aprofundamento do estudo acerca dos engastes intra-sistêmicos entre o Direito tributário e os demais ramos do Direito (intertextualidade interna), bem como das conexões inter-sistêmicas (intertextualidade externa, ou interdisciplinaridade) entre o Direito tributário a Contabilidade e a Economia. Com o objetivo de oferecer uma proposta de parâmetros e limites dentro dos quais tais vinculações podem ocorrer no Direito tributário brasileiro, daremos início a pesquisa com uma análise acerca da teoria geral dos sistemas, com o escopo de fornecer um ferramental que auxilie na compreensão sistêmica do Direito. Na terceira parte da obra será analisada a visão sistêmica do direito, bem como os elementos que compõem o sistema jurídico. Na quarta parte examinaremos as características do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro. Na quinta etapa, daremos início a apreciação da intertextualidade entre os diversos enunciados, normativos e não normativos, constantes do Direito Positivo. Na sexta parte, enfrentaremos a problemática da interdisciplinaridade, com foco nas formas de iteração entre o Direito, a Contabilidade e a Economia. O sétimo capítulo é dedicado ao estudo das vinculações entre as normas que regem a definição da base de cálculo do imposto sobre a renda e as normas que regem a contabilidade no Brasil, as quais são guiadas pela visão econômica dos eventos sociais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Intertextualidade. Interdisciplinaridade. Imposto Sobre a Renda. Contabilidade e Economia.

COSTA, Hugo Marcondes Rosestolato da. Intertextuality and Interdisciplinarity of tax law. 291 pages. Master – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2017.

ABSTRACT

This research is dedicated to the study of intra-systemic relations between tax law and other branches of Law (internal intertextuality), as well as inter-systemic connections (external intertextuality, or interdisciplinarity) between tax law, economics and accounting. With the scope of identifying the parameters and limits within which such linkages can occur in Brazilian tax law, we will begin the research with an analysis of the general theory of the systems, that can provide us with tools that helps in the systemic understanding of law. In the third part of the work, we will analyze the systemic view of law, as well as the elements contained within the legal system. In the fourth part of the research, we will examine the characteristics of the Brazilian constitutional tax system. In the fifth stage, we will focus our attention on the intertextuality between the various normative and non-normative statements contained in Positive Law. In the sixth part, we will tackle the problem of interdisciplinarity, focusing on the normative forms of iteration between law, accounting and economics. The seventh chapter is devoted to the study of the linkages between the norms that govern the calculation of Brazilian income tax and the Brazilian accounting rules, which are governed by the principle 'accounting follows economics'.

Key-words: Tax Law. Intertextuality. Interdisciplinarity. Income Tax. Accounting and Economics.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA PESQUISA.	21
1.1.1. METODOLOGIA ADOTADA.....	22
1.1.2. PLANO DE ESTUDO.....	23
1.2. JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA.....	25
1.3. PRINCIPAIS QUESTÕES A SEREM ABORDADAS.....	28
1.3.1. QUESTÕES GERAIS.	28
1.3.2. QUESTÕES ESPECÍFICAS.	29
1.4. PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS.....	31
2. TEORIA GERAL DOS SISTEMAS.	39
2.1. A IDEIA DE SISTEMA.....	40
2.1.1. SISTEMAS ESTÁTICOS E SISTEMAS DINÂMICOS.....	42
2.2. A TEORIA GERAL DOS SISTEMAS DE COMUNICAÇÃO.	44
2.2.1. LINGUAGEM, COMUNICAÇÃO E INFORMAÇÃO.	45
2.2.2. CIBERNÉTICA, RETROALIMENTAÇÃO (FEEDBACK) E HOMEOSTASE.	49
2.2.3. RUÍDO E REDUNDÂNCIA.....	54
2.2.4. ENTROPIA.	58
2.2.5. SISTEMAS CAÓTICOS.....	59
2.2.6. SISTEMAS AUTOPOIÉTICOS.....	62
3. VISÃO SISTÊMICA DO DIREITO.	66
3.1. A IDEIA DE SISTEMA, O DIREITO POSITIVO E A CIÊNCIA DO DIREITO.	67
3.1.1. SISTEMA JURÍDICO COMO SISTEMA COMUNICACIONAL	72
3.2. DIREITO COMO SISTEMA AUTOPOIÉTICO	74
3.3. ELEMENTOS DO SISTEMA JURÍDICO: A NORMA JURÍDICA E OS JUÍZOS CATEGÓRICOS	80
3.3.1. O JUÍZO SUBSUNTIVO.	85
3.3.2. DEFINIÇÃO DE TIPOS E CONCEITOS.....	88
4. CARACTERÍSTICAS DO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	93
4.1. DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	95

4.2. NORMAS DE OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – PROPOSIÇÕES TIPOLOGICAS OU CONCEITUAIS?.....	98
4.3. CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DE OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA	101
4.3.1. PRIMEIRO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – DEFINIÇÃO DA BASE EMPÍRICA.....	106
4.3.2. SEGUNDO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – ATRIBUIÇÃO DE SIGNIFICAÇÕES	107
4.3.3. TERCEIRO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – A ELABORAÇÃO DE FORMULAÇÕES PROPOSICIONAIS (NORMAS JURÍDICAS).....	111
4.3.3.1. DESCONSIDERAÇÃO <i>A PRIORI</i> DAS FORMAS JURÍDICAS.....	111
4.3.3.2. MUTAÇÃO CONCEITUAL <i>A PRIORI</i>	112
4.3.3.3. INTERPRETAÇÃO FUNCIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	114
4.3.4. QUARTO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – A COMPOSIÇÃO SISTEMÁTICA DAS NORMAS DE OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	116
4.3.4.1. INCORPORAÇÃO PRIMA FACIE DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO	117
4.3.5. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR	118
4.4. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	120
5. INTERTEXTUALIDADE TRIBUTÁRIA	129
5.1. AUTONOMIA DIDÁTICA OU CIENTÍFICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO?.	131
5.1.1. INTERTEXTUALIDADE INTERNA (AUTORREFERÊNCIA) E NORMAS DE REENVIO INTERNO.....	139
5.1.2. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA COMO COROLÁRIO DA UNIDADE MATERIAL DO SISTEMA JURÍDICO.	146
5.1.3. INTEPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DIRETRIZES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.	149
5.1.4. INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DIRETRIZES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.	155
5.2. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO CIVIL.....	164
5.2.1. REFLEXOS DA ALTERAÇÃO NA PAUTA AXIOLÓGICA DO DIREITO CIVIL BRASILEIRO: O NOVO CÓDIGO CIVIL.....	165
6. INTERDISCIPLINARIDADE TRIBUTÁRIA	174
6.1. NORMAS DE REENVIO EXTERNO	179
6.2. A RACIONALIDADE ECONÔMICA NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS JURÍDICAS	184

6.2.1. ANÁLISE POLÍTICO-ECONÔMICA COMO FUNDAMENTO DE DECISÃO – O CASO DA INSTITUTO PROCESSUAL DA SUSPENSÃO DE SEGURANÇA	185
6.3. DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTABILIDADE: INTERTEXTUALIDADE OU INTERDISCIPLINARIDADE?.....	190
6.3.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO CONTÁBIL BRASILEIRO	197
6.3.2. O SURGIMENTO DA ‘NOVA CONTABILIDADE’ NO BRASIL	207
6.3.3. A NOVA CONTABILIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO	211
6.3.3.1. REENVIOS ESTÁTICOS E DINÂMICOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – A PROBLEMÁTICA DOS BENS DISPONÍVEIS PARA VENDA	215
6.3.4. DE VOLTA AO PARADOXO DA JURIDICIZAÇÃO DO PROCESSO CONTÁBIL.....	227
7. A NOVA CONTABILIDADE E O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS	232
7.1. O CONCEITO DE RENDA TRIBUTÁVEL	242
7.2. O CONCEITO DE PATRIMÔNIO NO DIREITO BRASILEIRO.....	252
7.3. NEUTRALIZAÇÃO DA NOVA CONTABILIDADE NA APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: OPÇÃO LEGISLATIVA OU IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL	261
7.4. NOVOS HORIZONTES.....	268
8. CONCLUSÃO	270
9. BIBLIOGRAFIA:	274

1. INTRODUÇÃO

Vivemos em uma sociedade na qual o constante fluxo de informação que chega a cada indivíduo é tamanho que se torna difícil filtrá-lo e analisá-lo criticamente. Não bastasse isso, o conhecimento humano, voltado para a racionalização das informações recebidas do ambiente (suas experiências e sensações), especializou-se de tal forma que se multiplicaram as ‘ciências’, aumentando não apenas os conjuntos de saberes, mas também a segmentação entre eles.

Para coroar essa nova conjuntura, as incessantes inovações tecnológicas e quebras de paradigmas científicos nos mais diversos campos do saber trouxeram uma sensação geral de incerteza. Sabe-se mais do que nunca e, ainda assim, não se consegue atingir um nível maior de confiança no conhecimento existente, visto que a sociedade está cada vez mais consciente da efemeridade de suas ‘verdades’.

É nesse contexto de simultânea riqueza informacional e instabilidade científica que nos propomos a aprofundar a pesquisa acerca das relações existentes entre o Direito tributário e os demais ramos da Ciência Jurídica, bem como entre o primeiro e o campo das Ciências Econômica e Contábil.

Inicialmente, para melhor delimitar o campo de estudo, nos valemos dos ensinamentos de BOBBIO acerca das duas das principais espécies de Ciência Jurídica¹, ou seja, das duas diferentes formas de se enxergar e estudar o fenômeno jurídico que predominam no Ocidente.

¹ “(...) não existe apenas uma Ciência Jurídica (permitam-me, para abreviar, chamar de ‘Ciência Jurídica’, ainda que a expressão esteja equivocada, a atividade do jurista), mas tantas ‘ciências jurídicas’ quantas são as imagens que o jurista tem de si mesmo e da própria função na sociedade. (...) No que diz respeito à Ciência Jurídica, creio ser possível distinguir duas imagens típicas ideais da função do jurista, as quais influenciam os diversos modelos de conceber a própria Ciência Jurídica: o jurista como conservador e transmissor de um corpo de regras já dadas, de que é o depositário e o guardião; e o jurista como criador, ele mesmo, de regras que transformam – a ele integrando-se e inovando-o – o sistema dado, do qual não é mais apenas receptor, mas também colaborador ativo e, quando necessário, crítico. (...) Essas duas imagens da função do jurista na sociedade podem depender: a) do diferente tipo de sistema jurídico dentro do qual o jurista trabalha (variável institucional); b) da diferente situação social em que o jurista desenvolve o próprio trabalho (variável social); e c) da diferente concepção do direito e da relação direito-sociedade que forma a ideologia do jurista em um dado momento histórico (variável-cultural). (...) A esses três pares de variáveis, que podem ser considerados respectivamente independentes ou variadamente dependentes entre si, segundo diferentes pontos de vista, correspondem três modelos antitéticos de cientista do direito: vinculada-livre, conservadora-inovadora, formalista realista.” (BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. São Paulo: Manole, 2007, p.37-39).

A primeira alternativa foca o labor do jurista em conhecer um dado conjunto de regras, cujo significado é necessário estabelecer com a máxima precisão. A preocupação central do jurista não seria a de dar vida nova as regras, mas sim indicar quais as regras existentes, interpretando-as.

Ao adotar essa postura epistemológica, se ocuparia o jurista da: “a) determinação do significado das regras (interpretação em sentido estrito); b) conciliação das regras aparentemente incompatíveis; c) integração das lacunas; d) elaboração sistemática do conjunto das regras, assim interpretadas, conciliadas e integradas.”²

Uma segunda espécie de ‘Ciência Jurídica’ seria aquela que enxerga no sistema jurídico não um sistema de regras já postas e transmitidas, “mas um conjunto de regras em movimento, a serem postas e respostas continuamente”, cabendo ao jurista não apenas o conhecimento do dado jurídico, mas também das relações socioeconômicas a elas subjacente.

Nesse diapasão, o jurista se depararia com um Direito ainda não construído, onde lhe caberia o papel não de convalidar regras de decisão previamente postas, mas sim de legitimá-las, com base no princípio material da justiça. Aqui as principais atribuições do operador do direito seriam

a) análise da situação para a qual se quer encontrar a regra ou as regras apropriadas, mediante as técnicas de pesquisa elaboradas e praticadas pelas ciências sociais; b) a análise e o confronto dos diversos critérios de valoração com base nos quais a situação pode ser regulada (fique claro que, entre esses critérios de valoração, estão, também, as regras postas ou as transmitidas); c) a escolha da valoração e a formulação da regra. (BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. São Paulo: Manole, 2007, p. 40-41).

Essas diferentes perspectivas sobre o papel a que cabe o jurista nas sociedades inspirou MARCO AURÉLIO GRECO e sua principal obra: *Planejamento Tributário*. Nela o autor apresenta interessante pesquisa, na qual aponta a

² BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. São Paulo: Manole, 2007, p. 40. Aqui cabe destacar que BOBBIO se refere as lacunas reais (próprias) e não as ideológicas (impróprias). Sobre essa classificação das espécies de lacunas, o mestre de Turín ensina que: “A lacuna própria é uma lacuna do sistema ou dentro do sistema; a lacuna imprópria deriva da comparação do sistema real com um sistema ideal. Num sistema em que cada caso não-regulamentado faz parte da norma geral exclusiva (como é geralmente um código penal, que não admite extensão analógica) não pode haver outra coisa além de lacunas impróprias). O caso não regulamentado não é uma lacuna do sistema porque só pode pertencer a norma geral exclusiva, mas, quando muito, é uma lacuna que diz respeito a como deveria ser o sistema”. (BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2006, p. 143).

existência de uma quebra de paradigma³ acerca do conhecimento científico que, em sua leitura, demonstra ser a segunda das perspectivas apresentadas por BOBBIO uma verdadeira evolução da primeira, que teria restado ultrapassada e obsoleta.

Com a devida vênia, não podemos acatar de plano essas propostas. Em primeiro lugar pois entendemos que as duas visões sugeridas por BOBBIO não são de todo antagônicas. O fato de reconhecer que a interpretação e aplicação do Direito são permeadas por um influxo construtivo que parte do espírito de cada indivíduo não nos autoriza a concluir que o jurista tem ampla e total liberdade para construir e reconstruir normas jurídicas diretamente a partir dos valores e ideologias⁴ pelas quais vier a optar.

Ademais, como reconhecido pelo mestre de Turím, a escolha entre as diferentes formas de se aproximar do dado jurídico depende de alguns fatores, dentre os quais o institucional, que se refere as características do sistema jurídico no qual o operador trabalha.

Ora, sendo o Direito brasileiro regido por uma constituição analítica em seu todo, e com características únicas com relação ao trato da matéria tributária, não nos parece que a adoção da segunda forma de aproximação seja integralmente compatível com o sistema pátrio.

Não estamos aqui tratando de uma posição absoluta, visto que temos positivados no Brasil uma miríade de valores e princípios, os quais apresentam relevante papel na atividade construtiva do intérprete. Contudo, há de se

³ “Paradigma é uma referência a partir da qual o pensamento e a ação se estruturam no âmbito da sociedade. (...) No campo das ciências, vivemos, em resumo, os último quinhentos anos assumindo o paradigma de que o pensamento científico tem de ser em primeiro lugar, objetivo; em segundo lugar, um pensamento que leva a certezas e que, portanto, o conhecimento que dele deriva é construído ou obtido para poder regular a vida, controlar os objetos, em última análise, dominar a natureza. (...) Como afirma Boaventura de Sousa Santos a respeito da objetividade da ciência ‘... a verdade científica é uma verdade fiduciária baseada na determinação da credibilidade dos cientistas e na genuinidade das suas motivações. Não há outras garantias ‘mais objetivas’ do que essa fidúcia (...)Esta é uma grande mudança, porque, nessa segunda concepção, as variáveis fraternidade, solidariedade e isonomia passam a ser tão relevantes quanto a variável objetividade anteriormente mencionada.” (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2º ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 51-53.)

⁴ A ideologia corresponde a uma valoração de valores; implica dar diferentes graus de relevância para certo conjunto de valores. Isto tem influência na medida em que o objeto da interpretação não é o mundo do texto, nem o mundo atrás do texto, mas o mundo na frente do texto. Esta visão coloca o intérprete não mais uma posição de mero descritor da realidade, mas de alguém que, no processo de compreensão e construção do seu mundo, vai agregar aquele grau de relevância que considera adequado para os valores que estejam consagrados naquele determinado ordenamento e, a partir disto, encontrar a resposta adequada á situação concreta a resolver. *Ibid*, p. 434.

reconhecer que a própria Constituição não trouxe consigo apenas vetores axiológicos, mas sobretudo regras específicas, mormente quando se propôs a lançar os alicerces para a instituição e cobrança de tributos⁵.

Pelo exposto, acreditamos que nenhuma das visões apresentadas por BOBBIO opera com exclusividade, sendo a forma de aproximação do fenômeno mais ou menos aberta em decorrência do contexto normativo específico no qual se inserir um dado fato jurídico e das características do sistema jurídico em questão.

Também nos parece equivocada a proposta 'evolutiva' de MARCO AURÉLIO GRECO, tendo em vista que as inovações epistemológicas verificadas no campo científico, bem como a evolução social vivida pela sociedade brasileira nas últimas décadas, apesar de inegáveis, não encerram necessariamente as conclusões apresentadas pelo autor.

Em especial, não podemos concordar com a proposta de que o Direito Posto, diante da evolução social, deve ser entendido como um plexo de textos altamente maleável em razão dos princípios e valores que o informam; operado, na prática, necessariamente como um sistema de concreção, conforme veremos a frente.

Adotaremos aqui a perspectiva de que o papel do jurista consiste em proceder a construção de sentido do sistema jurídico, pautando-se pelos textos legais que o compõe, os quais, apesar de não possuírem um conteúdo próprio a ser desvendado pelo intérprete, também não figuram como um todo amorfo⁶ e

⁵ “Em outras palavras, a opção constitucional foi, primordialmente, pela instituição de regras e, não, de princípios. Tanto que a Constituição Brasileira de 1988 é qualificada de ‘analítica’, justamente por ser detalhista e pormenorizada, características estruturalmente vinculadas à existência de regras, em vez de princípios. Essa característica, aliás, compõem o diferencial da Constituição Brasileira de 1988 relativamente a outras constituições, como a estadunidense e a alemã, para usar dois exemplos paradigmáticas, cada qual com a sua particularidade. A leitura do ordenamento constitucional facilmente comprova essa constatação – a Constituição Brasileira de 1988 é uma constituição de regras.” (ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência.” In **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009, p. 04)

⁶ Interessante notar que Marco Aurélio Greco reconhece os riscos advindos da postura que adota e, sabiamente, ensina que: “(...) a interpretação sempre envolve um elemento subjetivo, mas o desafio é não permitir que se transforme em arbítrio.” (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2º ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 433). A nosso ver, apesar de reconhecer a necessidade de cautela em inúmeras passagens de seu texto, a doutrina de Marco Aurélio Greco acaba por abrir amplos espaços para o arbítrio do intérprete, uma vez que não fornece elementos adequados e suficientes para delimitar sua atividade criativa, que acaba não podendo sofrer um controle intersubjetivo, tendo em vista o exacerbado relevo que é dado a complexidade do mundo moderno e a inexistência de um único sentido possível para os textos que compõem o sistema jurídico.

carente de significação objetiva⁷, devendo figurar como início e fim do percurso hermenêutico.

Esse labor deve se dar de forma atenta à realidade social na qual esse dado sistema está inserido. É possível que, na apreciação do caso concreto, opte-se por afastar a aplicação de uma dada regra do ordenamento em razão de um princípio que encerra um valor. Entretanto, isso não implica dizer que o intérprete não precisa construir a regra a partir do texto para, então, afastá-la, justificando o porquê de seu abandono no momento de construção da norma de decisão (efetiva aplicação do direito).

Tomando por base a distinção original de BOBBIO quanto as formas de se enxergar o Direito, pretendemos identificar a medida em que cada uma dessas aproximações é compatível com o Direito, pátrio, em especial o tributário.

Nesse íterim, estudaremos a intertextualidade existente entre os diversos ramos do Direito, dando ênfase a primeira das propostas, ou seja, buscando conhecer analiticamente o subsistema normativo que é alvo dessa pesquisa.

A partir da definição das características 'institucionais' desse subsistema⁸, e da pesquisa acerca das variáveis sociais⁹ e culturais¹⁰ envolvidas, examinaremos

⁷ "(...) por ser um objeto cultural, um artefato humano, o direito é permeado por valores, quanto a isso não há dúvida. (...) Seja como for, a epistemologia do direito deve ser objetiva. Não obstante o seu objeto, o direito positivo ter uma ontologia subjetiva, a sua investigação, como quis Kelsen, deve buscar abstrair opiniões, ideologias, crenças e quaisquer elementos subjetivos do cientista jurídico, ao menos num primeiro momento de análise de um dado ordenamento em particular." (CARVALHO, Cristiano de. **Ficções jurídicas no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p.-156).

⁸ Versando acerca dos fatores que influenciam na determinação do papel do jurista, BOBBIO esclarece que a variável institucional está vinculada a "(...) distinção entre sistema fechado e sistema aberto. Sistema fechado é aquele em que o direito foi consubstanciado em um corpo sistemático de regras que almejam a completude ao menos potencial; é o sistema no qual as fontes formais do direito são rigidamente predeterminadas, e, entre elas, não se inclui o trabalho do jurista (a jurisprudência, no sentido clássico da palavra, resume-se a um comentário às regras do sistema). Sistema aberto é aquele em que a maioria das regras estão, ou são consideradas, em estado fluido e em contínua transformação; é o sistema no qual não está estabelecida uma linha de demarcação clara entre fontes materiais e fontes formais; é aquele em que ao jurista é atribuída a tarefa de colaborar, com o legislador e com o juiz, no trabalho de criação do novo direito" (BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. São Paulo: Manole, 2007, p. 38)

⁹ "Acerca da variável social, que também afeta a postura a ser adotada pelo jurista: "(...) pretende-se fazer referência à distinção entre uma sociedade estável e uma sociedade em transformação, entre uma sociedade que tende a perpetuar os próprios modelos culturais e em uma em que irrompem fatores de transformação que rapidamente tornam inadequados os modelos culturais tradicionais, entre os quais está o conjunto de regras jurídicas transmitidas." *Ibid*, p.38-39

¹⁰ Com relação as quais BOBBIO salienta: "(...) a distinção entre a concepção do direito como sistema autônomo ou auto-suficiente em relação ao sistema social, de modo que o trabalho do jurista desenvolve-se inteiramente dentro dele, e sua concepção como subsistema de um sistema global, ou, então, como superestrutura social (segundo a versão marxista da relação direito-sociedade), de modo que cabe ao jurista a tarefa de adaptar o direito vigente à realidade social adjacente ou subjacente." *Ibid*. 40.

em que medida a segunda das visões, que atribui maior peso ao papel construtivo desempenhado pela hermenêutica jurídica, pode ser compaginada com o Direito Positivo brasileiro, mormente no que tange ao Subsistema Constitucional Tributário.

Outrossim, trabalharemos o Direito tributário sob duas perspectivas: (i) a intra-sistêmica, que designaremos por intertextualidade interna ou disciplinar; e (ii) a inter-sistêmica, que denominamos de intertextualidade externa ou interdisciplinaridade¹¹.

Com relação a primeira, esclarecemos que utilizamos o vocábulo intertextualidade para designar a influência mútua que se verifica entre os textos que compõem o sistema jurídico, textos esses que não comportam apenas normas jurídicas, elemento operativo do sistema, mas também juízos categóricos, regras, princípios e valores, os quais confluem no processo de concreção de sentido por meio do qual obtemos as próprias normas jurídicas e partir do qual devem ser prolatadas as decisões judiciais.

Já a aproximação interdisciplinar, tema sempre fascinante mas sobre o qual PAULO AYRES BARRETO nos adverte cuidado¹², terá base na premissa de que o

¹¹ Apesar de cientistas dos mais diversos campos do saber apresentarem quase que um consenso acerca da grande relevância da ideia de interdisciplinaridade no avanço das ciências, como bem notado por Marcelo Neves, está longe de haver convergência com relação a forma de operacionalizar essa mesma ideia. Ao analisar a forma pela qual pesquisas 'interdisciplinares' vem sendo realizadas no Brasil, Marcelo Neves destaca os riscos de proceder-se: (i) com pesquisas que simplesmente amontoam uma série de saberes sobre o direito, caracterizando um modelo enciclopedista rasa e superficial; (ii) o imperialismo disciplinar, com relação ao qual o autor cita o exemplo de trabalhos que sob o rótulo de 'interdisciplinares' superestimam o papel da análise econômica do direito, pretende-se subordinar os critérios do direito a uma racionalidade econômica que não lhe é própria, ignorando as realidades, ficções e normas postas pelo próprio Direito; (iii) a confusão entre uma aproximação interdisciplinar com uma leitura metadisciplinar, na qual se procura 'impor, de cima, limites e forma de intercâmbio entre áreas do saber referentes ao direito', ignorando a complexidade e conflituosidade da relação entre o direito e os demais saberes sociais. Postas essas preocupações, o autor assinala acreditar na existência de um espaço de comutação discursiva, no qual o estudioso respeita a pretensão de autonomia dos diferentes saberes que, conjuntamente, por meio de suas próprias operações e critérios, analisam um dado fenômeno social. (NEVES, Marcelo. **Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, nº 1, 2003, p. 207-214.)

¹² São suas palavras: "A expressão interdisciplinaridade jurídica, que dá ensejo a grandes polêmicas, refere-se exatamente ao trânsito ente as diversas áreas do conhecimento humano, tais como a Ciência Econômica, as Ciências Sociais e a Ciência Política.". E conclui o autor, após versar sobre as espécies de interdisciplinaridade sobre as quais escreve Marcelo Neves, que "(i) o enciclopedismo jurídico, em razão de seu reduzido relevo, pouco ou nada acrescenta ao saber científico; (ii) o imperialismo disciplinar é absolutamente incompatível com a autonomia da Ciência do Direito; (iii) a metadisciplinaridade, como um holismo simplificador, impede a necessária segregação e consideração analítica do objeto do conhecimento jurídico, a partir do código binário válido/não válido, código esse que não prevalece e sequer tem relevo em face de outros campos do conhecimento; e, por fim, (iv) conquanto possível a existência de um espaço interdisciplinar de comutação discursiva, há que se reconhecer os estritos limites à consideração dessa

Direito é um objeto cultural e, como tal, apenas se dissocia do todo social em decorrência de um corte abstrato e imperfeito que o hermenêuta se vê forçado a realizar para poder melhor apreender o objeto de seu conhecimento¹³.

É inevitável que desse corte venham a surgir perplexidades, eis que o fato social é ‘multidimensional’, envolvendo aspectos econômicos, políticos, sociológicos, jurídicos, todos interligados entre si e capazes de influenciar os resultados derivados de um mesmo acontecimento.

CARPA define muito bem as implicações que decorrem do reconhecimento da realidade como multidimensional. Ao se debruçar sobre a questão da saúde, o autor exemplifica a mudança de postura científica que decorre da passagem da visão concepção mecanicista de DESCARTES e NEWTON para uma visão holística¹⁴ e ecológica:

A saúde é realmente um fenômeno multidimensional, que envolve aspectos físicos, psicológicos e sociais, todos interdependentes. A representação comum de saúde e doença como extremos opostos de algo contínuo e unidimensional é muito enganadora. A doença física pode ser contrabalançada por uma atitude mental positiva e por um apoio social, de modo que o estado global seja de bem-estar. Por outro lado, problemas emocionais ou o isolamento social podem fazer uma pessoa sentir-se doente, apesar de seu bom estado físico. Essas múltiplas dimensões da saúde afetam-se mutuamente, de um modo geral; a sensação de estar saudável ocorre quando tais dimensões estão bem equilibradas e integradas. (CARPA, Fritjof. **O Ponto de Mutação – A ciência, a Sociedade e a Cultura Emergente**, p. 301)

comutatividade para solução de problemas próprios da Ciência do Direito.” (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 29-31).

¹³ Sobre o tema, válido reproduzir as sempre lúcidas palavras de Pontes de Miranda: “É ilusão pensar que uma ciência pode ser independente: a cada momento se nos deparam inesperadas conexões entre os domínios mais afastados. (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. Tomo III: **Investigação científica e política jurídica**. 2º Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p.26). Ainda sobre o tema, o grande mestre carioca dispara: “Entre todos os fenômenos jurídicos, que compõem o mundo assaz complexo das relações sociais e das regras, que os regem, existem dados de mútua dependência, isto é, cada um influi sobre todos os outros e deles depende por seu turno.” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. Tomo III: **Investigação científica e política jurídica**. 2º Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p.29).

¹⁴ “O termo “holístico”, do grego “holos”, “totalidade”, refere-se a uma compreensão da realidade em função de totalidades integradas cujas propriedades não podem ser reduzidas a unidades menores.” (CARPA, Fritjof. **O Ponto de Mutação – A ciência, a Sociedade e a Cultura Emergente**, p. 8. Disponível em: ruipaz.pro.br/textos/pontodemutacao.pdf. Consultado em 21/05/2016.)

Com inspiração nessa aproximação, mas sem deixar de considerar as especificidades do corte epistemológico ora proposto, que se vincula a perspectiva normativa do Direito, buscaremos identificar algumas das interconexões entre a disciplina jurídico-tributária, que tem por objetivo o conhecimento acerca do fenômeno jurídico-tributário, a Ciência Econômica¹⁵ e Ciência Contábil, que tem por objetivo o reconhecer, mensurar e evidenciar o aspecto econômico dos fatos sociais que, muitas vezes, são os mesmos que dão ensejo ao surgimento de relações jurídicas de natureza tributária.

Cabe ainda ressaltar que em razão do corte epistemológico proposto o presente trabalho não tem por escopo avaliar as diferentes propostas de análise econômica do Direito¹⁶. A análise das relações entre a Ciências Jurídica e a Ciência Econômica se dará, exclusivamente, sob as lentes normativas do Direito, ou seja, de acordo com os moldes normativos impostos pelo sistema jurídico.

Por fim, nos cabe definir qual o significado com o qual empregamos a expressão 'Direito tributário'. Aqui nos valem dos ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, que entende ser referenciado por essa expressão o “conjunto das proposições jurídicas (normativas) e não normativas), que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”¹⁷.

¹⁵ “Cujo objeto, como reconhece Lionel Robbins, é difícil de ser determinado entre os próprios economistas, sugerindo que o objeto de estudo da Ciência Econômica seria a utilização ou alocação de bens escassos, com vistas a maximização de sua eficiência. São suas palavras:

“The economist studies the disposal of scarce means. He is interested in the way different degrees of scarcity of different goods give rise to different ratios of valuation between them, and he is interested in the way in which changes in conditions of scarcity, whether coming from changes in ends or changes in means—from the demand side or the supply side—affect these ratios. Economics is the science which studies human behavior as a relationship between ends and scarce means which have alternative uses.” ROBBINS, **Lionel. An essay on the nature & significance of economic science.** London, Macmillian & CO, 1932, p. 18.

¹⁶ De acordo com a literatura mais recente, o movimento de análise econômica do direito tem por objetivo garantir que a previsibilidade comportamental que se pode obter por intermédio da Ciência Econômica possa ser utilizada pelo Direito com vistas a otimizar a operacionalização e os resultados a serem obtidos pelo sistema jurídico: “Economics generally provides a behavioral theory to predict how people respond to laws. This theory surpasses intuition just as science surpasses common sense. The response of people is always relevant to making, revising, repealing, and interpreting laws. A famous essay in law and economics describes the law as a cathedral—a large, ancient, complex, beautiful, mysterious, and sacred building. Behavioral science resembles themortar between the cathedral’s stones, which support the structure everywhere.” (COOTER, Robert. ULEN, Thomas. **Law and Economics.** 6th ed. 2016. Berkeley Law Books. Book 2, p.3)

¹⁷ Ao empregar essa definição o autor esclarece que se restringíssemos o campo do Direito tributário apenas as proposições normativas, estaríamos afastando de nossa investigação parte relevante do sistema, em especial os princípios formulados ‘consoante a estrutura de juízos categóricos. Ademais, estaríamos também extirpando de nossa análise proposições que compõem o sistema jurídico sem pertencer ao sistema normativo, que são as sentenças dos magistrados e o acórdãos

Uma vez apresentada a perspectiva e o contexto no qual desenvolvemos a presente pesquisa, nos cabe melhor delimitar o objetivo da mesma.

1.1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA PESQUISA.

A pesquisa tem por escopo uma aproximação do fenômeno jurídico tributário à luz da Teoria dos Sistemas e da Teoria Geral do Direito, mormente no que tange (i) aos engastes existentes entre normas de cunho tributário e as demais normas do ordenamento jurídico, mormente as de cunho civil¹⁸ e (ii) às interações existentes entre o Direito, em especial o tributário, e outros campos do conhecimento humano, em especial a Economia e Contabilidade.

Centraremos o estudo no Direito Positivo brasileiro, ordem jurídica estabelecida com lastro na Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, sendo a partir dessa base empírica que buscaremos aferir de forma analítica e pragmática, com base nas categorias da Teoria Geral do Direito, a existência de intertextualidade interna entre o 'Direito tributário', entendido como conjunto de normas jurídicas de cunho tributário e as demais normas jurídicas constantes do Direito Posto.

Também será alvo desse trabalho a verificação da existência de relações e interpenetrações entre o Direito Positivo, a Ciência Econômica e a Ciência Contábil, onde examinaremos em que medida tais relações influenciam na interpretação e aplicação do Direito tributário no Brasil.

Não estão abrangidos nessa pesquisa, portanto, o exame de fenômenos sociais por meio de lentes econômicas, políticas ou sociais, ou seja, a apreciação de fatos econômicos, fatos políticos ou fatos sociais, os quais apenas serão considerados se e quando vierem a integrar o antecedente de normas jurídicas sem que tenham sofrido deformações, como veremos mais adiante quando tratarmos de normas de reenvio.

dos tribunais. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009, p. 192-193.

¹⁸ Engastes esses que são denominados por Paulo de Barros Carvalho como 'intertextualidade interna' ou 'intrajurídica'. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Linguagem e Método**. edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 194. Por normas de cunho civil, estamos nos referido as disposições do novo Código Civil.

1.1.1. METODOLOGIA ADOTADA.

A investigação do objeto será realizada por intermédio de uma análise dogmática¹⁹, com ênfase analítico-sistemática²⁰ de seu objeto empírico: o Direito Positivo Brasileiro²¹.

Muito embora a pesquisa se valha de instrumentos provenientes de outros ramos do saber humano, notadamente a Teoria dos Sistemas, não há pretensão de se proceder com uma abordagem zetética, considerando-se que o trabalho se volta, exclusivamente, aos ‘problemas relativos à decisão dos conflitos sociais, políticos e econômicos’²², ou seja, para o campo jurídico.

É dizer que, apesar de nos valermos de ferramentas proveniente de outras ciências²³, bem como da pesquisa abranger a interdisciplinaridade entre o Direito, a Economia e a Contabilidade, toda a análise será empreendida a partir do próprio

¹⁹ Dogmática aqui é empregada no sentido próximo ao proposto por ALEXY, que a define como: “(1) uma classe de proposições que (2) se relacionam com normas atuadas em lei causal mas não são idênticas a descrição das mesmas, e (3) estão em algum inter-relacionamento mútuo corrente, (4) são compostas e discutidas no contexto de uma Ciência Jurídica institucionalmente organizada e (5) tem conteúdo normativo” (ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 245).

Assim sendo, a dogmática não é aqui empregada no sentido proposto por MIGUEL REALE, que, diferenciando-a da Ciência Jurídica, a define como “momento culminante da aplicação da Ciência do Direito, quando o jurista se eleva ao plano de teórico dos princípios e conceitos gerais indispensáveis a interpretação, construção e sistematização dos preceitos e institutos de que se compõe o ordenamento jurídico” (REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 322).

Cabe lembrar que, em sua acepção de origem, dogmática representa a “estrita observância de um princípio (...) sem o qual o resultado da atividade do jurista não seria de nenhum modo utilizável” (LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – Das origens à Escola Histórica**. V1. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 295.) Com isso, podemos notar que a definição dada por ALEXY pode ser entendida como uma especificação da significação original do conceito de dogmática, uma vez que o aceita (admite a norma jurídica como dogma), ao mesmo tempo, o especifica.

²⁰ Para ALEXY, a dimensão analítica corresponde tanto à ‘análise dos conceitos legais quanto à investigação lógica entre várias normas e princípios’ e a dimensão sistemática consiste na busca pela unificação dessa análise em forma de sistema de enunciados descritivos. (ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 242-243).

²¹ Mesmo sendo a presente pesquisa voltada eminentemente para o “Direito tributário”, é forçoso reconhecer, como fez Paulo de Barros Carvalho, que toda a regra jurídica tem relevância nesse estudo “na exata medida em que faz parte desse mesmo universo em que se insere aquela província do Direito.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009, p. 82).

²² FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 47

²³ E aqui não apenas da Teoria Geral dos Sistemas, mas também de conhecimentos de filosofia do direito e Lógica Jurídica Pura (classificadas como espécies de zetética analítica pura), Sociologia Jurídica (zetética empírica pura) e Teoria Geral do Direito (zetética analítica aplicada). *Ibid*, p. 45.

Direito, tendo em vista a sua interpretação e aplicação²⁴, sendo esse o corte epistemológico adotado.

Considerando a campo empírico eleito, efetuaremos a pesquisa com lastro no Direito Posto, na doutrina jurídica e na jurisprudência²⁵ pátrias, empregando apenas de forma complementar os escritos acerca da Teoria geral dos Sistemas, Teoria Geral da Comunicação, Sociologia Jurídica, Ciência Contábil e Ciência Econômica.

Isso não implica em nos abster de pesquisar a doutrina alienígena, mas apenas em não proceder à importação automática de institutos, conceitos e construções doutrinárias sem antes realizar um juízo crítico de compatibilidade entre os pressupostos que lhes serviram de base e a realidade do sistema jurídico nacional, repleto de particularidades que o distanciam dos demais ordenamentos jurídicos.

Ponderações econômicas, políticas e filosóficas serão integradas no estudo, mas apenas na proporção em que tenham sido juridicizadas ou que sejam relevantes para a construção das premissas epistemológicas consideradas no trabalho, uma vez que o corte epistemológico aqui traçado define a lente do direito como ponto de partida para avaliar sua intertextualidade interna e sua interdisciplinaridade com outros sistemas sociais.

1.1.2. PLANO DE ESTUDO.

Iniciaremos o estudo pela definição das premissas epistemológicas adotadas, bem como pelos elementos da Teoria Geral dos Sistemas, que serão utilizados como instrumental para uma aproximação da problemática definição dos moldes nos quais se dá a intertextualidade jurídica, bem como a interdisciplinaridade entre a Ciência Jurídica e os demais ramos do saber.

²⁴ “Não se nega a complementaridade de outros pontos-de-vista para um saber integral do ser do direito positivo. Apenas faz-se o corte metodológico, pondo-se entre parênteses fatos que são relevantes para outras ciências, mas não para o jurista, ocupado em interpretar normas, em reconstruir conceitos e princípios do sistema de normas, em função de sua aplicabilidade aos fatos da vida social.” (VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. 23).

²⁵ Prestigiarmos nessa pesquisa as decisões advindas dos Tribunais Superiores e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sem desconsiderar as demais esferas jurisdicionais.

Passaremos para o cotejo de categorias da Teoria Geral do Direito, entre as quais destacamos a visão sistêmica do Direito, a unidade do ordenamento jurídico, a estrutura lógica das normas jurídicas e a fenomenologia de sua incidência.

Nesta linha, nos valendo das noções de sistema dinâmico complexo e de autopoiese, classificaremos o Direito como um sistema comunicacional normativo, por meio do qual o código lícito/ilícito é aplicado em função do programa deontológico do Direito, que é o Direito Positivo.

Assentadas as premissas de ordem geral acerca do fenômeno jurídico, voltaremos à análise do Direito Positivo brasileiro, buscando tratar das características gerais da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988 e, mais especificamente, do Sistema Tributário Nacional, importante fato institucional a direcionar a postura que deve ser adotada pelos juristas na formação da Ciência Jurídica brasileira.

Considerando a opção do constituinte originário pela fixação de competências impositivas tributárias valendo-se de regras analíticas, idiosincrasia que distancia o ordenamento positivo brasileiro dos outros sistemas jurídicos ocidentais, que costumam tratar do tema de forma muito menos detalhada, examinaremos o processo de construção de sentido de tais regras e os riscos atrelados à adoção de doutrinas alienígenas para iluminar e informar a interpretação e aplicação do Direito tributário pátrio.

Superadas estas questões preliminares, que entendemos ser úteis para uma adequada apreensão dos tópicos centrais da pesquisa, passaremos a examinar a intertextualidade existente entre o Direito tributário e os demais ramos do Direito.

Iniciaremos nossa aproximação retomando temas como a unidade lógica e a pluralidade axiológica do ordenamento jurídico, e então enfrentaremos as problemáticas da autonomia do Direito tributário, da sua integração com os demais ramos do Direito e das normas de reenvio interno em matéria tributária.

Versaremos sobre as interações existentes entre o Direito tributário e o Direito privado, com especial atenção aos reflexos tributários que podem decorrer da alteração da pauta axiológica da legislação civil.

Avançando para o campo da interdisciplinaridade, enfrentaremos alguns dos pontos que são alvo de profundos debates doutrinários e que, não raro, deixam

perplexos grandes contribuintes brasileiros, gerando insegurança jurídica e deteriorando o ambiente de negócios no País, como, por exemplo:

- (i) a possibilidade de reenvios externos diretamente para o sistema econômico.
- (ii) a íntima relação existente entre o Direito tributário e as normas de contabilidade.
- (iii) a possibilidade de construção de sentido de normas tributária a partir de cânones pré-jurídicos da Ciência Contábil, que se lastreiam no princípio de “*accounting follows economics*”.
- (iv) o papel desempenhado pelas normas constitucionais de outorga de competência tributária no contexto das relações mantidas entre o Direito e a Contabilidade.

Com isso, chegaremos às nossas conclusões acerca do tema em apreço, onde buscaremos resonder à indagação: como o Direito tributário se relaciona com Direito civil, e como o Direito, em especial o tributário, se relaciona com a Ciência Econômica e com a Ciência Contábil. Após tais exames, analisaremos como as conclusões neles obtidas se aplicam ao emaranhado normativo que dá lugar a regra-matriz do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

1.2. JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA.

A inter-relação entre os ramos do Direito e entre este e os demais campos do conhecimento humano é tema há muito debatido pela doutrina, sendo alvo de múltiplas divergências, as quais não raro decorrem da adoção de premissas ou da realização de cortes epistemológico diversos.

Sendo certo que ainda hoje existem juristas que pugnam pela autonomia (seja científica, seja metodológica) do Direito tributário e outros que veem o sistema jurídico como aberto²⁶, também existem posicionamentos diametralmente opostos, prestigiando a unidade do sistema jurídico e seu fechamento, total ou limitado ao plano normativo.

²⁶ Aqui a ideia de ‘sistema jurídico aberto’ é empregada para designar a concepção do sistema jurídico que recebe influxos diretos de outros sistemas sociais, em especial o da Moral (positivismo inclusivista), para fins de sua própria autodeterminação e construção de sentido. Um exemplo dessa visão do direito pode ser encontrado em REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

Parece inegável que ainda estão vivas muitas das antigas discussões acerca desse tópico, as quais vêm assumindo uma nova tônica, ante as inovações verificadas no Direito Posto e na própria Ciência do Direito, entre as quais figuram diversas correntes doutrinárias que se podem enquadrar no movimento denominado de pós-positivismo²⁷.

Dentre as novidades legislativas mencionadas, destacam-se: (i) a publicação do Código Civil de 2002; (ii) convergência das regras contábeis brasileiras com as verificadas na prática internacional; (iii) as múltiplas modificações e regras de neutralização publicadas com relação a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Especificamente no que se refere a esse último conjunto de alterações normativas, merece destaque a forma precipuamente intertextual de construção normativa empregada pelo legislador ordinário, que optou construir a regra-matriz de incidência desse imposto por meio do emprego de diversos conceitos próprios de outros ramos do Direito, bem como sob o influxo, ainda que indireto, da ciência contábil, tornando esse grupamento normativo especialmente sensível as problemáticas que gravitam as normas de reenvio.

Nessa toada, não são raros os óbices hermenêuticos com os quais se depara o jurista ao investigar esse tributo. A título ilustrativo, vemos com bastante frequência questionamentos acerca:

- (i) Da existência de conceitos adaptados para o Direito tributário e com significação autônoma em relação àquelas verificadas em ramos do Direito ou mesmo em relação as ciências de origem; ou
- (ii) Do emprego de conceitos cujos conteúdos devem ser construídos a partir dos demais ramos do Direito ou mesmo das Ciências das quais se originam.

²⁷ Exemplo de doutrina que busca associar a ideia de pós-positivismo como o reconhecimento de um relevante papel dos valores no processo hermenêutico, os quais tornariam impossível o atingimento de uma única resposta correta para cada questão jurídica, pode ser encontrada em ROCHA, Sérgio André. *Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo*. In. ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (coord.) **Direito tributário: Homenagem à Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.p. 166. A nosso ver a conclusão de que não existe uma única resposta adequada a ser obtida pelo processo hermenêutico precede a aludida corrente de pensamento, podendo ser inclusive identificada no pensamento do próprio HANS KELSEN, em especial quando ao autor discorre acerca da interpretação do direito.

Exemplo do destaque que tem sido atribuído ao tema no plano acadêmico a essa temática é que desde 2010 são realizados congressos anuais voltados especificamente para problemática envolvendo as relações entre Direito e chamada nova Contabilidade que passou a focar na análise econômica dos fatos, relegando a segundo plano a efetiva natureza jurídica dos mesmos.

Não é outra coisa que se vê na jurisprudência dos Tribunais Superiores, que são constantemente chamados a decidir não só acerca de temas como o conteúdo semântico do princípio da legalidade²⁸, mormente no que tange à possibilidade de reenvio (interno e externo) em matéria tributária, os quais se vinculam diretamente ao objeto dessa pesquisa, mas também com relação a existência de conceitos constitucionais tributários²⁹, parâmetros esses que delimitam o campo de alcance possível para as normas tributárias.

Também nos tribunais administrativos, a inter-relação entre o Direito tributário e os demais ramos do Direito, bem como entre esse e a Ciência Contábil, vem recebendo peculiar importância, facilmente perceptível quando analisamos julgados administrativos acerca de temas como o aproveitamento fiscal do ágio, por exemplo³⁰.

Sendo notório que tais controvérsias têm encerrado litígios bilionários, cuja resolução mostra-se cada vez mais imprevisível, gerando forte insegurança jurídica, a apreciação da inter-relação entre os conceitos de Direito privado e as regras tributárias, bem como das articulações entre o Direito tributário, a Economia e a Contabilidade, se destacam como temas de expressiva relevância econômica no panorama nacional.

Diante de todos esses entrelaçamentos científicos e normativos, típicos de uma sociedade complexa, resta uma certeza: a ideia de segurança jurídica,

²⁸ Vide: RE 628848 ED; ADI 1296 MC; RMS Nº 25.476;

²⁹ Vide: ADI 1945 MC, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 26/05/2010; RE 547245, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009 e ADI 4.389 MC, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 13/04/2011; RE 586482, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 23/11/2011; ADI 2.588, Rel. Min. ELLEN GRACIE, julgado em 10/04/2013; RE 117.887/SP. Publicado no DJ de 23.04.1993; RE 166.772-9/RS. Publicado no DJ de 16.12.1994; RE 203.075-9/DF. Ementário nº 1969-2, publicado no DJ de 29.10.1999; RE 166.121-3/SP. Publicado no DJ 25.05.2001, p. 17; RE 346.084-6/PR. Publicado no DJ de 01.09.2006, p. 19; RE 559937, Rel. DIAS TOFFOLI, julgado em 20/03/2013.

³⁰ Exemplo interessante temos nas decisões que versam sobre a impossibilidade de amortização fiscal de ágios gerados em operações realizadas entre partes relacionadas (os chamados ágios internos), onde um dos principais argumentos tomados em conta na formação da norma de decisão é o fato de que tais ágios não são genuínos, uma vez que sequer são reconhecidos pela contabilidade (ex. CARF - Acórdão 1401-001.369, publicado em 16/09/2015).

entendida na dimensão da previsibilidade do direito, está cada vez mais depreciada, razão pela qual surgem correntes sociológicas que caracterizam nossa sociedade como uma sociedade de risco³¹, onde as relações sociais dão ensejo a um estado de perpétua contingência.

De todo modo, em razão das características do Subsistema Constitucional Tributário, inaugurado pela Constituição Federal de 1988, nos parece certo que os entrelaçamentos entre os diversos dispositivos constantes do Direito Posto, e também entre esse último e a Ciência Contábil, não se dão sem peias ou amarras. Nessa toada, é justamente o escopo dessa pesquisa oferecer maior clareza acerca dos parâmetros dentro dos quais tais enlaces e interligações podem e devem ocorrer.

Busca-se o atingimento desse desiderato por meio da construção instrumentos de controle intersubjetivo que possam auxiliar o intérprete e aplicador do Direito na construção das normas jurídicas tributárias, especialmente em situações onde se verifiquem aproximações terminológicas com outros ramos do Direito ou mesmo reenvios externos para fins de construção de sentido.

1.3. PRINCIPAIS QUESTÕES A SEREM ABORDADAS.

1.3.1. QUESTÕES GERAIS.

Aprofundar o estudo sobre a intertextualidade interna entre o Direito tributário e os demais ramos do Direito pátrio, com destaque para o Direito civil, assim como entre o Direito, a Economia e a Contabilidade³², reduzindo complexidades existentes nas interconexões entre esses grupamentos normativos e de conhecimento por intermédio do oferecimento de uma proposta de parâmetros

³¹ Como é o caso da Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann.

³² Demos aqui notar que o problema da fragmentação do conhecimento não é exclusivo do Direito, ocorrendo, na verdade, em diversos outros campos do saber. Não se trata apenas da fragmentação entre as diferentes ciências, que por meio de seus respectivos cortes epistemológicos e métodos de investigação, buscam conhecer cada vez mais a fundo um dos aspectos da realidade, mas também da fragmentação intra-científica, na qual com base em cortes, sempre imperfeitos e imprecisos, busca-se dividir um mesmo objeto de pesquisa em diversas partes para assim facilitar seu estudo. Nesse contexto, vale reproduzir as palavras de NELSON CARVALHO, que nos adverte acerca das subdivisões da disciplina contábil comporta subdivisões, dentre as quais destaca “a governamental, a tributária, a das entidades do terceiro setor, a bancária, a industrial, a regulatória e a financeira ou societária, para limitar os exemplos” (CARVALHO, Nelson. **Essência x Forma na Contabilidade**. in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1º Vol. São Paulo: Dialética, 2010, p.379.)

e limites dentro dos quais esses engastes intra-sistêmicos (intertextualidade interna) e inter-sistêmicos (intertextualidade externa, ou interdisciplinaridade) podem e devem ocorrer.

Destarte, em razão da ótica sistêmica adotada, o primeiro desafio que se faz presente é exposição de elementos da teoria geral dos sistemas e da visão sistêmica do fenômeno jurídico, por meio da qual buscaremos identificar a existência de espaço para a autonomia do Direito tributário, bem como para inter-relacionamento com outras ciências, em especial a econômica e a contábil, que muitas vezes trabalham com os mesmos fatos sociais capturados pelo Direito, mas o fazem com lastro em suas próprias lentes.

Para abalizar a pesquisa teórica, viabilizando a formação de um juízo crítico acerca da compatibilidade de doutrinas estrangeiras com as particularidades de nosso subsistema tributário, estudaremos tais características, com destaque para o processo de construção de sentido das normas constitucionais de outorga de competência impositiva.

Com base nas premissas construídas com o endereçamento das questões acima listadas, retomaremos a apreciação dos predicados impostos pela constatação da unidade do sistema jurídico.

Realizaremos uma análise específica da dimensão semântica de dispositivos que tratam da integração e interpretação do Direito tributário constantes no Código Tributário Nacional, bem como da existência de reflexos tributários em caso de alteração de conceitos do Direito privado, para então nos aprofundarmos nas conexões entre o Direito tributário e o Direito civil.

Passando para o campo da interdisciplinaridade, focaremos nas relações verificadas entre o Direito tributário e as Ciências Economia e Contábil, que tanto têm causado perplexidade aos tributaristas e contadores. Aqui buscaremos definir de que modo se dão essas conexões e quais os limites que precisam ser observados razão do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro.

1.3.2. QUESTÕES ESPECÍFICAS.

Avaliar a necessidade de uma apreciação sistemática do fenômeno jurídico e os predicados que podem ser extraídos da conclusão obtida para fins de

interpretação e integração do Direito tributário com os demais ramos do Direito, bem como os limites e parâmetros para as normas de reenvio interno, diante das características do Subsistema Constitucional Tributário.

Tomando o sistema jurídico como normativamente fechado e cognitivamente aberto, definir os limites e parâmetros dentro dos quais este sistema se comunica com outros sistemas que o tangenciam, em especial o econômico e o contábil.

Para tanto serão enfrentadas, nos quatro primeiros capítulos, as seguintes questões preliminares, que figuram como premissas fundamentais para análise do tema central desse trabalho:

- 1) O que se entende por sistema e o que se entende por sistema de comunicação?
- 2) O que se entende por sistema jurídico?
- 3) Quais as implicações da visão sistêmica do fenômeno jurídico e o que significa a ideia de unidade desse mesmo sistema?
- 4) Quais os elementos que compõem o sistema jurídico e como os mesmos são operados?
- 5) Quais as principais características do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro?
- 6) As normas de outorga de competência impositiva tributária são estabelecidas por meio de tipos ou conceitos?
- 7) Como se dá o processo de construção de sentido de tais normas?
- 8) Qual o papel desempenhado pelo mandamento constitucional de legalidade em matéria tributária?

Uma vez construídas as respostas a tais questionamentos, adentraremos, no quinto e sexto capítulos, nos temas centrais da pesquisa, onde buscaremos responder às seguintes indagações:

- 9) O Direito tributário pode ser entendido como um ramo autônomo (científica ou metodologicamente) do Direito?
- 10) Como o Direito tributário se interliga com os demais ramos do Direito?

- 11) Qual a importância dos conceitos de Direito privado para construção de sentido das normas tributárias?
- 12) Quais os limites das normas de reenvio interno em matéria tributária?
- 13) Quais os efeitos, em matéria tributária, da alteração da pauta axiológica do Código Civil?
- 14) Qual a relação entre o Direito e os demais subsistemas sociais que lhe tangenciam?
- 15) Quais os critérios para identificação de reenvios externos e quais os requisitos para sua constitucionalidade e legalidade em matéria tributária?
- 16) Como o Direito tributário se relaciona com a Ciência Econômica?
- 17) Como o Direito tributário se relaciona com a Ciência contábil?
- 18) Existem dois conceitos de 'patrimônio' e, portanto, duas modalidades de acréscimo patrimonial passíveis de serem alcançadas pelo imposto sobre a renda: uma civil e outra contábil, sendo essa última baseada em uma aproximação eminentemente econômica dos fatos sociais?

1.4. PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS.

Antes de adentrar no tema proposto, é pertinente esclarecer as premissas teóricas e filosóficas sobre as quais o presente estudo se baseia, uma vez que para conhecermos o Direito (ou qualquer outro objeto a ser pesquisado) faz-se necessário, primeiro, compreender o que se entende por 'conhecimento' e como esse pode ser obtido³³.

A busca por uma forma segura de se atingir o conhecimento³⁴, iniciada pelos gregos a mais de dois mil anos, sempre foi uma preocupação humana e vem, com o passar dos séculos, adquirindo novas roupagens e sendo alvo de diferentes aproximações.

Nesse contexto, a linguagem era originalmente tida como um instrumento para a obtenção do conhecimento, o qual era concebido como sendo a intelecção do real. Conhecer seria reproduzir o objeto no intelecto, sendo a veracidade desta

³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **O Construtivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica**. In CARVALHO, Paulo de Barros (coord). (Org) **Construtivismo Lógico-Semântico**. Vol 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 17.

³⁴ Epistemologia é, neste trabalho, empregada como sinônimo da teoria do conhecimento científico.

reprodução comprovada pela verificação quanto a correspondência entre o objeto e sua reprodução intelectual por intermédio da linguagem.

Partindo desta concepção inicial, o estudo do conhecimento foi feito, no decorrer da história, “a partir do sujeito (gnosilogia), do objeto (ontologia), ou da relação de ambos (fenomenologia) e a linguagem foi sempre considerada como instrumento secundário do conhecimento”³⁵.

Ao longo dos séculos, como nota OCTAVIO BULCÃO NASCIMENTO, várias soluções foram sugeridas.

(...) empiristas propuseram que a observação da natureza a partir dos órgãos dos sentidos deveria fornecer a base segura do conhecimento, o qual se ergueria mediante generalizações (induições) das regularidades constatadas; racionalistas puseram a ideia (racional) na base do sistema de conhecimento, tendo o mundo factual o papel de meramente testar (ou corroborar) aquilo que teria sido construído de modo inteiramente dedutivo. Outros ainda, como Kant, propuseram uma espécie de “solução mista”, introduzindo a ideia de que os dados sensíveis poderiam, sim, ser considerados como fundamentais para a construção do edifício do conhecimento, porém desde que assumíssemos também que tais dados seriam forçosamente assimilados a partir e respeitando as leis da razão (NASCIMENTO, Octavio Bulcão. **O Método da Equivalência Patrimonial e a tributação dos lucros auferidos no exterior**. In: Revista da Associação dos Advogados de São Paulo (“AASP”) n.º 118: Temas atuais de Direito tributário. Publicada em dezembro de 2012, p. 112).

Posições mais modernas, como as de PAULO DE BARROS CARVALHO e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO³⁶, que encontram base comum em LUDWIG WITTGENSTEIN, afirmam que conhecer um objeto significa ter a capacidade de emitir proposições acerca deste e relacioná-las de um modo coerente em função de uma das modalidades do raciocínio humano. Por esta razão, acreditam que o “conhecimento” é, por sua própria natureza, proposicional, nascendo por meio da construção e relação de juízos acerca de objetos, os quais são constituídos a partir da linguagem.

³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico Semântico)**. 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 25. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=9427 – consulta em 16/06/2014.

³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico Semântico)**. 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 25. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=9427 – consulta em 16/06/2014, p. 25

Tendo por base a ideia acima exposta pode-se concluir, como fez WITTGENSTEIN³⁷, que os limites do conhecimento coincidem com os limites da linguagem do agente, a qual conforma e influencia todo o pensamento humano.

De todo modo, apesar do grande espaço que vem sendo ocupado pelo movimento do giro linguístico³⁸, ainda hoje é na filosofia da consciência de KANT, situada em momento cronologicamente intermediário entre a filosofia do ser e a filosofia da linguagem, que se encontra o ponto de partida ou de encontro da maioria das teorias filosóficas atuais acerca do conhecimento e, por esta razão, fazemos agora uma breve análise de seus fundamentos e predicados.

Sendo a filosofia kantiana centrada na distinção entre o númeno (objeto referência) e o fenômeno (relação entre o objeto e o sujeito), esta reconhece a impossibilidade de apreendermos intelectualmente o númeno em si considerado, mas apenas mediante a imposição de estruturas que são inerentes ao pensamento humano. Tais estruturas (formas da sensibilidade e as categorias do pensamento), na visão kantiana, seriam caracterizadas como universais *a priori* e, justamente por isso, entendeu KANT que os juízos formulados por intermédio delas poderiam aspirar à condição de universalidade.

Foi com base nestes pressupostos que KANT concluiu ser possível o conhecimento seguro e imutável dos fenômenos, conhecimento este que poderia ser representado por proposições universalmente válidas acerca de um determinado objeto.

Em linha com a perspectiva Kantiana, LOURIVAL VILANOVA destaca que o conhecimento possui quatro componentes, sendo eles “a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa,

³⁷ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Lógico-Philosophicus**, p. 111. Apud, CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico Semântico)**. 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 25. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=9427 – consulta em 16/06/2014.

³⁸ Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho: "Atravessamos o tempo do giro-linguístico, concepção do mundo que progride, a velas pandas, quer nas declarações estridentes de seus adeptos mais fervorosos, quer no remo surdo das construções implícitas dos autores contemporâneos. A cada dia, com o cruzamento vertiginoso das comunicações, aquilo que fora tido como "verdade" dissolve-se num abrir e fechar de olhos, como se nunca tivesse existido, e emerge nova teoria para proclamar, em alto e bom som, também em nome da "verdade", o novo estado de coisas que o saber científico anuncia (...)" (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**". São Paulo: Noeses, 2008, p. 159.)

propriedade, situação objetiva); d) a proposição (onde diversas relações de conceitos forma estruturas)”³⁹.

Acreditando necessário o aperfeiçoamento do pensamento originalmente proposto por KANT, OCTAVIO BULCÃO NASCIMENTO reconhece a dualidade entre objeto em si considerado e o conhecimento acerca desse objeto, que implicaria em um “recorte, emolduramento ou apropriação do objeto a ser conhecido por meio de estruturas prévias (sejam elas perceptivo-biológicas ou linguístico-culturais)”, mas discorda da validade *a priori* dos juízos universais *a priori*, entendendo não ser possível alcançar um conhecimento que possa ser qualificado como “certo e eterno no sentido de não revisável”⁴⁰.

Essa ideia, por sua vez, corresponde exatamente aquilo que CANARIS designou por abertura dos sistemas científicos:

Cada sistema científico é, assim, tão só um projeto de sistema, que apenas exprime o estado dos conhecimentos de seu tempo; por isso e necessariamente, ele não é nem definitivo nem fechado, enquanto, no domínio em causa, uma reelaboração científica e um progresso forem possíveis. (CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p. 106).

Tal conclusão, todavia, como nos adverte BULCÃO, não implica tomada de posição absolutamente relativista, pois apesar da realidade (tal como a apreendemos) dever ser compreendida como fruto da consciência humana, uma vez consensualmente caracterizado e definido um determinado objeto, o saber científico construído a partir de tal consenso goza de toda a objetividade possível.

Trazendo essas concepções filosóficas para o campo da hermenêutica jurídica, concluímos pela inexistência de um método hermenêutico que possa assegurar o atingimento de uma interpretação “correta” dos textos jurídicos, sendo esses mesmos métodos verdadeiras ferramentas que ajudam na construção retórica de argumentos que lastreiam a posição adotada pelo intérprete⁴¹.

³⁹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. 1.

⁴⁰ BULCÃO, Octávio Nascimento. O Método da Equivalência Patrimonial e a tributação dos lucros auferidos no exterior. Revista do Advogado, n. 118, dez. 2012. p. 113.

⁴¹ “O fato é que o conteúdo jurídico depende de valoração e esta condiciona-se às vivências do intérprete. Não existe um método hermenêutico que aponte objetivamente um único sentido possível (correto, verdadeiro, próprio) a ser atribuído aos enunciados do direito positivo, o que existe são técnicas de construção e justificação das valorações atribuídas. Prevalece a interpretação que

Nos escólios da KARL LARENZ:

Se bem que toda e qualquer interpretação, devida a um tribunal ou à ciência do Direito, encerre necessariamente a pretensão de ser uma interpretação <<correcta>>, no sentido de conhecimento adequado, apoiado em razões compreensíveis, não existe, no entanto, uma interpretação <<absolutamente correcta>>, no sentido de que seja tanto definitiva, como válida para todas as épocas. (LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do Direito**. 5. Ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 443.)

De todo modo, a partir do estabelecimento de uma base metodológica comum, a correspondência das proposições aos fatos pode ser determinada de um modo direto e objetivo, tal como aquilo que se denomina realidade. Assim sendo, concordamos ser de suma importância o estabelecimento de normas metodológicas e a explicitação de critérios rigorosos de apropriação dos dados brutos, eis que essas nos parecem ser as únicas formas de se evitar o “caos relativista” e de permitir o avanço e utilidade do conhecimento científico.

Por estas razões, e lastreando-se na doutrina de QUINÉ acerca da indeterminação lógica do referente, BULCÃO, apesar de admitir a existência de diversos sistemas de referência (especialmente em função das diferenças linguístico-culturais inerentes aos sujeitos), assevera ser possível, por intermédio do estabelecimento de rigorosos critérios para a construção (intelectual) e métodos para a interpretação dos dados, limitar ou mesmo impedir que tal multiplicidade de sistemas de referência nos impeça de alcançar conclusões seguras acerca dos objetos que estudamos.

Aqui entendemos a noção de sistema de referência tal como empregada por FABIANA DEL PADRE TOMÉ, que usa a expressão para explicar que nenhum conhecimento pode ser absoluto, na medida em que se lastreia em um conjunto de outros conhecimentos e de percepções de uma dada pessoa em um momento estanque no tempo. São suas palavras, valendo-se dos escólios de GODOLFREDO TELLES JUNIOR:

convence, por sua justificação, devido à retórica do intérprete, pela identidade de referenciais, proximidade de culturas e pelo rigor de sua construção, ou então, aquela produzida (enunciada) por pessoa competente (ex: a do juiz num processo), aplicada efetivamente ao caso concreto” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **O Construtivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica**. In CARVALHO, Paulo de Barros (corrd). (Org) **Construtivismo Lógico-Semântico**. Vol 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 37).

(...) Cada ser humano ‘possui um conjunto ordenado de conhecimentos, uma estrutura cultural, que é seu próprio sistema de referências, em razão do qual atribui a sua significação às realidades do mundo. Desse modo, nenhum conhecimento é absoluto, mas depende do sistema de referência. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o Construtivismo Lógico Semântico. In. HARET, Florance. CARNEIRO, Jerson. (coords) **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p.322.)

Já com relação aos métodos, temos que esses traduziriam os meios escolhidos pelo cientista para aproximar-se do objeto a ser investigado, confundindo-se, nessa medida, com o próprio processo de cognição⁴².

São tais critérios e métodos que devem servir como elemento persuasivo/pragmático para que um determinado sistema de referência obtenha prevalência em relação a sistemas concorrentes.

Apenas com o apoio destes mesmos critérios, consensualmente construídos e solidificados com o passar do tempo, será possível atribuir mais segurança, cientificidade e previsibilidade aos processos interpretativos/construtivos voltados a apreensão dos dados brutos (e dos textos legais) e a formação de juízos acerca desses mesmos objetos.

Em outras palavras, é justamente a formação e estabilização desse sistema de referência consensualmente⁴³ estabelecido que é possível afastar a insegurança proporcionada pelas teorias céticas da interpretação a que se refere GUASTINI⁴⁴.

Focando na aplicação prática das premissas teóricas acima apontadas, lembramos que HELENO TAVEIRA TORRES já teve a oportunidade de gizar, ao discorrer sobre o que BECKER denominou de “insegurança doutrinária”, que:

⁴² Ibid. 322

⁴³ Valendo-se de uma perspectiva sistêmica Luhmaniana, Tácio Lacerda Gama ensina que: “O sistema de referências teóricas está para o observador (jurista) como o sistema jurídico está para os participantes (tribunais). Suas regras de aceitação, sua legalidade – aquilo que faz com que um discurso seja aceito pelos seus interlocutores e outro não-, porém, são radicalmente distintas. Em verdade, podemos afirmar que a proposição será tanto mais legítima quanto maior for a sua coerência com o sistema que faz parte. (...) Em resumo, podemos falar no sentido dos participantes, que é construído e positivado por aqueles que têm o poder de prescrever condutas. E podemos falar, também, no sentido dos observadores, formulado pelos sujeitos que fazem a ciência. A contrário senso, e buscando evidenciar a relação dialógica entre essas duas modalidades, poderíamos falar na ciência do poder, que imprime legitimidade às decisões. E, porque não, no poder da ciência, manifestado pela influência que exerce sobre as decisões dos sujeitos competentes”. (GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, Consistência. In. HARET, Florance. CARNEIRO, Jerson. (coords) **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p.249-250).

⁴⁴ GUASTINI, Ricardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999, p. 15.

Sem o controle do método, o sistema tributário tende à insegurança, que se potencializa a partir das suas tensões de conflitos oriundos do seu sistema externo, que não é aquele da realidade, mas o científico, que o constrói e descreve. E isso ocorre em virtude das diversidades de modelos teóricos empregados na compreensão das categorias, institutos, princípios e regras do ordenamento jurídico. A escolha do método, ainda que não mais com a rigidez experimentada no passado, segue-se uma construção coerente com o paradigma e o modelo de adaptabilidade à realidade. (TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 45.)

Transpostas as premissas filosóficas adotadas, retornamos ao exame do Direito Positivo e da Ciência do Direito⁴⁵ e concluímos que caso não sejam prévia e consensualmente estabelecidos os critérios e métodos que devem ser empregados para que seja formulada/construída uma norma jurídica (concreta ou abstratamente considerada), a arbitrariedade que decorre da existência de múltiplos sistemas de referência, em especial no campo axiológico, torna improvável, ou até mesmo impossível, que possa ser atingido um grau satisfatório de previsibilidade.

Sem isso, o Direito perde a capacidade de cumprir com uma de suas mais altas missões, uma vez que não será capaz de lançar bases seguras sobre as quais possam surgir generalizações congruentes de expectativas normativas.

⁴⁵ LARENZ, reiterando o caráter científico das teorias jurídicas, assinala que “Se olharmos agora para as teorias jurídicas, é esclarecedor que suas proposições derivadas, uma vez que se referem ao normativamente vigente, não podem ser falsificadas nem de modo algum verificadas. Mas há agora que atender aos objetivos que se propõe às ciências: as teorias das ciências naturais devem explicar fenômenos da natureza, reconduzi-los às leis científicas mais gerais; as teorias jurídicas não devem de modo algum explicar, mas tornar claras as conexões jurídicas, especialmente às proposições jurídicas ou conteúdos de regulação mais extensos num sistema – ou sistema parcelar – lógica e valorativamente isento de contradição (...) meras expressões de opinião, entre as quais se pudesse livremente escolher – todavia é isso que muitos práticos parecem defender, utilizando-as como uma pedra de onde retiram os pedaços que lhe são exatamente convenientes -, mas são, do mesmo modo que as teorias das ciências naturais, sistemas de enunciados que manifestam a pretensão de ser corretamente, adequadamente, fundamentados. A sua comprovação (com vista à sua correção como sistema de enunciados) não é, na verdade, possível do mesmo modo em que os enunciados das ciências naturais são comprovados, mas antes de um modo que é peculiar à Ciência do Direito. Aí têm um papel, conjuntamente com as ponderações lógicas, sobretudo as ponderações teleológicas; em última instância, é decisiva a adequação objetiva das proposições derivadas, que decorrem da teoria, sobre o que é normativamente vigente.” LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º ed. Lisboa-PT. Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 641-644.

É a partir desta conclusão e com base nestas premissas teóricas que daremos, então, prosseguimento à apreciação da intertextualidade entre os ramos do Direito e de sua interdisciplinaridade com relação ao campo da Economia e da Contabilidade.

2. TEORIA GERAL DOS SISTEMAS.

Começamos nossa pesquisa pela Teoria Geral dos Sistemas, onde buscaremos sedimentar algumas de suas categorias fundamentais, uteis para uma adequada apreensão sistêmica do fenômeno jurídico, em especial quando este é analisado com foco nas relações existentes entre os subsistemas jurídicos e nos engastes das Ciências do Direito, Econômica e Contábil.

Inicialmente, cumpre ressaltar que a Teoria Geral dos Sistemas é, por sua natureza e origem, composta pela conjunção de diversas disciplinas⁴⁶, dentre as quais se destacam a Cibernética, a Teoria do Caos, a Pragmática da Comunicação Humana, e outras contribuições que foram se somando e enriquecendo a lente sistêmica com o passar das décadas.

Com sua vocação holística, LUDWIG VON BERTALANFFY idealizava a aplicação desta teoria com vistas a facilitar a interdisciplinaridade do conhecimento humano, natural e social:

This indicates major aims of general system theory:

(1) There is a general tendency towards integration in the various sciences, natural and social.

(2) Such integration seems to be centered in a general theory of systems.

(3) Such theory may be an important means for aiming at exact theory in the nonphysical fields of science.

(4) Developing unifying principles running "vertically" through the universe of the individual sciences, this theory brings us nearer to the goal of the unity of science.

(5) This can lead to a much-needed integration of scientific education. (BERTALANFFY, Ludwig Von. *General System Theory: Foundations, Development, Applications*. New York: George Braziller, 1969, p. 37-38).

Esse objetivo mostra-se ainda mais relevante quando consideramos a tendência moderna de constante especialização do conhecimento, que deu ensejo a um infundável processo de divisão de disciplinas em subdisciplinas⁴⁷, gerando

⁴⁶ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.23

⁴⁷ Essa tendência científica foi bem notada por RUY BARBOSA NOGUEIRA: “No campo da Ciência Jurídica, como aliás em todos os domínios científicos, tem-se verificado uma contínua formação de novas disciplinas, verdadeiras especializações, ora por motivo de ordem puramente didática, ora por motivo de ordem científica. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 33).

sistematizações e linguagens que, se por um lado são cada vez mais complexas e precisas⁴⁸, por outro têm um campo de aplicação cada vez mais reduzido.

Não é à toa que tem se observado um gradativo e constante aumento na dificuldade de comunicação entre as ciências e, conseqüentemente, juristas, contadores, economistas, etc, ficam cada vez mais enclausurados em suas respectivas áreas do saber⁴⁹.

Nesta medida, o estudo das características gerais dos sistemas permite a identificação de similaridades estruturais entre conhecimentos completamente diferentes, também denominadas de isomorfismos⁵⁰, por meio das quais é possível estudar os atributos comuns a todas as ciências, abstraindo-se das idiosincrasias objetais de sistemas específicos e concentrando-se naquilo que todos têm em comum.

Dentro da proposta de BERTALANFFY, faremos uso da Teoria Geral dos Sistemas, que se revela como instrumento facilitador para integração de diversas disciplinas, proporcionando mecanismos para o acoplamento de ideias e de linguagens por intermédio de seus elementos e princípios comuns⁵¹.

2.1. A IDEIA DE SISTEMA.

Antes de tentarmos apreender o significado da ideia de sistema⁵², cabe lembrar os ensinamentos de ALF ROSS, de que “la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas este es, que su campo de

⁴⁸ Dando maior ênfase a importância da linguagem científica, ALFREDO AUGUSTO BECKER destaca que a própria construção da ciência está fundamentalmente vinculada ao desenvolvimento de uma terminologia rigorosa, que respeite regras válidas no campo do sistema do conhecimento na qual é utilizada. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 42

⁴⁹ BERTALANFFY, Ludwig Von. **General System Theory: Foundations, Development, Applications**. New York: George Braziller, 1969, p. 30.

⁵⁰ “A Teoria Geral dos Sistemas busca abstrair particularidades objetais dos sistemas particulares e concentrar-se nas características comuns entre eles. A ocorrência de princípios comuns entre os mais distintos sistemas denomina-se isomorfismo, ou seja, formas e características iguais entre objetos diferentes.” ⁵⁰ (Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52).

⁵¹ BERTALANFFY, Ludwig Von. **General System Theory: Foundations, Development, Applications**. New York: George Braziller, 1969, p. 32.

⁵² Para uma descrição histórica da significação do vocábulo “sistema” Cf. LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – Das origens à Escola Histórica**. V1. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 3-47.

referencia es indefinido, pues consiste en un núcleo o zona central y un nebuloso círculo exterior de incerteza tumbre”⁵³.

Tendo recebido as mais diversas acepções, com variações semânticas conforme o campo científico onde estivesse sendo utilizado⁵⁴, o emprego do termo ‘sistema’ como se unívoco fosse pode dar margem a dificuldades de comunicação.

Em sua noção clássica, o termo era utilizado para designar a contraposição entre as partes e o todo, nas quais o todo seria algo mais que a mera soma das partes⁵⁵, razão pela qual se pode inferir que a concepção clássica de sistema tratava apenas de conjuntos e das relações entre seus elementos, não abrangendo as relações existentes entre o conjunto e seu ambiente.

Posteriormente, com a evolução do conceito em apreço, esse passou a compreender, também, os sistemas abertos⁵⁶, capazes de se comunicar com seu ambiente⁵⁷, etapa na qual as relações inter-sistêmicas assumiram papel central nos debates acerca da teoria da ideia de sistema.

Voltando-se para o significado de base da palavra ‘sistema’, PAULO DE BARROS CARVALHO nota que essa pode ser entendida como o conjunto de diversas partes que se vinculam debaixo de um princípio unitário, ou como a composição de elementos orientados em função de um vetor comum, asseverando que “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”⁵⁸.

⁵³ ROSS, ALF. **Sobre el Derecho e la Justicia**. Trad. Genaro Carrió. Buenos Aires: EUDEBA, 1974. APUD CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 46.

⁵⁴ CF. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2006, p. 75-76.

⁵⁵ LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011.p. 384-385.

⁵⁶ Empregamos aqui a expressão ‘sistema aberto’ no sentido que estes são capazes de interagir com o ambiente, e não no sentido sistemas inacabados, proposto por Canaris.

⁵⁷ LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011.p. p. 386.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 7ª edição rev. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 46. Seguindo a mesma linha de raciocínio, Aurora Tomazini de Carvalho: “O conceito de “sistema”, nesses termos, é mais complexo que as aglutinações de elementos que se combinam em razão de conotações comuns, como, por exemplo, a classe dos mamíferos, dos rios, dos órgãos digestivos, dos palentas, etc. Para termos um sistema é preciso que os elementos de uma classe apresentem-se sobre certa estrutura, que se relacionem entre si em razão de um referencial comum.”. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico Semântico)**. 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 105). Ainda sobre o tema, consultar: (i) TOME, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 37; e (ii) FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 177.

Na mesma toada, LOURIVAL VILANOVA destaca que a existência de um sistema reside na existência de partes interligadas por um vínculo, seja funcional, cultural ou natural, implicando numa certa ordem, que pode ser entendida como “uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos”⁵⁹. As relações entre os elementos, em si consideradas, seriam as responsáveis por fixar estrutura do próprio sistema.

Como se pode observar, ao menos no que se refere ao significado base do termo ‘sistema’, existe relativo consenso entre os juristas. Ocorre que o mesmo não se pode dizer acerca do emprego do termo dentro da Ciência do Direito, mormente no que tange à qualificação do fenômeno jurídico, temática essa que será abordada no próximo capítulo.

De toda sorte, já tendo definido o significado base que atribuímos ao conceito de ‘sistema’, é pertinente uma breve descrição, de duas de suas espécies: (i) sistemas estáticos e (ii) sistemas dinâmicos.

2.1.1. SISTEMAS ESTÁTICOS E SISTEMAS DINÂMICOS.

Antes de mais nada, cumpre ressaltar que trabalharemos aqui os conceitos de ‘sistema estático’ e de sistema dinâmico sob a perspectiva da Teoria Geral dos Sistemas, e não das teorias jurídicas tradicionais⁶⁰.

Dito isso, com base nos ensinamentos de CRISTIANO CARVALHO⁶¹, os sistemas dinâmicos são aqueles que estão em estado de constante interação com seu ambiente, enviando e recebendo mensagens⁶² e, simultaneamente,

⁵⁹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. 116

⁶⁰ Bobbio classifica sistemas estáticos como aqueles nos quais as normas estão relacionadas ‘entre si no que se refere ao seu conteúdo’ e sistema dinâmico como aquele ‘não material, mas formal’, onde as normas apenas se vinculam em função da hierarquia entre elas existente BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2006, p. 72. Kelsen, por sua vez, designa de sistema estático o conjunto de normas em vigor em um determinado momento, com foco na sua interação lógico-formal, e de sistema dinâmico o Direito quando em operação, sendo produzido e aplicado. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6º ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p.80.

⁶¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44-45.

⁶² Information is a name for the content of what is exchanged with the outer world as we adjust to it, and make our adjustment felt upon it. The process of receiving and of using information is the process of our adjusting to the contingencies of the outer environment, and of our living effectively within that environment. (WIENER. **The Human Use of the Human Being**. London: Free Association Books, 1989, p. 17-18).

procurando manter sua integridade e ordem interna por meio de estratégias voltadas para superação de perturbações provenientes do ambiente.

Tais sistemas teriam a propriedade de se autorregular e, em caso de sistemas complexos, até mesmo de se autoproduzir, substituindo seus elementos por outros, gerados dentro do próprio sistema, tornando-os capazes de adaptar-se às alterações do ambiente.

Exemplo clássico de sistema dinâmico simples (incapaz de se autoproduzir) fornecido por BERTALANFFY⁶³ e explorado por CRISTIANO CARVALHO⁶⁴ é o termostato, utilizado para manter estável a temperatura de um dado ambiente.

Esse desempenha sua função por meio da troca de mensagens com o ambiente, controlando sua temperatura com base nos engastes sistêmicos com o sistema de refrigeração/aquecimento. Ocorre que, na eventualidade de algum dos elementos que compõem o termostato ser danificado, haverá necessidade de uma intervenção externa para que esse volte a ser capaz de operar.

Já os organismos dos mamíferos, por exemplo, podem figurar como exemplos de sistemas dinâmicos, autorreguláveis (temperatura corporal estável) e com aptidão para a autoprodução (reposição de células)⁶⁵.

Os sistemas estáticos, por outro lado, são fixos, incapazes de se autorregular ou autoproduzir, dependendo inteiramente de seu design original para sua perpetuação no tempo, não estando aptos a adaptar-se ao ambiente.

A título ilustrativo poderia ser considerado como um sistema estático um relógio analógico, o qual é formado por uma pluralidade de elementos (peças), conjugados ordenadamente para consecução de um fim (a marcação do tempo). Tal sistema não é capaz de se autorregular ou mesmo de se autogerar, necessitando de intervenção externa tanto para ajustar a hora por ele indicada como para consertá-lo, caso necessário.

⁶³ BERTALANFFY, Ludwig Von. **General System Theory: Foundations, Development, Applications**. New York: George Braziller, 1969, p. 161.

⁶⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.

⁶⁵ “A organização biótica é capaz de reagir ao acontecimento externo que ameaça alterá-la e de preservar, reencontrar sua homeostasia (*feed-back*). É capaz de modificar seus caminhos para alcançar os fins inscritos em seu programa (*equifinality*)”. (MORIN, Edgar. **Ciência com Consciência**. 82 Ed, Trad. por Maria D. Alexandre e Maria Alice Sampaio Dória. Rio de Janeiro: Bertrand, 2005, p. 239).

Voltando-nos, uma vez mais, para os sistemas dinâmicos complexos, notamos que esses têm como particularidade estarem sempre em contato com o ambiente, por meio de processos constantes de troca de mensagens, que são a razão da continua transformação do sistema (com vistas à necessidade de manter-se adaptado ao ambiente). Essa transformação se dá em função da dissipação e substituição de seus próprios elementos, a qual deriva das turbulências ocasionadas pelo ambiente.

Quanto às características de adaptação dos sistemas complexos, CRISTIANO CARVALHO destaca três principais isomorfismos:

- 1) A estrutura do sistema complexo lhe possibilita adaptar-se dinamicamente às mudanças do ambiente.
- 2) Auto-organização não é meramente resultado de processos de feedback, mas também da auto-geração dos próprios elementos do sistema e auto-referenciabilidade (...)
- 3) Sistemas auto-organizativos tornam-se mais complexos à medida que interagem com o ambiente, o que denota a sua capacidade de aprendizado – a partir das experiências adquiridas. Alteram sua forma de lidar com as condições adversas. (CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 97-98.)

Uma vez trabalhadas as ideias de sistema estático e sistema dinâmico sob a lente da teoria dos sistemas, passamos a explorar a teoria geral dos sistemas de comunicação, grupo no qual, como se verá adiante, o Direito pode ser enquadrado.

2.2. A TEORIA GERAL DOS SISTEMAS DE COMUNICAÇÃO.

Dentre os diversos tipos de sistema, desponta como de fulcral importância para esse trabalho o estudo dos sistemas comunicacionais, ou seja, sistemas cujos elementos do conjunto podem ser compreendidos como comunicações.

Deste modo, procederemos ao estudo de algumas das categorias da teoria geral dos sistemas, dentre as quais a cibernética a retroalimentação, o ruído, a redundância e a entropia, com foco em suas aplicações nos sistemas de comunicação.

Nesse particular, cabe salientar que estamos designando de 'sistema comunicacional' aqueles formados, exclusivamente, por processos de

comunicação, que podem ser entendidos como trocas intersubjetivas de mensagens que resultem na transferência de informações⁶⁶.

2.2.1. LINGUAGEM, COMUNICAÇÃO E INFORMAÇÃO.

Como já assentado em nossas premissas epistemológicas, todo o conhecimento humano apenas se faz possível em função e dentro dos limites da linguagem. O papel da linguagem, entretanto, não se limita à obtenção e distribuição do conhecimento, também se fazendo presente em qualquer outro aspecto das relações do ser humano com o mundo que o cerca, dentre as quais a comunicação, um dos principais meios de interação entre homem e ambiente.

Comunicação, por sua vez, deve ser compreendida como um processo de troca de mensagens entre os utentes da linguagem, por meio do qual se busca transmitir informações.

Dentre os modelos comunicacionais, escolhemos trabalhar com o de JAKOBSON⁶⁷, que divide o processo comunicacional em seis elementos⁶⁸:

- (i) o remetente/emissor, que dá início ao processo comunicacional;
- (ii) o receptor/destinatário, alvo das mensagens;
- (iii) o canal, meio físico por intermédio do qual a mensagem é enviada (ex. fibra ótica);

⁶⁶ Essa não é a única forma de trabalhar o tema, uma vez que também seria possível uma aproximação com a perspectiva de que os elementos do sistema comunicacional seriam as mensagens em si consideradas ou mesmo os atos de fala praticados pelos agentes do processo comunicacional. Contudo, acreditamos que a forma de enxergar tais sistemas que mais agrega para o estudo do Direito, da forma como encarado na presente pesquisa, é aquela centrada nos processos comunicacionais em si considerados.

⁶⁷ “Para se ter uma ideia geral dessas funções, é mister uma perspectiva sumária dos fatores constitutivos de todo processo linguístico, de todo ato de comunicação verbal. O REMETENTE envia uma MENSAGEM ao DESTINATÁRIO. Para ser eficaz, a mensagem requer um CONTEXTO a que se refere (Ou “referente”, em outra nomenclatura algo ambígua), apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um CÓDIGO total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário (ou, em outras palavras, ao codificador e ao decodificador da mensagem); e, finalmente, um CONTACTO, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a ambos a entrarem e permanecerem em comunicação.” (JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. São Paulo: Cultrix, 2007, p. 122).

⁶⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO adiciona a estes um sétimo elemento: “(...) conexão psicológica: é a concentração subjetiva do emissor e receptor na expedição e na recepção da mensagem”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Linguagem e Método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 167).

- (iv) o código, que precisa ser conhecido tanto pelo emissor quanto pelo receptor da mensagem (ex. língua portuguesa em geral, vocabulário jurídico, etc);
- (v) a mensagem, que é objeto, semântico/sintático, da comunicação; e
- (vi) o contexto, que pode ser entendido como a relação, em termos pragmáticos (ex. dois advogados, ao se referirem a um processo, provavelmente estarão aludindo uma medida judicial, e não um processo químico).

Como se observa da modelagem acima exposta, a informação não está contemplada como parte do processo comunicacional e isto se dá por um motivo muito simples: a informação, idealmente considerada, não pode ser diretamente transmitida.

Antes disso, ela precisa ser codificada em linguagem⁶⁹ pelo emissor para, então, ser transmitida por meio de uma mensagem linguística ao receptor, que terá de decodificá-la por intermédio de um processo mental de reconstrução do sentido⁷⁰ a partir do código comum compartilhado com o emissor, etapa na qual será necessário selecionar, dentre as significações cabíveis, o significado da mensagem.

Enxergando o fenômeno jurídico por lentes semióticas, CLARICE ARAÚJO remarca a importância desempenhada pelo Diário Oficial como canal, eleito pelo próprio ordenamento jurídico para transmissão de suas mensagens, necessariamente consignadas em textos publicados⁷¹.

Com relação as mensagens transmitidas por intermédio desse canal, a autora ressalta a generalidade e reprodutibilidade que lhes são típicas, bem como

⁶⁹ Utilizamos aqui o vocábulo linguagem em sentido lato, visando designar não apenas a linguagem textual (digital), mas também a linguagem analógica (expressões faciais, sinais físicos, etc).

⁷⁰ Cujo sentido original apenas pode ser encontrado na consciência de seu emissor.

⁷¹ “O ordenamento jurídico vale-se do canal da linguagem escrita, do texto impresso. No caso da linguagem jurídica prescritiva, há necessidade de publicação das normas jurídicas em jornais oficiais dos poderes constituídos do Estado – os Diários Oficiais – para que uma norma possa ser considerada válida e existente, assim entendida a sua pertinencialidade ao sistema. Podemos então concluir que somente os Diários Oficiais são reconhecidos como canais aptos à transmissão de normas jurídicas, porquanto outros meios de comunicação de massa (massamedia) ainda não são reconhecidos como canais normativos oficiais”. (ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latim, 2005. P 52-53).

sua dimensão simbólica, uma vez que “são voltadas para geração de linguagens futuras e, portanto, repetíveis”⁷².

O Direito Positivo, a seu tempo, figuraria como o código comum, compartilhado entre o emissor e o receptor, que, no modelo de JACKOBSON, permitiria a codificação e decodificação das informações que se pretendem transmitir.

O repertório (Direito Positivo), formado pelo conjunto de textos legais, seria então complementado pela jurisprudência, que “sistematiza a experiência tanto no âmbito das condutas, ao proferir decisões que devem ser cumpridas, como no código, ao deixar o registro de uma interpretação concreta contribuindo para a formação do repertório jurídico (...)”, cabendo a doutrina o papel de contribuir para sistematização externa, com sua metalinguagem descritiva⁷³.

Ao passarmos pela problemática da atribuição de significação aos signos, é de se notar a posição assumida por DAVID K. BERLO⁷⁴, que entende não haver, em nenhuma hipótese, qualquer significação intrínseca as palavras (tomadas enquanto signos linguísticos).

Também reconhecendo a inexistência de um significado intrínseco aos signos, FREDERICK SCHAUER⁷⁵ afirma que isso não impede que as palavras possuam um significado “acontextual”, assim entendido como uma significação

⁷² ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latim, 2005. P 47.

⁷³ Ibid, p.47

⁷⁴ “(...) as significações estão nas pessoas, que os sentidos são respostas encobertas contidas no organismo humano. Os sentidos são apreendidos. São propriedade nossa. Nós aprendemos significados, acrescentamos-lhes algo nosso, distorcemos-los, esquecemos-los, modificamos-los. Não podemos encontra-los. Eles estão em nós, não nas mensagens. (...) a comunicação não consiste na transmissão de significados. Os sentidos não são transmissíveis, não são transferíveis. Somente as mensagens são transmissíveis, e os sentidos não estão nas mensagens, estão nos que usam as mensagens. (...) Tem se dito com frequência que as palavras não significam o mesmo para todas as pessoas. É mais exato dizer que as palavras não significam absolutamente. Apenas as pessoas significam, e as pessoas não querem dizer o mesmo com todas as palavras”. (BERLO, David K. **O processo da comunicação**. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 173-174).

⁷⁵ “The meaning I refer to as “acontextual” can also be called ‘literal’ or ‘plain’. It is often called ‘utterance meaning’ as distinguished from ‘speaker meaning’. And nothing in any of these notions, I stress, suggest anything essential our natural or inexorable about utterance, literal, plain, or acontextual meaning. Nor would I wish to deny that such meaning incorporates the substantive moral, social, and political presuppositions that could be and may be yet otherwise. Literal meaning can and does vary with time, changing as the language of which it is a component changes Yet the ability of one English speaker to talk to another about whom she knows nothing is the best proof of the fact that at a particular time some meaning exist that can be discerned through access only to those skills and understandings that are definitional of linguistic competence. (SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules** (A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life). Clarendon Law Series. New York: Oxford University Press, 2002, p. 58).

geral ou literal que pode ser verificada em uma dada sociedade num dado momento temporal.

Implica dizer que as mensagens vertidas em um código comum entre o emissor e o receptor, sejam elas compostas por linguagem digital (formulação linguística escrita ou falada) ou analógica (símbolos, expressões, etc), possuem um conteúdo mínimo, muito embora esse dificilmente corresponda integralmente aquele que o emissor quis transmitir.

CRISTIANO CARVALHO⁷⁶ salienta que uma das condições necessárias para a comunicação é o compartilhamento de um código comum entre o emissor e o receptor, sendo certo que qualquer processo comunicacional resta prejudicado quando o código, ou parte deste, é desconhecido por um dos envolvidos no processo.

De toda sorte, mesmo quando tanto o emissor quanto o receptor compartilham um mesmo código (ex. idioma), não é possível para o emissor da mensagem ter certeza, de antemão, da significação que a ela será atribuída pelo receptor, fato esse que dá ensejo a um constante estado de contingência (risco), que é inerente ao processo comunicacional.

Quanto maior a abrangência do código no qual a mensagem é vertida, ou seja, quanto maior for o número de significações passíveis de serem extraídas da mensagem, maior será o tamanho da contingência envolvida no processo.

Não é por outra razão que, na comunicação científica, comumente surgem termos específicos que, utilizados em um dado contexto técnico-científico, são dotados de limitadíssimas significações. Esse processo de especificação da linguagem é uma das características da metodologia reducionista anteriormente referida e tem por objetivo majorar as chances de êxito das comunicações científicas (a significação da mensagem para o receptor tende a ser a mais próxima possível da desejada pelo emissor, desde que ambos compartilhem o mesmo código específico).

Um bom exemplo de objetivação do código comunicacional pode ser encontrado nas bulas dos medicamentos. Esses textos são vertidos em linguagem técnica que, se por um lado são capazes de despertar significações quase uniformes entre médicos e farmacologistas, por outro lado transmitem pouquíssima

⁷⁶ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 66.

informação para o público em geral, que não costuma ter domínio deste código específico.

2.2.2. CIBERNÉTICA, RETROALIMENTAÇÃO (FEEDBACK) E HOMEOSTASE.

Como nos ensina LOSANO⁷⁷, a ideia de sistema cibernético nasce com a formalização lógica de diversos fenômenos empíricos dotados de traços comuns, formalização esta que também se mostra possível no que se refere a fenômenos naturais e técnicos que escapam a outras formas de modelagem matemática.

Os problemas do Direito, na medida em que entendidos como problemas de comunicação, não deixam de ser problemas cibernéticos. Entretanto, dada a sua mutabilidade e a inexistência de uma única interpretação possível para os textos jurídicos, é impossível formalizá-los de forma suficientemente rigorosa para que os mesmos possam ser trabalhados diretamente pela cibernética.

Classificados em deterministas e probabilísticos, os sistemas cibernéticos se dividem entre aqueles nos quais um dado *input* sempre terá o condão de produzir certo *output* previamente conhecido e aqueles onde um dado *input* pode levar a um *range* de *outputs*, apresentando certo grau de incerteza e mutabilidade em suas operações.

Os sistemas cibernéticos dividem-se, ainda, entre aqueles que não possuem memória e aqueles que têm a propriedade de reter informações por um determinado tempo.

Destarte, no que tange aos sistemas cibernéticos que possuem memória, estes são capazes de “aprender” com suas próprias operações e, eventualmente, alterá-las quando as mesmas não produzirem os resultados esperados ou desejáveis para atingimento dos objetivos do sistema.

Quando, por exemplo, um defeito impede que se chegue à finalidade do sistema, o próprio sistema transmite essa divergência entre o fim e os meios atuais para alcançá-lo; esse sinal provoca uma série de reações que corrigem o erro e levam o sistema às condições necessárias para alcançar o próprio fim. Como essa ‘retroação’ (feedback) elimina um elemento de distúrbio, fala-se de

⁷⁷ LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 10.

'retroação negativa': esse também é um conceito central da cibernética. (LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 11).

A figura da retroalimentação, como ilustrado por CRISTIANO CARVALHO, também é própria dos sistemas comunicacionais, que por sua natureza não são lineares e causais, mas sim circulares e probabilísticos, envolvendo uma constante troca de mensagens entre emissor e receptor, havida sempre em um contexto contingente, que se alternam nessas posições no decorrer do processo.

Assim sendo, cada mensagem trocada entre os utentes da linguagem provoca um processo de concreção de sentido, do qual surge uma significação própria para o respectivo receptor, o qual, em resposta, emite uma outra mensagem, que irá sofrer o mesmo processo de decodificação, processamento e resposta. É justamente a esse processo de decodificação e processamento da resposta recebida que a cibernética dá o nome de retroalimentação, ou *feedback*.

Tomando o fenômeno sob a ótica sistêmica, podemos dizer que é a retroalimentação (decorrente da capacidade de receber e processar respostas recebidas do ambiente) que permite a autorregulação dos sistemas, dando a esses a capacidade de orientar a ação futura com base nos resultados pretéritos que foram retroalimentados no sistema⁷⁸, bem como de manter seu ponto de equilíbrio homeostático.

Exemplo desse processo de 'aprendizagem' pode ser notado quando se vê uma criança que entra correndo, descalça, na areia de uma praia em um dia de sol no Rio de Janeiro. Após sofrer as consequências de sua atitude impensada (retroalimentação recebida = queimadura nos pés), provavelmente irá se calçar, ou ao menos checar a temperatura da areia na próxima vez que visitar o lugar.

Para melhor ilustrar o fenômeno, trocamos, no processo comunicacional, a figura do sujeito pela figura do próprio sistema (sistema objeto). O meio com o qual esse interage pode ser composto por diversos outros sistemas e cada retroalimentação recebida pelo o sistema-objeto em suas relações mantidas com os demais o influencia, podendo, até mesmo, desestabilizá-lo.

Como exemplo da desestabilização que um sistema pode sofrer em decorrência de uma retroalimentação recebida, podemos considerar uma

⁷⁸ WIENER, Norbert. **Cibernética e Sociedade**, p. 33.

empresa⁷⁹ de comunicação, cuja atividade econômica se volta a prestar serviços de telefonia móvel.

Imaginemos que, em razão de uma alteração no mercado (ex. surgimento de um aplicativo que permita a realização de chamadas por meio da internet), a procura por serviços de comunicação tradicionais (chamadas de voz) seja reduzida, na medida em que o mercado se volta para serviços que têm por base o provimento de dados para acesso à *internet*.

Nesse caso, a retroalimentação recebida do mercado (no caso a redução da procura por serviços tradicionais de telefonia fixa) pode desestabilizar o sistema caso o mesmo não se adapte rapidamente a nova modalidade de demanda dos consumidores, o que envolve: (i) uma tentativa de recuperar o interesse em produtos tradicionais, visando a manutenção de sua homeostase; ou (ii) o oferecimento de novos produtos, alterando o nível homeostático do sistema – que, ao invés de trabalhar com foco na telefonia tradicionais passa a se dedicar a novos mercados.

Com base nesse exemplo, ilustramos como as retroalimentações (respostas decodificadas e processadas pelo sistema objeto) podem despertar efeitos distintos:

- (i) uma reação negativa: quando o processamento de uma resposta recebida em razão de uma mensagem previamente enviada⁸⁰ ao ambiente gera, como produto, uma nova mensagem, voltada para reforçar a mensagem originalmente enviada⁸¹ pelo sistema (anulando a variação recebida do ambiente – daí a nomenclatura de retroalimentação *negativa*, ou *feedback* negativo)⁸²;
- (ii) uma reação positiva: quando o sistema-objeto, ao processar uma resposta do ambiente, cede à suas pressões, e, como resposta, envia uma mensagem ampliando a variação recebida do ambiente

⁷⁹ Sistema, nesse caso, seria o conjunto ativos e empregados de uma pessoa jurídica voltado para a consecução de uma atividade econômica voltada para obtenção de lucro.

⁸⁰ Oferecimento de serviços de chamada de voz.

⁸¹ Por exemplo, o anúncio de uma promoção, reduzindo os preços cobrados nos planos tradicionais.

⁸² “Quando, por exemplo, um defeito impede que se chegue à finalidade do sistema, o próprio sistema transmite essa divergência entre o fim e os meios atuais para alcançá-lo; esse sinal provoca uma série de reações que corrigem o erro e levam o sistema às condições necessárias para alcançar o próprio fim. Com essa ‘retroação’ (*FEEDBACK*) elimina um elemento de distúrbio, fala-se de ‘retroação negativa: esse também é um conceito central da cibernética” (LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 11).

ou adaptando-se a esta (por isso a nomenclatura de retroalimentação positiva, ou *feedback* positivo) ⁸³.

Outro exemplo da forma como são operados os conceitos acima pode ser extraído, do funcionamento do termostato. Digamos que uma pessoa chega a sua casa e liga o ar-condicionado, programando-o para uma temperatura de 21C^o.

Num primeiro momento (t⁰) o termostato recebe do ambiente a mensagem de que a temperatura atual é de 40C^o, com isso, envia uma mensagem ao aparelho de ar-condicionado para que esse atue com maior intensidade, voltando-se para a redução da temperatura do ambiente.

Posteriormente, no momento (t¹) a temperatura ambiente alcança o patamar de 20 C^o e o termostato envia uma mensagem ao ar-condicionado para que esse reduza sua potência, visando reestabelecer a temperatura de 21C^o, objetivo do sistema.

Em ambos os casos, temos que as respostas do termostato são caracterizadas como retroalimentações negativas, por meio dos quais o sistema se autorregulou, calibrando-se em função das informações recebidas do ambiente com vistas à correção dos desvios percebidos (temperaturas distintas das objetivadas pelo sistema).

Trazendo a ideia para o campo jurídico, consideremos que o contratante de determinados serviços médicos não pague pelos serviços recebidos, contrariando a expectativa do contratado. Esse último, mesmo diante da frustração verificada no mundo dos fatos, mantém sua expectativa de receber o que lhe é devido em função de ter ciência (expectativa normativa estabilizada) de que lhe socorre o Direito.

O médico poderia ingressar com uma ação de cobrança, na expectativa de que o juiz irá reiterar o comando legal (retroalimentação negativa), segundo o qual o tomador de serviços é obrigado a pagar o preço pactuado pelo serviço prestado. Caso, mesmo após a sentença (transitada em julgado), o tomador dos serviços ainda se recuse a pagar, o juiz (aplicando o direito) deve reiterar seu comando (outra retroalimentação negativa) por intermédio de atos executórios.

⁸³No mesmo sentido: "At this point we can already have the concept of positive retroaction intervene (positive *FEEDBACK*), which means accentuation/amplification/ acceleration of a deviance itself." (MORIN, Edgar. **Method: Towards a Study of Humankind**. V1: The nature of nature. Translated by J.L. Roland Belanger. New York: Peterlang, 1992, p. 44).

Como acima exposto, o sistema jurídico busca, valendo-se de seus mecanismos de calibração (retroalimentações decorrentes da tutela jurisdicional⁸⁴), manter as expectativas normativas que dele decorrem e que, uma vez estabilizadas, determinam o nível homeostase do próprio sistema.

Retomando a Teoria Geral dos Sistemas, cabe agora definir o conceito de homeostase⁸⁵, que compreende o equilíbrio interno de um sistema dinâmico, o qual apenas é possível nos sistemas que possuem mecanismos de retroalimentação negativa que lhes permitem autorregular-se, corrigindo variações as recebidas do ambiente.

As retroalimentações *positivas*, a seu tempo, têm efeito diametralmente contrário. Tomemos por exemplo a atuação dos agentes econômicos em períodos de deflação: com os preços dos bens e serviços caindo continuamente, as pessoas tendem a postergar seus gastos, na intenção de maximizar o valor de seus recursos⁸⁶.

Ou seja, a atuação dos agentes econômicos, no intuito de maximizar os próprios ganhos, acaba ocasionado retroalimentações positivas para o sistema econômico, ampliando a variação (resultado originalmente indesejado pelo sistema que é a contínua queda de preços) e gerando o risco de ruptura da própria ordem econômica (falha na autorregulação do sistema).

De toda sorte, não necessariamente retroalimentações positivas levam a desintegração do sistema, já que essas também podem resultar na modificação de

⁸⁴ Temos por certo que o Direito dá ensejo a *feedbacks* produzidos a mercê da tutela jurisdicional (ex. efeito moral das normas jurídicas), contudo, como estamos trabalhando o Direito sob a ótica normativa, damos foco aqui aos *feedbacks* próprios do sistema: as sanções.

⁸⁵ "There is indeed a large number of biological phenomena which correspond to the *feedback* model. First, there is the phenomenon of so-called homeostasis, or maintenance of balance in the living organism, the prototype of which is thermoregulation in warm blooded animals. Cooling of the blood stimulates certain centers in the brain which "turn on" heat-producing mechanisms of the body, and the body temperature is monitored back to the center so that temperature is maintained at a constant level." (BERTALANFFY, Ludwig Von. **General System Theory: Foundations, Development, Applications**. New York: George Braziller, 1969, p. 43).

⁸⁶ "Assim: quanto mais os preços caem, menos gente compra, esperando que eles baixem mais ainda. Só que, quanto menos gente compra, mais os preços caem, porque os comerciantes precisam fazer alguma coisa para ver se alguém consome. Aí as diárias dos hotéis caem mais ainda, os pratos dos restaurantes também... logo a maioria começa a fechar as portas." (VERSIGNASSI, Alexandre. **Crash: Uma Breve História da Economia – Da Grécia Antiga ao Século XXI**. São Paulo: Leya, 2011, p.202-203).

seu próprio paradigma⁸⁷, levando o sistema a encontrar um novo ponto de equilíbrio⁸⁸.

Os sistemas dinâmicos, dentre os quais se insere o sistema comunicacional do Direito, por sua natureza, são incapazes de atingir um nível de equilíbrio perfeito, uma vez que, para tanto, precisariam estar constante e perfeitamente adaptados ao ambiente em que se inserem, o que é impossível, dada a sua natureza de fenômeno cultural e à mutabilidade de seu ambiente.

Resta ao sistema jurídico, portanto, um estado de homeostase (entendida como ponto de equilíbrio desejado pelo sistema), que se busca manter com o emprego dos mecanismos de retroalimentação negativa desenvolvidos pelo próprio sistema e que pode vir a ser alterado em razão de retroalimentações positivas (mutações jurisprudenciais seriam um exemplo).

2.2.3. RUÍDO E REDUNDÂNCIA.

Na teoria cibernética o 'ruído' é considerado como fonte de desvios e variações, que devem ser corrigidos com retroalimentações negativas para que se possa assegurar a manutenção da homeostase do sistema⁸⁹.

Aclarando o significado do termo quando usado no contexto da cibernética comunicacional, MORIN aponta que:

⁸⁷ Sobre o tema, TALCOTT PARSONS, precursor da Teoria Geral dos Sistemas, assinala que: "The most general and fundamental property of a system is the interdependence of parts or variables. Interdependence consists in the existence of determinate relationships among the parts or variables as contrasted with randomness of variability. In other words, interdependence is order in the relationship among the components which enter into a system. This order must have a tendency to self-maintenance, which is very generally expressed in the concept of equilibrium. It need not, however, be a static self-maintenance or a stable equilibrium. It may be an ordered process of change — a process following a determinate pattern rather than random variability relative to the starting point. This is called a moving equilibrium and is well exemplified by growth. Furthermore, equilibrium, even when stable, by no means implies that process is not going on; process is continual even in stable systems, the stabilities residing in the interrelations involved in the process.". (PARSONS, TALCOTT. **Toward a General Theory of Action**. Massachusetts: Harward University Press, 1962).

⁸⁸ CARVALHO, Cristiano. Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 87.

⁸⁹ "Cybernetics, we will see, carries in itself an intimal principle of antagonism (positive feed-back), but it has atrophied, anesthetized, integrated it in a quasi-mechanistic theory of regulation; everything which gives rise to deviances and antagonism is "noise" which the system must eliminate, whereas it is also a question of its necessary negative part." (MORIN, Edgar. **Method: Towards a Study of Humankind**. V1: The nature of nature. Translated by J.L. Roland Belanger. New York: Peterlang, 1992, p. 146).

Denomina-se ruído toda perturbação aleatória que intervém na comunicação da informação e que, por isso, degrada a mensagem, que se torna errônea. O ruído é, portanto, desordem que, desorganizando a mensagem, se torna fonte de erros. Desordem, ruído, erro são aqui noções ligadas. (MORIN, Edgar. **Ciência com Consciência**. 82 Ed, Trad. por Maria D. Alexandre e Maria Alice Sampaio Dória. Rio de Janeiro: Bertrand, 2005, p. 295-296).

Logo, no campo comunicacional, ‘ruído’⁹⁰ pode ser entendido como algo que atrapalha a comunicação, intervindo ou no processo de emissão da mensagem ou no processo de recebimento e processamento da mesma pelo receptor, e caso não corrigido (retroalimentação negativa) pode levar ou a ruptura do sistema ou a alteração de seu ponto de equilíbrio homeostático.

CRISTIANO CARVALHO ressalta que é um equívoco entender ruído como algo adstrito às perturbações sonoras, lembrando que na teoria da comunicação, qualquer perturbação ao processo comunicacional deve ser entendida como ruído, inclusive aquelas transcorridas no âmbito de comunicações escritas (grafia incompreensível, manchas no papel, má impressão).

Na seara da comunicação verbal, ruídos podem decorrer, também, da diferença de código entre o sistema emissor e o sistema receptor da mensagem. Exemplo clássico de ruído comunicacional no Direito pode ser encontrado no emprego equivocado da palavra “tipo” por Alberto Pinheiro Xavier⁹¹, que decorreu de um erro na tradução de uma obra consultada pelo autor⁹².

WIENER⁹³ sublinha que os ruídos podem ser tanto acidentais, normalmente o caso em se tratando de comunicação científica⁹⁴, quanto maliciosos, mormente quando se trata de comunicação que se desenvolve nos tribunais, onde o discurso

⁹⁰ More broadly, everything which disturbs communication is noise: thus, the interference of two distinct conversations, transmitted by mistake over the same line, degrades the information of both, each one being "noise" to the other. *Ibid.*. MORIN (1992), p. 306.

⁹¹ Cf: XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, Simulação E Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002. Em razão desse equívoco emprego do termo “tipo” por esse ilustre mestre português, a doutrina brasileira passou décadas fazendo alusão a figura do ‘tipo fechado’, quando, na verdade, tinham o objetivo de se referir a ‘conceitos classificatórios’.

⁹² Conferir: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord). Legalidade e Tipicidade no Direito tributário. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008, p. 18

⁹³ WIENER. The Human Use of the Human Being. London: Free Association Books, 1989, p. 111.

⁹⁴ Exemplo clássico de ruído comunicacional no Direito pode ser encontrado no emprego equivocado da palavra “tipo” por Alberto Pinheiro X, que decorreu de um erro de tradução de uma obra consultada, o qual, posteriormente foi corrigido. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord). **Legalidade e Tipicidade no Direito tributário**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008, p. 189.

adotado pelas partes está mais comprometido com os próprios interesses em jogo do que com uma 'verdade objetiva'.

É justamente para se evitar tais ruídos que se mostra sobremaneira importante a fixação de um pacto semântico entre emissor e receptor das mensagens, visando reduzir ao máximo as contingências inerentes a todo processo comunicacional.

Contraposta ao ruído, a 'redundância'⁹⁵⁹⁶, compreendida como a repetição da mensagem enviada pelo emissor, pode ser empregada como estratégia dos sistemas comunicacionais voltada para assegurar que a significação da mensagem para o receptor seja a mais próxima possível da intentada pelo emissor⁹⁷.

CRISTIANO CARVALHO aponta que a redundância é crucial para o condicionamento das condutas intersubjetivas que é um dos objetivos do Direito Positivo:

(...) este [referindo-se ao Direito Positivo], enquanto instrumento tecnológico de regulação do sistema social, motiva as condutas pelo emprego de mensagens deônticas (dever-ser) insistentemente, ou seja, redundantemente, com o fim de condicionar o comportamento em direção a determinados valores considerados relevantes pelo legislador (...) Como o direito faz para conseguir condicionar as condutas que deseja ver cumpridas? Através do emprego da redundância no processo comunicacional jurídico. Em outras palavras, buscando dizer a mesma coisa de formas diferentes: ora estabelecendo obrigações, ora estabelecendo sanções pelo não cumprimento daquelas obrigações". (CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 91.)

⁹⁵ "In any linguistic discourse, there is a constant interplay of two major dichotomies: *explicitness* vs. *ellipsis* on the one hand and *redundancy* vs. *ambiguity* on the other hand. Moreover, these two dichotomies share the common property of posing the problem of the amount of information conveyed by the given discourse (a general semiotic problem) or to put it in another way, the relation between the *signata* of the signs in the given text with respect to the amount and kinds of information they supply." JAKOBSON, Roman. **Verbal Art, Verbal Sign, Verbal Time**. Minnesota: University of Minnesota Press, 1985, p. 159.

⁹⁶ A noção de "redundância", tomada pela teoria da comunicação a um ramo retórico da Linguística, adquiriu lugar de importância no desenvolvimento dessa teoria e foi audaciosamente redefinida como equivalendo a "um menos a entropia relativa"; sob esse novo aspecto, reingressou na Linguística atual, para tornar-se um dos seus temas centrais. JAKOBSON (2007), p. 50.

⁹⁷ "One transmits the message "please" by eliminating as redundance the letters beyond s.v.p. The elimination of redundance, therefore, allows the saving of cost, space, and time in the transmission of a message. But inversely the elimination makes the message very fragile, reduced to its informational skeleton, in this voyage through the "noise" which is communication. MORIN, Edgar. **Method: Towards a Study of Humankind**. V1: The nature of nature. Translated by J.L. Roland Belanger. New York: Peterlang, 1992, p. 354.

Mesmo adotando uma teoria sistêmica particular, enxergando o fenômeno jurídico por lentes eminentemente sociológicas, LUHMANN⁹⁸ também nos permite a leitura segundo a qual a redundância é inerente à função do Direito, uma vez que qualifica o conceito funcional de norma como “*a counterfactually stabilized expectation*”⁹⁹.

Dito de outra forma, LUHMANN aponta que, diferentemente das expectativas cognitivas¹⁰⁰, as expectativas normativas tem a característica de se perpetuar mesmo quando descumpridas no plano fático.

Retornando para a teoria da comunicação, a redundância, muito embora normalmente figure como de fator de correção de ruídos, pode também ser um elemento de tensão para o processo comunicacional, pois quando empregada em excesso, ou mesmo de forma desnecessária, pode inutilizar o processo comunicacional de forma tão dramática quanto os ruídos, figurando como exemplo a tautologia: “pode ser que sim, mas também pode ser que não”¹⁰¹.

Por isso, o uso de redundância deve ser sempre balanceado no intuito de garantir a correta apreensão da informação pelo receptor das mensagens sem, com isso, transformar-se a si próprio como espécie de ruído¹⁰².

⁹⁸ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 146-148.

⁹⁹ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 149.

¹⁰⁰ Expectativas cognitivas podem ser entendidas como expectativas factuais (consideradas no campo do ser), como, por exemplo, a expectativa de que se eu soltar uma maçã que tenho na mão a mesma irá invariavelmente cair. Se algum dia acontecer de eu soltar a maçã e ela flutuar, necessariamente terei de rever meus conceitos.

¹⁰¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 91

¹⁰² “Consequently the conveying of information at maximum economy and reliability poses the problem of an optimal use of redundancy.” MORIN, Edgar. **Ciência com Consciência**. 82 Ed, Trad. por Maria D. Alexandre e Maria Alice Sampaio Dória. Rio de Janeiro: Bertrand, 2005, p. 307.

2.2.4. ENTROPIA.

A entropia¹⁰³ é outro isomorfismo estudado no âmbito da Teoria Geral dos Sistemas e será aqui trabalhada no sentido de desordem ou desgaste sistêmico decorrente do ruído¹⁰⁴.

Os sistemas homeostáticos (entre os quais os sistemas comunicacionais que dispõem de mecanismos de calibração, ou seja, de retroalimentação negativa, encontram-se em constante luta contra a entropia, combatendo a desordem interna e buscando constantemente, manter seu equilíbrio apesar dos ruídos que necessariamente surgem com as operações desenvolvidas pelo sistema, mormente em se tratando de sistemas dinâmicos.

Antônimo de entropia (medida da desordem), a neguentropia é “a geração de ordem a partir do ruído”, que também pode ser entendida como o efeito proporcionado pelas retroalimentações negativas efetuadas pelo sistema em razão de ruídos internos ou mesmo daqueles recebidos diretamente do ambiente.

É em razão da entropia que todos os sistemas tentem a se desfazer ou, no mínimo, alterar suas condições operativas com o passar do tempo. Como exemplo da aplicação dessa ideia no campo jurídico, podemos citar o fato de que, com a evolução da sociedade, é natural que algo que em um dado momento é pacífico nos tribunais deixe de ser no momento seguinte. Isso é especialmente verdade no Brasil.

A todo o tempo estão a surgir jurisprudências dissidentes que reguladas pelo sistema com o emprego de seus mecanismos internos de retroalimentação, que podem ser negativos (fazendo voltar a valer a jurisprudência original e mantendo a homeostase) ou positivos (quebrando-se o antigo paradigma e firmando-se a jurisprudência em uma nova direção – novo nível homeostático).

Ou seja, nos sistemas dinâmicos complexos, que possuam tanto a capacidade de se autorregular como autoproduzir, a entropia pode figurar tanto

¹⁰³ “As far as I am concerned, the idea of entropy, in this text, is not a physical idea to which I reduce or relate the idea of disorder. It is a thermodynamic idea which leads us to the general physical idea that there is, in the time of our universe, a tendency to change and to dispersion and, in what concerns organized things and beings, to disorganization.” (MORIN, Edgar. **Method: Towards a Study of Humankind**. V1: The nature of nature. Translated by J.L. Roland Belanger. New York: Peterlang, 1992, p. 26).

¹⁰⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 95

como um elemento destrutivo, capaz de destruir o sistema como um todo, como elemento positivo, que pode dar lugar a evolução e regeneração do próprio sistema¹⁰⁵.

É dizer: a crise que decorre da tendência entrópica desses sistemas pode levar os levar, com maior ou menor frequência, a situações nas quais a evolução do ponto de homeostase sistêmica é a única alternativa ao perecimento do próprio sistema.

2.2.5. SISTEMAS CAÓTICOS.

Nenhum sistema é capaz de fornecer segurança suficiente em relação ao resultado de suas operações a ponto de ser classificado como perfeito ou determinista, razão pela qual se pode inferir que todas as operações sistêmicas carregam, em certa medida, alguma contingência. Como já sedimentado em nossas premissas epistemológicas, o sistema do conhecimento deve ser sempre entendido como um sistema aberto¹⁰⁶, tal como proposto por CANARIS.

Todavia, a pragmática nos ensina que apesar de não ser possível atingir um grau absoluto de certeza quanto ao funcionamento dos sistemas, a partir da formação de um sistema de referência comum, é sim possível contar com o adequado funcionamento dos mesmos.

¹⁰⁵ “At the same time, such systems are subject to crises. Every crisis, whatever be its origin, is manifested by a weakness in regulation, that is to say in the control of antagonisms. Antagonisms erupt when there is a crisis; they cause a crisis when they erupt. The crisis reveals itself by transformations of differences into opposition, of complementarities into antagonisms: and disorder permeates a system in crisis. The richer the organizational complexity, the greater the possibility, hence danger, of crisis: the more also the system is able to overcome its crises, indeed to benefit from them for its development.” (MORIN, Edgar. **Method: Towards a Study of Humankind**. V1: The nature of nature. Translated by J.L. Roland Belanger. New York: Peterlang, 1992, p.119-120). No mesmo sentido, BERTALANFFY: “In open systems, however, we have not only production of entropy due to irreversible processes, but also import of entropy which may well be negative. This is the case in the living organism which imports complex molecules high in free energy. Thus, living systems, maintaining themselves in a steady state, can avoid . the increase of entropy, and may even develop towards states of increased order and organization.” (BERTALANFFY, Ludwig Von. **General System Theory: Foundations, Development, Applications**. New York: George Braziller, 1969, p. 30).

¹⁰⁶ Note que o adjetivo ‘aberto’ utilizado para qualificação de sistema, nessa passagem, assume significado distinto do que utilizamos anteriormente, quando da definição do conceito de sistema. Naquela ocasião, o adjetivo aberto foi utilizado para designar a possibilidade de comunicação entre o sistema e seu ambiente, ao passo que, CANARIS o utiliza para denotar a um pressuposto epistemológico que é o da impossibilidade de atingimento de um conhecimento perfeito (imutável).

A título ilustrativo, os sistemas dinâmicos simples são usualmente capazes de apresentar um desempenho adequado, proporcionando os resultados que deles se é de esperar.

Os sistemas dinâmicos complexos, dentre os quais a sociedade e o próprio Direito¹⁰⁷, por outro lado, proporcionam um número muito maior de ruídos e são, ocasionalmente, forçados a buscar um novo nível de homeostase, ou seja, equilibrar-se segundo outros paradigmas que não os originalmente considerados.

No que se refere especificamente ao sistema do Direito, temos na separação dos poderes e nos princípios da segurança jurídica e legalidade sinais do determinismo intentando nos Estados Democráticos de Direito, determinismo este segundo o qual os agentes deveriam saber as consequências jurídicas de seus atos antes de praticá-los.

Essa vocação determinista do sistema jurídico propicia, como nota CRISTIANO CARVALHO, repercussões não somente em sua forma de atuar dos agentes, mas também nos outros sistemas para os quais envia e recebe mensagens:

“Como o direito projeta-se em direção aos demais subsistemas sociais, como emissor de mensagens prescritivas, tenta fazer com que o desenlace desses outros domínios também seja determinista. É o determinismo imposto inter-sistêmico. Pode-se chamar de imposição não mais apenas intra-sistêmica (partes sobre partes, todo sobre as partes, partes sobre o todo), mas inter-sistêmica; o direito é o sistema comunicacional impositior por excelência, por ser o único dotado de coercitividade. (CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 111.)

Dada a impossibilidade de se alcançar uma perfeita previsibilidade de efeitos, surgem então as discussões acerca da aplicação da Teoria do Caos¹⁰⁸ no estudo do Direito, as quais, por não serem objeto específico do presente trabalho, não serão aqui abordadas em profundidade.

Por ‘caos’ entendemos a incerteza e instabilidade inerente às relações entre elementos constantes do sistema e entre os sistemas em si considerados. Portanto,

¹⁰⁷ Não é essa a visão de LUHMANN, a qual apreciaremos quando abordarmos os sistemas autopoieticos no tópico seguinte.

¹⁰⁸ Para um histórico da Teoria do Caos, bem como uma definição das origens do paradigma da dependência sensível das condições iniciais *Ibid*, p.111-121.

a Teoria do Caos é aquela que versa justamente sobre a incerteza relacional, suas causas e efeitos.

Em função desse constante estado de irritação, os sistemas dinâmicos complexos são forçados a lidar com os ruídos gerados por resultados inesperados¹⁰⁹, os quais são processados pelo próprio sistema, que busca neutralizá-los com retroalimentações negativas (caso possua mecanismos calibradores suficientes para tanto).

Ante essas constatações, uma conclusão se torna clara: é impossível prever, no longo prazo, como irá se comportar um sistema complexo. Na verdade, o mesmo pode ser dito dos sistemas simples e, enfim, de todos os sistemas.

Por tomarmos a provisoriedade como predicado de todo o conhecimento (inclusive do conhecimento sobre o funcionamento dos sistemas), somos forçados a aceitar que todos os sistemas são, em certa medida, caóticos.

A questão que entendemos ser relevante não é se um determinado sistema é caótico ou não, mas sim quais medidas de ordem (estabilidade) e caos (instabilidade) são esperadas desse sistema.

No caso do Direito Positivo, sistema comunicativo dinâmico complexo, de conteúdo prescritivo, vertido em um código composto por linguagem, ora técnica ora natural, é fácil notar a existência de vários fatores que contribuem para um estado de caos.

É justamente em razão desta constatação que nos parece sobremaneira relevante o papel desempenhado pela doutrina¹¹⁰ e pela jurisprudência no sentido de fornecer mecanismos de calibração (retroalimentações negativas) suficientemente fortes, bem como construir o sistema de referências que é

¹⁰⁹ Tratando do tema com ênfase no fenômeno de que nos sistemas abertos um mesmo resultado por ser obtido por meio de diversos processos distintos, ou mesmo considerando distintas condições iniciais: "The first is the principle of equifinality. In any closed system, the final state is unequivocally determined by the initial conditions: e.g., the motion in a planetary system where the positions of the planets at a time t are unequivocally determined by their positions at a time t_0 (...) If either the initial conditions or the process is altered, the final state will also be changed. This is not so in open systems. Here, the same final state may be reached from different initial conditions and in different ways. This is what is called equifinality, and it has a significant meaning for the phenomena of biological regulation." (BERTALANFFY, Ludwig Von. **General System Theory: Foundations, Development, Applications**. New York: George Braziller, 1969, p. 40).

¹¹⁰ CF. ÁVILA, Humberto. "A Doutrina e o Direito Tributário" in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 235. ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo." In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29, p. 199.

necessário para que se faça possível o atingimento de uma das principais funções do Direito, que é a de generalização congruente de expectativas normativas.

2.2.6. SISTEMAS AUTOPOIÉTICOS.

A ideia de autopoiese¹¹¹, originalmente desenvolvida pelos biólogos HUMBERTO MATURANA E FRANCISCO VARELA¹¹², pode ser resumidamente explicada como representativa de “um sistema homeostático que produz sua própria organização e cuja virtude essencial é conservar a identidade do sistema ao mesmo tempo em que o faz sofrer transformações indispensáveis à sua sobrevivência”¹¹³.

Neste diapasão, um sistema homeostático pode ser qualificado como autopoietico a partir do momento que é capaz de se diferenciar do sistema no qual está inserido em decorrência de suas próprias operações, as quais passam a ser realizadas com seus próprios elementos¹¹⁴.

Inicialmente trazida para o campo das ciências sociais por NIKLAS LUHMANN, a ideia dos sistemas autopoieticos se difundiu largamente entre sociólogos e juristas, muito embora não tenham sido poucas as críticas de seus criadores quanto à aplicação do conceito de autopoiese fora das ciências biológicas.

LOSANO, reportando uma experiência relatada pelo físico Hein von FOERSTER, dá a real noção dos receios que MATURANA expressava quanto a aplicação inadvertida do termo ‘autopoiese’, que cunhou dentro de um contexto muito específico.

¹¹¹ “Etimologicamente, a palavra deriva do grego *autós* (‘por si mesmo’) e *poiesis* (‘criação, ‘produção’). Significa inicialmente que o respectivo sistema é construído pelos próprios elementos que ele constrói”. (NEVES, MARCELO. **Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2013).

¹¹² CF. MATURANA, H.; VARELA, F. **De máquinas e seres vivos – autopoiese: a organização do vivo**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997.

¹¹³ CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 122.

¹¹⁴ “Antes de mais nada, um sistema autopoietico é um sistema fechado e recursivo, porque ‘aquilo que nele exerce função de unidade não pode ser recebido de fora’ (...) Mas o sistema autopoietico e autorreferencial não é apenas fechado: é também aberto. De fato, os elementos que se autodefinem no interior do sistema têm a função de selecionar os elementos do ambiente a serem importados para o próprio sistema, ou seja, desempenham a função de reduzir a complexidade do ambiente”. (LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 401). Ver também: NEVES, MARCELO. **Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil**. São Paulo: Martins Fontes, p. 60.

“Aconteceu durante um jantar, enquanto todos estavam sentados juntos e falavam das possibilidades da autopoiese. Jantsch tinha a tendência de aplicar a autopoiese a qualquer fenômeno em que aparecesse algo recursivo, ainda que apenas perceptível. Maturana disse: ‘Por favor, caro Erich Jantsch, não faça isso!’. E Jantsch respondeu: “Querido Humberto Maturana, o senhor não entende o que é a autopoiese; eu sei isso melhor!”. Então Maturana ajoelhou-se diante de Jantsch dizendo: ‘Suplico-lhe, por amor a mim, não utilize esse conceito. (LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 407-408).

Mas não foi apenas MATURANA que se insurgiu contra a inesperada difusão do conceito de autopoiese para outras ciências, Varela, co-criador do termo, também teve a oportunidade de expressar sua expressa reprovação pelo uso inadvertido da teoria da autopoiese:

“Como o primeiro modo faço referência ao fato que tem havido repetidas tentativas de caracterizar, por exemplo, uma família como um sistema autopoietico, de maneira que a nação seja aplicada estritamente neste caso. Tais tentativas se fundem, em minha opinião, em abuso de linguagem. Na ideia de autopoiese as noções de rede de perturbações e de fronteira possuem um sentido mais ou menos preciso. Quando a ideia de uma rede de processos se transforma em ‘interações entre pessoas’, e a membrana celular se transforma na ‘fronteira’ de um grupamento humano, incorre-se em abusivos, como indiquei em um comentário crítico que publiquei a respeito. MATURANA, H.; VARELA, F. **De máquinas e seres vivos – autopoiese: a organização do vivo**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997, p. 53, apud ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 144.

Respondendo a tais críticas, LUHMANN dispara:

The first surprise will be that the famous protagonists of operational closure at the level of the general systems theory strongly reject its application to social systems. (...) Why not? The answer is easy. Not being sociologists, these authors think of social systems as consisting of concrete people, individuals with bodies and minds. Of course, it is impossible to admit the closure of social systems which include the reproduction of molecules in cells, or of cells in bodies, or of thoughts in minds, as social operations within the social system. But the mistake simply points out to unexplored possibilities of clarification. We have to be very precise in defining the type of operations which reproduces, within a closed network of its own production, the unity of the social system. This operations can never be defined as the biochemical production of life, nor it can be defined as the reproduction of thoughts within the internal darkness of a conscious system. The operation we are looking for can only be communications. (LUHMANN, Niklas. *Closure & Structural*

Coupling - The differentiation of the Legal System. **Cardozo Law Review**. V.13, 1992, p. 1442).

Voltando-nos para a teoria Lhumanniana, cabe observar que ao contrário da visão Parsoniana (na qual a ideia de sistema advinha exclusivamente de uma construção intelectual)¹¹⁵, LUHMANN trata de sistemas como realidades ontológicas, estritamente empíricas, ou seja, os sistemas existem na realidade, e não como meras construções linguísticas¹¹⁶.

Essa quebra de paradigma em relação às premissas Parsonianas, que inspiraram a maior parte dos estudos acerca do 'sistema jurídico', é apenas uma das razões pelas quais se mostra tão difícil para os juristas apreender a ideia proposta por esse sociólogo alemão.

Anda no campo das particularidades da teoria Luhmanniana dos sistemas autopoieticos, merece destaque o fato de que nessa teoria entende-se que os sistemas não se comunicam com o ambiente por meio de *inputs* e *outputs*¹¹⁷. Deste modo o sistema pode tomar notas de fatos ocorridos no ambiente, mas esses fatos apenas serão considerados como 'informação' para o sistema uma vez que por ele tenham sido processados, ou seja, uma vez que os fatos tenham sido reconstruídos por intermédio de operações internas¹¹⁸.

Outra profunda divergência terminológica entre teoria dos sistemas autopoieticos e as teorias clássicas do sistema jurídico está na forma de diferenciação entre o sistema e seu ambiente, a qual não dá: (i) com base em um determinado elemento que define as relações de pertinencialidade (ex. Constituição) ao sistema; (ii) ou mesmo em princípio informador do sistema (ex. Justiça ou Liberdade); mas sim com base na exclusividade, obtida em função do aumento da complexidade social, na aplicação de um determinado código que visa cumprir uma função social específica.¹¹⁹

¹¹⁵ LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 324.

¹¹⁶ Adotando a premissa de que o sistema observa a si mesmo e que este só é capaz de se diferenciar em relação ao ambiente em quando consegue realizar, continuamente, observações de segunda ordem, Lhumann aponta que caso se queria explicar o fenômeno com base na teoria do conhecimento, dever-se-ia falar em 'operative constructivism'. (LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 79).

¹¹⁷ A teoria autopoietica não rejeita por completo a ideia de *inputs* e *outputs*, mas, ao invés de enxergá-los como mensagens enviadas e recebidas do ambiente, enxerga-os como elementos interiores do próprio sistema, internalizando o '*feedback loop*' da teoria dos sistemas abertos. *Ibid*, p. 79. Ver também *Ibid*, p. 100

¹¹⁸ *Ibid*, p. 112.

¹¹⁹ *Ibid*. p. 103.

As diferenças, conceituais e terminológicas não param por aqui. Como percebido por LOSANO¹²⁰, o que LUHMANN faz, ao construir sua teoria, foi redefinir, 'drástica e explosivamente', os conceitos usados pela sociologia tradicional¹²¹, e, porque não dizer, pela doutrina jurídica tradicional.

Em razão de todas essas particularidades, não trabalharemos aqui com o conceito de autopoiese proposto por LUHMANN, ou mesmo na acepção originalmente empregada por MATURANA e VARELA, mas sim pura e simplesmente para designar as ideias de fechamento operacional e abertura semântica, ideias essas que serão trabalhadas em maior profundidade nos próximos capítulos.

Entendendo por suficiente essa rasteira explanação do que se entende por sistemas autopoéticos, tema que não é objeto central desse estudo e que ainda vai ser aprofundado quando tratarmos da concepção do Direito como um sistema autopoético, passamos agora ao exame do sistema jurídico em si considerado.

¹²⁰ LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – do Século XX à Pós-Modernidade**. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 294.

¹²¹ Esse distanciamento se dá não apenas em relação ao conceito de autopoiese, o qual, por si só, não configura uma revolução científica, dado que é uma inovação relativamente pequena quando considerada como uma especialização dos sistemas dinâmicos complexos, mas sim em função das alterações em vários outros conceitos relevantes para a teoria dos sistemas sociais então existente. Sobre o tema: CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 123.

3. VISÃO SISTÊMICA DO DIREITO.

No campo científico, a sistematização figura como técnica voltada para a redução de complexidades do objeto a ser estudado e, nesse sentido, contribui para facilitar a construção do conhecimento, concatenando ideias e princípios, formando estruturas e especificando funções.

É justamente para facilitar a compreensão, tanto do Direito Positivo quanto da Ciência do Direito, que se mostra útil à busca pela formação de sistemas, por intermédio dos quais conseguimos com mais facilidade tanto delimitar o primeiro quanto para construir o segundo¹²².

Sem a sistematização das normas jurídicas seria praticamente impossível a qualquer cidadão ter uma noção minimamente clara do “dever-ser” predicado pelo Direito, e, assim, restaria por completo prejudicados os desideratos da ordem jurídica¹²³, quer sejam estes entendidos, em uma perspectiva interna, como a regulação do convívio intersubjetivo¹²⁴ ou mesmo, por um prisma externo, de generalização congruente de expectativas normativas¹²⁵.

No mesmo sentido, LARENZ:

A missão do sistema científico é tornar visível e mostrar a conexão de sentido inerente ao ordenamento jurídico como um todo coerente. Para isso, serve a descoberta dos princípios directivos e sua concretização nos conteúdos regulativos, a formação de conceitos determinados pela função e de tipos jurídico-estruturais. Para esse efeito, pressupõe-se sempre que as regras do Direito e os diferentes complexos de regulação estão de facto entre si numa

¹²² Realçando a importância da sistematização descritiva das normas jurídicas, empreendida pela Ciência do Direito: “É neste ponto que a Dogmática (Ciência do Direito em sentido estrito) cumpre papel de extrema relevância, compondo os enunciados frequentemente dispersos em vários corpos legislativos, ajeitando-os na estrutura lógica compatível e apontando as correções semânticas que a leitura contextual venha a sugerir. Com tais ponderações, a comunicação normativa flui mais facilmente do emissor ao receptor, realizando os propósitos da regulação jurídica com mais clareza e determinação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito tributário**. V.1. São Paulo: Noeses, 2011. Tema IV, p. 68).

¹²³ Sobre o tema, CRISTIANO CARVALHO: “Se o Direito é uma ordem normativa, cujos elementos são comandos coativos, a função que lhe é inerente é prescrever condutas. Veja-se que essa função pode ser vista tanto por um enfoque interno quanto por um enfoque externo. O interno, tipicamente positivista e encontrado tanto em Austin como em Kelsen e Hart, é, como vimos, regular o comportamento dos indivíduos em sociedade. O externo pode ser encontrado em LUHMANN, que, como sociólogo que é, vê o Direito externamente, por sua “estabilização de expectativas normativas.” (CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 126).

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Linguagem e Método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 162

¹²⁵ LUHMANN, Niklas. Closure & Structural Coupling - The differentiation of the Legal System. **Cardozo Law Review**. V.13, 1992, p. 1.426.

tal conexão de sentido, quer dizer, que são algo mais do que uma aglomeração de normas particulares baseada na arbitrariedade do legislador ou noutras factores mais ou menos causais. (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 694.)

Assentada a importância de uma visão sistêmica do fenômeno jurídico, passamos, então, a averiguar algumas de suas especificidades e os corolários que dela podemos extrair.

3.1. A IDEIA DE SISTEMA, O DIREITO POSITIVO E A CIÊNCIA DO DIREITO.

Nos valendo da vertente mais tradicional da Teoria ‘Geral’ do Direito¹²⁶, entendemos que o Direito Positivo brasileiro pode ser qualificado como sistema uma vez que deflui de um único fundamento de validade: a Constituição Federal¹²⁷. Nesta medida, é justamente esse o ponto de origem comum à todas as proposições

¹²⁶ Em respeito às críticas de André Folloni, fazemos questão de especificar a parcela da “Teoria Geral do Direito” na qual buscamos inspiração para nosso raciocínio como sendo a de matriz Beckeriana, considerando também os escólios de Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, além de outros grandes mestres que se valem do mesmo instrumental teórico e de cortes epistemológicos semelhantes.

¹²⁷(...) a Constituição ocupa, neste conjunto, o patamar mais elevado, dando fundamento de validade às demais normas jurídicas, pois ela representa o escalão de direito positivo mais elevado. Sobremais, ela dá validade a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 28. Ademais, como nos ensina Heleno Torres, temos que a Constituição é o veículo de institucionalização do poder soberano do povo: “Com a promulgação do texto constitucional, a soberania transfere-se do povo à Constituição, na forma de competências. A partir daí a soberania passa a ser o conteúdo da competência dos órgãos do Estado por ela criados, com regência material plena sobre todo o ordenamento e, por conseguinte, sobre todo o Estado. Na teoria do Estado de Direito os órgãos do Estado não poderiam agir senão em virtude de uma “habilitation juridique” (...) Com isso, os órgãos do Estado exercem parcela do poder emanado do povo e consolidado na Constituição, segundo critérios tipicamente jurídicos, e não mais como exercício de pura força, de crença religiosa ou de tradição e secularidade.” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2º ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2012, p. 160.).

jurídicas que atribui unidade¹²⁸ a ordem jurídica pátria¹²⁹, atribuindo-lhe timbre de homogeneidade¹³⁰ e coerência¹³¹.

Essa concepção, que nos leva a entender que a averiguação quanto à pertinencialidade¹³², ou não, de uma determinada proposição a um dado sistema está intrinsecamente relacionada à possibilidade de sua recondução ao 'centro comum de validade'¹³³ desse mesmo sistema, simplificando o processo de especificação do campo empírico de nossa investigação: o Direito Positivo brasileiro.

A distinção entre 'Direito Positivo' e 'Ciência do Direito' apenas é possível em razão de um corte abstrato, pelo qual se separa o primeiro, cujos elementos são as normas jurídicas¹³⁴, do segundo, que tem por objetivo conhecer, descrever

¹²⁸ Partindo da ideia de unidade do sistema jurídico, Heleno Torres explica que daí decorre a hierarquia normativa, a qual, com base em Riccardo Guastini, seria dividida em: (i) hierarquia estrutural ou formal, entre as normas de competência; (ii) hierarquia material, existente entre as normas que adquirem conteúdo a partir de outras (ex. regulamento adquire conteúdo a partir da lei); (iii) hierarquia lógica, quando uma norma é consequência de outra (ex. normas secundárias de sanção); e (iv) hierarquia axiológica, que se verifica entre normas com preferências valorativas (ex. regras e princípios). TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2º ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2012, p. 96-97.

¹²⁹No mesmo sentido, tratando da cadeia de validade das normas, que permite o reconhecimento da unidade da ordem jurídica: RAZ, Joseph. **The Concept of a Legal System** (An Introduction to the Theory of Legal System). 2º ed. New York: Oxford Clarendon Press, 1997, p. 97.

¹³⁰Note-se que, para PAULO DE BARROS CARVALHO, tal homogeneidade decorre da visão de que o Direito Positivo deveria ser entendido, exclusivamente, como sistema normativo (homogeneidade sintática), fazendo o autor uma distinção entre o 'sistema normativo' e o 'sistema jurídico', o qual, mais amplo que o primeiro, seria composto pelo primeiro e pelas proposições jurídicas de caráter não normativo. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Jurídica**. 3º ed. São Paulo: EDIPRO, 2005, p. 39. Conferir também CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 7ª edição rev. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 55.

¹³¹ Entendemos por 'sistema' uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem, é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si. Quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2006, p. 71

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 7 ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 75.

¹³³ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. 159

¹³⁴ "O corolário natural de tudo quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como, por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas, co-participando da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações lingüísticas portadoras de uma estrutura sintática diversa. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque "princípios" são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influido vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípios e**

e, em certa medida, reconstruir o primeiro¹³⁵. Trata-se de distinção clássica na doutrina, mas que está longe de ser isenta de críticas e a utilizaremos aqui apenas com o intuito de separar o labor hermenêutico do momento da efetiva aplicação do direito, sendo certo que o segundo pressupõe o primeiro.

Em um primeiro momento, pressupondo ser o Direito Positivo um conjunto caótico, a Ciência do Direito assumia que a forma de ordenação dos dados empíricos derivaria exclusivamente do intérprete, que construiria seu sistema a partir da identificação de nexos lógicos entre os conceitos e institutos por ele identificados nos textos legais¹³⁶.

Com a evolução do pensamento jurídico, enxergando a existência de uma ordem interna ao próprio Direito Positivo¹³⁷, esse passou a ser estudado considerando não mais aqueles cânones que eram tidos como válidos para todas as ciências (sistema externo)¹³⁸, mas sim pelo desenvolvimento de novas formas

Sobre princípios na Interpretação do Direito. Disponível em: [http://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/.](http://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/))

¹³⁵ Sobre o tema, GERALDO ATALIBA, ao prefaciar a obra de LOURIVAL VILANOVA intitulada de *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, assevera: “O estudo comprova que o sistema do Direito Positivo não pode equipar-se a um sistema científico em suas propriedades formais: 1. Há conflitos contraditórios de enunciados normativos; 2. Apesar de contraditórios, os enunciados normativos são válidos no sistema (produzem efeitos na ordem do comportamento humano) enquanto o sistema não os meios de eliminar as antinomias; 3. A função específica do sistema jurídico é orientar o processo social do comportamento no sentido da orientação justa, e não a de descrever ou conhecer (em juízos-de-realidade) como de fato ocorre o comportamento inter-humano; 4. A interpretação, que é o ato de conhecer o Direito Positivo, como conjunto de expressões e significado normativo não se exaure em atos lógicos; 5. As vias lógicas que toma a interpretação são recursos comprometidos com valorações (e ideologias) e não puras formas do argumento formalmente válidas; 6. Assim, na analogia, valora-se o semelhante em função do valor da justiça – tratar igualmente o análogo; no argumento *a contrario sensu*, deixa-se de lado a insuficiência da estrutura implicacional em que repousa apela-se para a ideia de que o legislador, ao regular certa classe de casos, quis regular diversamente o não incluído na classe explicitamente indicada; na tese da completude do sistema jurídico, menos que propriedade de um sistema formal, existe a vontade de racionalmente dominar (qualificar) a realidade por meio de normas; há, enfim, um condicionamento sociológico nas teses filosóficas que estão nas bases das teses lógicas. (ATALIBA, Geraldo. Prefácio à obra VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. XVII-XVIII).

¹³⁶ Essa concepção científica foi qualificada como “sistema externo” do Direito, o qual não versava sobre as normas jurídicas em si, mas sim sobre o próprio conhecimento jurídico. Conferir: (i) LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito** – Das origens à Escola Histórica. V1. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 222-225; e (ii) LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – O Século XX**. V2. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 6.

¹³⁷ “Assim, o direito positivo se não é, tende a ser um sistema. Não é um mero agregado de proposições normativas, simples justaposição de preceitos, caótico feixe de normas. A própria finalidade que se tem de ordenar racionalmente a conduta humana sujeita-o às exigências da racionalidade, de que a lógica é a expressão mais depurada.” (VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. 47).

¹³⁸ “O sistema externo tem como objeto a ordenada exposição de determinada matéria; portanto, a teoria geral do sistema externo ocupa-se dos nexos lógicos que ligam as proposições de que consta a exposição. O sistema interno, ao contrário, tem como objetivo a própria matéria, não sua exposição; portanto, a teoria do sistema interno se ocupa dos nexos específicos entre as partes

de aproximação, aperfeiçoando-se o corte metodológico realizado e, assim, chegando ao que se convencionou denominar de “sistema interno”¹³⁹.

O reconhecimento da estrutura hierárquica da ordem jurídica levou a concepção de sistema interno mais difundida no Direito continental europeu e, posteriormente, no Direito brasileiro, que é a concepção kelseniana segundo a qual o sistema jurídico é concebido como um conjunto de normas jurídicas de vários níveis (hierarquia) que encontram em um ponto comum seu critério de pertinencialidade ao sistema (validade).

PAULO AYRES BARRETO, dando foco a essa aproximação do fenômeno jurídico, esclarece:

O direito, assim como outros sistemas normativos, não prescinde de alguns axiomas para tornar-se operacional. Assim é, v.g., em relação à Norma Fundamental. Trata-se de axioma a partir do qual deriva toda a positivação do direito. Nessa trilha, impende reconhecer que não há ordenamento jurídico que se possa estruturar sem a definição de sua hierarquia e o critério de reconhecimento de validade de suas unidades normativas. Hierarquia e validade são dois axiomas do direito posto. (BARRETO, Paulo Ayres. **Ordenamento e Sistema Jurídico** In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord). *Construtivismo Lógico-Semântico*. Vol 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 256).

CANARIS¹⁴⁰, por sua vez, após sintetizar os conceitos de sistema jurídico¹⁴¹ proposto por diversos juristas e filósofos, dentre os quais KANT¹⁴², EISLER¹⁴³,

constituintes de determinada matéria. Em nosso caso, ocupa-se do nexos específico que conecta as normas jurídicas entre si.” (LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito – O Século XX**. V2. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 9-10).

¹³⁹ Note-se que nomenclaturas “sistema externo” e “sistema Interno” fazem parecer que existe algum paralelismo entre suas ideias, o que de fato não ocorre, visto que tratam de campos objetivos distintos: o sistema externo consiste em corte epistêmico voltado para as ciências, de modo geral (aproximando-se de uma ciência do conhecimento); o sistema interno considera um corte epistemológico voltado para a compreensão de um único objeto (ex. o Direito).

¹⁴⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p.2.

¹⁴¹ Deve-se notar que o papel a ser cumprido pela visão sistêmica do Direito para CANARIS é o de contribuir para a plena composição de conteúdo teleológico de uma norma ou de um instituto jurídico o que conduz a interpretá-los como parte do conjunto da ordem jurídica e sobre o pano de fundo das conexões relevantes; e ele serve para a garantia e a realização da adequação valorativa e de unidade interior do Direito(...) *Ibid*, p. 283.

¹⁴² “(...) que caracterizou o sistema como a unidade, sob uma ideia, de conhecimentos variados ou, também como um conjunto de conhecimentos ordenados segundo princípios.” KANT, Immanuel Apud CANARIS (1996), p. 10.

¹⁴³ “(...) define-se sistema: 1, Objetivo: um conjunto global de coisas, processos ou partes, no qual o significado de cada parcela é determinado pelo conjunto supra ordenado e supra-normativo (...) 2, Lógico: uma multiplicidade de conhecimentos, unificada e prosseguida através de um princípio, para um conhecimento conjunto ou para uma estrutura explicativa agrupada em si e unificada em

SAVIGNY, STAMMLER, BINDER, HEGLER, STOLL e CONG, conclui pela existência de características que emergem de todas as definições, sendo estas a ordenação¹⁴⁴ e a unidade¹⁴⁵.

Vale frisar que o sistema proposto por CANARIS¹⁴⁶ deve ser entendido como uma ‘ordem de valores’¹⁴⁷ veiculada por meio de princípios gerais, em especial o princípio da justiça, o qual assume uma significação diferente em cada ordenamento¹⁴⁸.

Feita essa advertência, a unidade do sistema jurídico proposta pelo mestre alemão seria observada por meio dos princípios gerais de uma dada ordem jurídica, a partir dos quais se poderiam inferir os valores por ela prestigiados, em relação aos quais caberia a Ciência do Direito o papel de atribuir, sempre que possível, coerência, por intermédio de uma ‘adequação valorativa’¹⁴⁹.

Muito embora, como se pode observar, a proposta de sistematização deste grande jurista não seja idêntica à aqui adotada, especialmente no que se refere ao

termos interiores lógicos, como o correspondente, o mais possível fiel, de um sistema real de coisas, isto é, de um conjunto de relações das coisas entre si, que nós procuramos, no processo científico, “reconstruir de modo aproximativo.” EISLER, Rudolf, APUD CANARIS (1996), p.10.

¹⁴⁴ A ‘ordenação’, para CANARIS, derivaria do princípio da justiça material de cada sistema, a qual poderia ser deduzida a partir de seus princípios gerais, e faz com que tanto o legislador quando o juiz precisem, sempre que possível, proceder a adequação valorativa (compatibilização) das normas por eles aplicados, CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p. 18.

¹⁴⁵ “No que respeita, em primeiro lugar, à ordenação, pretende-se com ela – quando se recorra a uma formulação muito geral, para evitar qualquer restrição precipitada – exprimir um estado de coisas intrínseco racionalmente apreensível, isto é, fundado na realidade. No que toca a unidade, verifica-se que este fato modifica o que resulta já da ordenação, por não permitir uma dispersão numa multitude de singularidades desconexas, antes devendo deixa-las reconduzir-se a uns quantos princípios fundamentais”. *Ibid*, p.11.

¹⁴⁶ Nesse sentido, ataca a ideia de unidade do sistema jurídico como derivada da ‘cadeia de validade’ que ligaria todas as normas a uma última, que as outras atribuiria validade, entendendo ser impossível tal vinculação e predicando que tal aglutinação se daria por meio dos princípios gerais unificadores e significantes, os quais dificilmente deixam estatuir na forma de previsões normativas, assumindo uma feição, em regra, mais flexível. *Ibid*, p. 81.

¹⁴⁷ *Ibid*, p. 86

¹⁴⁸ Após explicar que o mestre alemão apenas aceita que a abertura do sistema se dê nos limites dos enunciados linguísticos positivados, DERZI explica o pensamento sistemático de CANARIS como sendo uma ideia de “(...) adequação valorativa, ordenação e unidade interior da ordem jurídica. Rejeita qualquer outra ideia de sistema que não seja interpretativa para a constituição da decisão judicial concreta e o conceitua a partir das ideias de adequação valorativa e da unidade interior da ordem jurídica. O sistema é ordem axiológica e teleológica, cuja unidade está dirigida pelos grandes e prioritários princípios como justiça e segurança jurídica.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito tributário. In. FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2013, p. 405.

¹⁴⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996.. 279).

fundamento da unidade sistêmica¹⁵⁰, entendemos válida essa breve exposição de seu pensamento para reforçar a ideia de que mesmo em propostas de sistematização com traços distintos, ao menos duas características comuns costumam ser atribuídas ao sistema jurídico, quais sejam: unidade e a necessidade de coerência¹⁵¹.

A coerência, por sua vez, não é a mesma para o Direito Positivo e para a Ciência do Direito. O primeiro é regido por uma lógica deôntica¹⁵², razão pela qual a coerência que dele se pode esperar é a de que uma norma nunca será válida e não válida simultaneamente. É dizer, o Direito Positivo é coerente na medida em que uma norma é válida ou não válida, não havendo qualquer área intermediária.

Já a Ciência do Direito, composta por proposições descritivas, é regida por uma lógica alética (verdadeiro/falso), nos oferecendo uma coerência material acerca do seu objeto de estudo, transformando os enunciados normativos do Direito Positivo em um conjunto de proposições coerentes (não contraditórias) entre si¹⁵³.

3.1.1. SISTEMA JURÍDICO COMO SISTEMA COMUNICACIONAL

O conhecimento depende da linguagem e, para tornar-se intersubjetivo, da comunicação¹⁵⁴. O mesmo se pode dizer acerca das proposições normativas que

¹⁵⁰ Como já exposto, entendemos que a unidade do sistema jurídico decorre do elemento comum que liga todas as normas, princípios e valores juridicamente prestigiados: a Constituição Federal.

¹⁵¹ NORBERTO BOBBIO, parte dos ensinamentos de DEL VECCHIO, para o qual haveria uma tendência natural das normas jurídicas serem compreendidas sistemicamente, considerada a necessidade de coerência lógica que as levaria a aproximar-se daquelas que são com elas compatíveis ou complementares e excluírem aquelas que com ela não fossem compatíveis, para concluir que 'sistema' equivale à "validade do princípio que exclui a incompatibilidade das normas". Com isso, caso seja constada a incompatibilidade entre duas normas do sistema, uma delas, ou mesmo ambas, devem ser eliminadas. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 75-80.

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Linguagem e Método**. edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 163.

¹⁵³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico Semântico)**. 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 100.

¹⁵⁴ Cabe destacar que a definição de 'comunicação' que adotamos nesse trabalho, considerando a proposta de JAKOBSON, não é compatível com a de LUHMANN, para quem: "Communication cannot be defined as communicative action because this would require the unthinkable: an actor without body and mind. And it cannot be defined as transmission of messages or information because this would presuppose non-transmitted codes and shared frames from which information is selected. In any case, communication should not be thought of as including something – the repertoire of

compõem o Direito Positivo. É com base nessas constatações que a doutrina jurídica¹⁵⁵ passou a enxergar o Direito como um sistema comunicacional¹⁵⁶, reconhecendo o grande enriquecimento teórico oferecido por essa nova forma de compreensão de seu objeto de estudo.

Nesta medida, o processo de positivação tem início com a produção de mensagens normativas gerais e abstratas espedidas por órgão habilitado (emissor), com base na linguagem escrita (canal) e segundo os pressupostos do direito posto (código)¹⁵⁷.

Assim sendo, tornam-se pertinentes ao Direito, ou melhor, à sua interpretação e aplicação, todas as considerações tecidas no capítulo anterior acerca dos sistemas de comunicação.

Por fim, é importante lembrar que entendemos o Direito como parte do fenômeno social, ou seja, parte integrante da sociedade, que, entendida como conjunto universal dos atos de comunicação (sistema autopoietico de primeira ordem), passa a figurar como ambiente no qual o 'subsistema' do Direito (sistema autopoietico de segunda ordem) opera e se reproduz.

possibilities from which information is selected – that is not communicated. Rather, communication seems to be an emergent reality of its own, a kind of autopoietic network of operations which continually organizes what we seek, the coincidence of self-reference (utterance and external reference (information). Communication comes about by splitting reality through a highly artificial distinction between utterance and information, both taken as contingent events with ongoing process that recursively uses the results of previous steps and anticipates further ones.” (LUHMANN, Niklas. Closure & Structural Coupling - The differentiation of the Legal System. **Cardozo Law Review**. V.13, 1992, p. 1.423-1.424).

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Linguagem e Método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 167.

¹⁵⁶ Resumindo o conceito de 'comunicação' em LUHMANN, RÔMULO FIGUEIRA NEVES aponta que este seria composto apenas por três elementos: informação, participação e compreensão, que figurariam como três operações distintas de diferenciação onde, em cada uma delas, uma escolha seria realizada. “Como informação, o sistema pode utilizar qualquer estímulo que exista e que lhe seja possível observar, selecionar dentre os diversos estímulos existentes, apropriar-se e dotar de sentido, a partir dos elementos internos de organização do sistema. O Segundo elemento do processo comunicativo, a participação, representa um comportamento que notifica o sistema e os elementos internos que uma informação foi selecionada anteriormente. Essa notificação pode ocorrer intencionalmente ou não. O terceiro elemento, a compreensão, ocorre quando é observada a diferença entre a informação e a enunciação; então, é atribuído um sentido a esta diferença a partir do próprio repertório disponível do sistema. Com a compreensão, todo o processo se completa e há a geração de mais um elemento que será incorporado ao repertório interno do sistema. Esse novo elemento torna-se pressuposto para a formação de novos elementos.” (NEVES, ROMULO FIGUEIRA. **Acoplamento Estrutural, Fechamento Operacional e Processos Sobrecomunicativos na teoria dos sistemas sociais de Niklas LUHMANN**. 2005. Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Sociologia da Faculdade de Filosofia da Universidade de São Paulo, p. 24-25).

¹⁵⁷ Ibid, p. 167

3.2. DIREITO COMO SISTEMA AUTOPOIÉTICO

A visão de unidade do Direito adotada nesse trabalho, como já adiantado, se contrapõe a uma visão funcionalista Luhmanniana¹⁵⁸, segundo a qual o critério de diferenciação entre o sistema jurídico e seu ambiente estaria na exclusividade detida por esse para aplicação de seu código (lícito/ilícito) por intermédio de seu próprio programa, permitindo que exista unidade ainda que não exista hierarquia no sistema¹⁵⁹.

Logo de partida, já se pode observar que a proposta de um sistema jurídico autopoietico, tal como pensado por LUHMANN¹⁶⁰, não se mostra compatível com as premissas adotadas nesse trabalho¹⁶¹. Por esta razão, adotaremos apenas parcialmente as propostas teóricas do autor, na medida em que as mesmas possam ser compatibilizadas com o corte epistemológico aqui realizado.

Isso porque, mesmo ciente das várias particularidades terminológicas e conceituais da teoria sistêmica de LUHMANN, em especial na vertente posteriormente adotada por TEUBNER¹⁶², a escola do Construtivismo Lógico Semântico¹⁶³ nela busca bases para qualificação e descrição do sistema jurídico como autopoietico: operacionalmente fechado e cognitivamente aberto¹⁶⁴.

¹⁵⁸ Uma vez que a unidade e diferenciação do sistema jurídico não se dariam em razão de uma norma de reconhecimento, ou de um fundamento único de validade (ex. Constituição), mas sim em razão da exclusividade na aplicação do código lícito/ilícito. Cf. LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 103.

¹⁵⁹ Contrary to what logicians require and differently from what Kelsen assumed, the unity of the legal system is not an operative assumption of the legal system. Such unity cannot be understood as either a principle or a norm. (...) The unity is reproduced with each operation, if successful, just as the unity of a living system is reproduced by the exchange of cells. (...) Therefore, law does not need a hierarchical structure for its operations, which would have the function of guaranteeing the unity of the law by referring to a supreme norm (the basic norm), a supreme law (the constitution) or a supreme instance. (...) The unity is replaced by, 'represented' by the reference to the binary code". *Ibid*, p. 103.

¹⁶⁰ *Ibid*, p. 93.

¹⁶¹ Seja com as premissas epistemológicas, a partir da qual entendemos que sistemas apenas podem ser formados a partir da linguagem, que torna possível a cognição e a própria 'construção' desses, seja com a visão de unidade normativa do sistema jurídico, que entendemos decorrer do fundamento único de validade das normas que integram o sistema (a Constituição Federal).

¹⁶² TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Trad. e Pref. José Engracia Antuens. Lisboa: Fundação Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. 53.

¹⁶³ Que é a vertente na qual Paulo de Barros Carvalho se baseia para classificar o direito como um sistema autopoietico, Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Interpretação dos Fatos Jurídico-tributários e os Avanços da Interdisciplinaridade**. In TORRES, Heleno Taveira (Coord) Direito tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

¹⁶⁴ Cabe notar que o fechamento operacional proposto por LUHMANN não encerra o isolamento do sistema em relação ao ambiente, como se vê: "Neither reality nor the causal relevance of the

Nessa medida, o sistema jurídico se diferenciaria do meio no qual está inserido (sistema social) em decorrência de seu fechamento operacional, que pode ser definido como sua capacidade de se autodeterminar, aplicando com exclusividade seu código (lícito/ilícito¹⁶⁵) com base em seu programa (Direito Positivo) aos eventos transcorridos no meio social.

Outra forma de expressar essa ideia (unidade), mais frequentemente utilizada pelos juristas, é afirmar que o fechamento operacional do Direito ocorre uma vez que uma norma, seja ela individual e concreta ou geral e abstrata, para ser considerada como jurídica, precisa poder ser reconduzida à norma basilar do ordenamento jurídico, que é a Constituição Federal. Ou seja, normas jurídicas apenas podem ser criadas com lastro em outras normas jurídicas.

Por exemplo, uma autoridade fiscal pode constituir um crédito tributário com o lançamento do tributo, o que apenas é possível pois existe norma no ordenamento outorgando a tal autoridade competência para tanto. O mesmo pode-se dizer da capacidade de um particular de criar normas jurídicas por meio de contratos, o que apenas é possível em razão da ordem constitucional existente, que garante aos indivíduos a liberdade de contratar.

É em função dessa propriedade, verdadeira condição de sobrevivência do sistema jurídico, que se pode afirmar ser esse dotado de auto-referibilidade, possuindo a capacidade de se autoproduzir e desenvolver a partir de operações recursivas a elementos internos do próprio sistema, gerando sentido e aplicando seu código por meio de processos comunicativos vinculados ao seu repertório particular.

Nesse ponto, há convergência parcial entre a proposta de LUHMANN e a ideia de sistema adotada nesse trabalho, uma vez que essa auto-referibilidade figuraria como uma especialização¹⁶⁶ das características de auto-regulação (sistemas dinâmicos) e de auto-produção (sistemas complexos).

environment is denied (otherwise one could not even talk about difference, differentiation, etc). Operative closure means only that the autopoiesis of the system can be performed only with its own operations". (LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 381).

¹⁶⁵ Uma releitura do código seria: conduta é passível de sanção/conduta não passível de sanção.

¹⁶⁶ Sobre o tema, CRISTIANO CARVALHO lembra que a visão positivista moderna do direito, originalmente expressa por Kelsen e, em um segundo momento, por Alf Ross, H.L. Hart e Norberto Bobbio, já entende o direito como capaz de se auto-produzir e auto-regular, razão pela qual não figura como uma "revolução tecnológica", mas apenas um enriquecimento teórico da construção positiva do Direito. CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 132.

Após essa breve exposição da formulação sociológica de fechamento operacional do Direito, passamos para a Teoria 'Geral' do Direito, onde destacamos o pensamento de ALFREDO AUGUSTO BECKER, mormente em relação à ideia de 'atitude mental jurídica'¹⁶⁷, que representa a necessidade de o jurista distinguir o significado dos conceitos e institutos jurídicos dos dados pré-jurídicos que lhes deram origem¹⁶⁸. Ora, se uma norma apenas pode ser criada em decorrência de outras normas, nos parece lógico que o conteúdo da primeira deve ser, em alguma medida, conformado pelo conteúdo dessas últimas.

Destarte, temos que a geração de sentido (criação das normas jurídicas) se dá por meio de um fenômeno recursivo (sentido de uma norma deve ser gerado a partir do sentido de outro elemento do sistema jurídico), de onde concluímos que a atribuição de significação aos vocábulos constantes na lei deve se dar, ao menos a princípio, valendo-se de significações derivadas da própria lei.

Havendo mais de uma significação para um termo dentro do próprio Direito, caberá ao intérprete selecionar e justificar a utilização, ou não, de alguma dessas significações.

Isso não impede que sentidos sejam gerados por meio de uma referência externa (hetero-referência), mas apenas implica dizer que esta não é a regra, pelo contrário, em existindo uma significação jurídica própria para um dado termo, a atribuição de sentido diverso ao mesmo termo deve ser justificada pelo intérprete¹⁶⁹.

Em uma de suas raras incursões acerca da hermenêutica jurídica, LUHMANN¹⁷⁰, contrariando a proposta de BECKER, que estudaremos mais à frente

¹⁶⁷ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 42-49.

¹⁶⁸ *Ibid*, p. 83-84.

¹⁶⁹ O mesmo ocorre quando existem múltiplas significações no campo do Direito para um mesmo termo, ou seja, cabe ao intérprete também justificar a seleção de uma significação e o consequente afastamento das demais.

¹⁷⁰ "In essence there is no difference whether the reference to external norms (ethical criteria, conventions, local customs of certain professions, etc.) or to areas of knowledge (state of the art, state of scientific knowledge). Whether such reference is to be found or not needs careful consideration from case to case, since it does not follow directly from the mere use of terminologies (bona fides, loyalty and good faith, reasonable practice), which are current outside law where they take on more moral significance. One must assume that the contrary is the case. The same applies to reference to areas of knowledge (state of the art, state of scientific knowledge). Here too it is not enough if only words are used (such as 'risk') which are also used in other sciences. If, however, law encounters a scientific reference it is forced by internal conditions to pay attention to research findings or to a scientific presentation of data. This can also be the case without a specific reference. If there are actuarial statistics on morality, a judge can no longer rely exclusively on his discretion in assessing life expectancies." (LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 114).

quando falarmos da intertextualidade interna do Direito, assinala que esses reenvios externos, quando verificados pelo intérprete, teriam o condão de vinculá-lo, figurando como engastes semânticos capazes de fazer com que alterações havidas em outras ciências tenham, dentro dos limites admitidos pelo ordenamento jurídico, reflexos na construção de sentido das normas jurídicas.

Por essa razão, tomando como premissa a unidade do sistema jurídico (tal como proposta nesse trabalho), que implicaria em um conjunto coerente (não contraditório) e dotado de auto-referenciabilidade, concluímos que as significações dos termos utilizados no discurso jurídico, em regra, devem ser construídas (ou reconstruídas) a partir do próprio ordenamento jurídico¹⁷¹.

Tal característica não acarreta o isolamento hermético do sistema jurídico em relação ao meio social¹⁷² no qual está inserido. Como um dos paradoxos apresentados pela teoria da autopoiese, é justamente este fechamento normativo¹⁷³ que garante a possibilidade de abertura cognitiva do sistema jurídico. Em outras palavras, significa dizer que o sistema jurídico está aberto a irritações provenientes do meio.

Como exemplo, dentro da proposta luhmanniana, podemos citar a eventual ocorrência de um inadimplemento contratual. Muito embora esse evento, transcorrido no mundo dos fatos, também possa ser apreendido por outros sistemas sociais, como o moral e o econômico, caso tal inadimplemento enseje um questionamento judicial, ou mesmo uma discussão acerca da existência, ou não, do direito de não cumprimento do contrato, esses fatos comunicativos serão integrantes, única e exclusivamente, do sistema jurídico e terão como objetivo a aplicação do código lícito/ilícito, que deve se dar nos moldes previstos por seu próprio programa.

¹⁷¹ “Se, de fato, em determinados casos, o legislador tributário sentiu a necessidade, ao referir-se a um instituto civilístico, de modificar-lhe o conteúdo, para fins fiscais, isso não pode senão significar duas coisas: uma, que a referência deve ser entendida exatamente à categoria indicada: a outra, que na ausência de derrogações específicas ou qualificações por parte do legislador tributário, o significado a ser atribuído à expressão jurídica acolhida na formulação da norma é aquele que lhe é próprio.” (BOSELLO, Furio. “A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas.” In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 46)

¹⁷² LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 80.

¹⁷³ O fechamento normativo, além de compreender o fechamento operativo, importa reconhecer o fechamento do Direito em relação a Moral, ou seja, implica que a validade das normas jurídicas não depende da moralidade da mesma, bem como que a moral não pode ser utilizada, salvo quando assim previsto pelo próprio direito, como instrumento conformador de sentido das normas jurídicas. *Ibid*, p. 107-109.

Assim sendo, o inadimplemento contratual, considerado apenas como evento transcorrido no universo da experiência, não seria elemento integrante do sistema jurídico, e nem funcionaria como um *input* para a sua operacionalização.

Apenas as comunicações voltadas para a aplicação do código lícito/ilícito¹⁷⁴ em relação a esse mesmo evento integrariam o aludido sistema e, como tais comunicações, desde sua origem, já lhe pertenceriam, também não haveria de se falar em *input*, mas tão somente em perturbação ou irritação proveniente do meio¹⁷⁵.

Outra metáfora que exemplifica a forma pela qual os sistemas jurídico e econômico interagem pode ser encontrado na doutrina de CELSO FERNANDES CAMPILONGO:

Se, em vez do sistema econômico e do sistema político, imaginarmos uma mesa de bilhar e um jogo de mata-mata, composto de bolas pretas, de um lado, e bolas vermelhas, de outro, poderemos visualizar exemplificativamente o “jogo” entre os “sistemas”. O jogo de bilhar não faria o menor sentido se as bolas de uma cor jogassem as bolas da cor oposta para fora da mesa. O jogo também não faria o menor sentido se uma boa rompesse, perfurasse ou envolvesse a outra. O jogo, igualmente, não faria sentido se as bolas pretas jamais tocassem nas bolas vermelhas. O jogo de mata-mata só tem sentido se, o tempo inteiro, bolas pretas e vermelhas estiverem em atrito, se uma for atraída pela outra. É isto que constrói o jogo de bilhar, a constante atração de uma bola pela outra. Essa atração pressupõe que uma bola não queria ocupar, sozinha, a mesa inteira, ou que uma bola não queria jogar a outra para fora da mesa. É característico da sociedade moderna que tenhamos sistemas diferenciados de funções e que o direito desempenhe uma função distinta da função da economia e distinta da função da política. (...) Diferentemente do sistema econômico, o sistema jurídico trabalha com binário comunicativo apto a levar adiante outro tipo de enlace comunicativo. O binário comunicativo do direito é o binário conforme/desconforme ao direito, legal e ilegal, lícito e ilícito (...). Em larga escala, é disso que depende tanto a ideia de segurança jurídica quanto a ideia de Estado de Direito.

Portanto, o direito opera com critério distinto da economia. O problema não é ter ou não ter, o problema é saber se a conduta, o ato, a propriedade, o contrato, a escritura, são lícitos ou ilícitos, legais ou ilegais, juridicamente procedentes ou improcedentes. Esse é o tema da conversa e o objeto da decisão no núcleo das operações do sistema jurídico. Se tomarmos o sistema jurídico

¹⁷⁴ LUHMANN, Niklas. Closure & Structural Coupling - The differentiation of the Legal System. **Cardozo Law Review**. V.13, 1992, p. 1.428.

¹⁷⁵ (...) there is no input of legal communication into the legal system because there is no legal communication whatsoever outside the legal system” (LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 100).

como uma das bolas do nosso jogo de bilhar exemplificativo, a bola dos juristas é constituída pela diferença legalidade e ilegalidade, distinta da diferença própria da economia. (CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Função social do notariado: confiança e imparcialidade**. São Paulo: Saraiva, 2014, p.121-124).

Agora, em uma redundância consciente, reproduzindo a ideia acima na formulação que é realizada dentro da corrente do Construtivismo Lógico-Semântico, temos que o Direito Positivo (seja civil, comercial ou tributário), ao incorporar os “dados” do mundo dos fatos ou mesmo de outras ciências, recorta a realidade (camadas de linguagem de onde são extraídos os dados brutos que servem de insumo para a produção das normas jurídicas) e assume, para seus fins, não aqueles “dados” em si considerados, mas sim o fruto da deformação¹⁷⁶ ou do recorte desses, que ocorreu quando da juridicização dos mesmos.

Neste particular, entendemos que, quando da criação ou alteração do Direito Positivo, os vocábulos empregados pelo legislador podem assumir conotações, efeitos e implicações distintas daquelas existentes nos ramos do conhecimento de onde derivam ou mesmo em relação ao uso comum e popular.

Além disto, ao menos em princípio, essas novas significações (mesmo que não sejam efetivamente novas – ex. o vocábulo tenha sido empregado em seu sentido e alcance original), em regra, tornam-se apartadas de sua significação de origem tão logo passem a assumir significação própria na camada linguística do Direito, em especial por intermédio da jurisprudência.

Apenas quando determinado órgão, eleito pelo sistema como competente para expedição de proposições jurídicas dentro de um delimitado espaço semântico, exerce sua competência, colhendo “dados brutos” das demais camadas de linguagem que compõem a realidade (economia, política, sociologia, etc) e atribuindo-lhes efeitos jurídicos, é que tais “dados brutos” são inseridos no ordenamento¹⁷⁷ jurídico. Uma vez inseridos, estes ganham roupagem e significação jurídica, que passaria a ser independente da significação original.

¹⁷⁶ “A praticabilidade e a certeza do Direito Positivo exigem que na construção da regra jurídica, seja deformada e transfigurada a matéria-prima (as diretrizes, resultados, etc) fornecidas pelas ciências pré-jurídicas. E esta deformação e transfiguração é obtida mediante o emprego de múltiplos e interessantíssimos processos que, em seu conjunto, formam a Arte (“técnica”) de elaboração do Direito Positivo.” BECKER, Alfredo Augusto. 2013, p. 84.

¹⁷⁷ Assim como PAULO DE BARROS CARVALHO e PAULO AYRES BARRETO, empregamos ‘ordenamento jurídico’ como sinônimo de ‘sistema jurídico’. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 7 ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 53. e BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 254.

Em razão dessa postura epistemológica com relação ao Direito, não nos parecem aceitáveis posicionamentos como os de RICARDO LOBO TORRES, que afirma ser a Constituição Tributária invariavelmente aberta e interdisciplinar, além de concluir ser o Direito inseparável da “Ética, da Política, da Economia, Linguística, etc”¹⁷⁸. O Direito, apesar de ser um fenômeno cultural, e como tal de manter inarredáveis vínculos com as demais camadas do todo social, possui como uma de suas características a possibilidade de criar sua própria realidade, com suas ficções, presunções e conceitos, como se verá adiante.

3.3. ELEMENTOS DO SISTEMA JURÍDICO: A NORMA JURÍDICA E OS JUÍZOS CATEGÓRICOS

Já tendo sido indicado que entendemos como fator de unidade do sistema jurídico, em si considerado, o nexos de derivação que todas as proposições jurídicas guardam com a Constituição Federal, bem como a natureza eminentemente instrumental do Direito¹⁷⁹, estudaremos aqui as normas jurídicas como elementos nucleares do Direito Positivo, tendo em vista serem elas os mecanismos de controle das condutas intersubjetivas.

Figurando como espécie do gênero proposições prescritivas, matéria a partir da qual se constrói o sistema jurídico, as normas jurídicas figuram como juízos deônticos, onde “se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S1 deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir a conduta C ante outro sujeito S2”¹⁸⁰.

Nos escólios de PAULO DE BARROS CARVALHO, as normas jurídicas são formadas por uma estrutura lógica na qual a uma dada hipótese se atribui uma certa consequência¹⁸¹.

¹⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. “**Sistemas Constitucionais Tributários**” In. NOVELLI, Flávio Bauer (corrd.) Tratado de Direito tributário brasileiro. V. II. T. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 110-111.

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009, p. 34.

¹⁸⁰ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. 51. EROS GRAU, a seu tempo, conceitua norma jurídica como “preceito abstrato, genérico e inovador – tendente a regular o comportamento social de sujeitos associados – que se integra no ordenamento jurídico”. GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 235

¹⁸¹ “Os termos hipótese e consequência representam, na norma jurídica, a mesma função da “prótase” e da “apódose” na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da lógica. À “prótase” designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência

Versando acerca do mesmo tema, mas adotando uma aproximação inspirada na doutrina de Pontes de Miranda, MARCOS BERNARDES DE MELLO propõe que as normas jurídicas se configuram como proposições por meio das quais se estabelece que uma vez transcorrido um fato ou conjunto de fatos (= suporte fático), devem lhe ser atribuídas certas consequências jurídicas no plano intersubjetivo (= efeitos jurídicos).¹⁸²

Na clássica teoria kelseniana, segundo a qual o critério que distingue o Direito dos outros sistemas prescritivos de condutas humanas é a coercibilidade implementada com o apoio do aparato estatal, as normas jurídicas deveriam ser entendidas como possuindo dupla dimensão: (i) a norma primária, compreendida como o juízo hipotético em razão do qual se aplica a sanção – “dado A, deve ser S”¹⁸³; e (ii) a norma secundária, entendida como a norma de comportamento que, caso descumprida, dá ensejo ao antecedente hipotético da norma primária¹⁸⁴ - “dado A, deve ser C”¹⁸⁵.

Analisando a proposta acima, PAULO DE BARROS CARVALHO registra seu caráter eminentemente funcional, justificando os dissensos doutrinários quanto à classificação de quais normas deveriam ser tidas por primárias ou secundárias

prevista na “apódose”. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de uma certa consequência, imputada à realização do fato previsto na “prótase” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, p. 51).

¹⁸² MELLO, Marcos Bernardes de de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 13 ed, p. 20.

¹⁸³ Onde A é o antecedente normativo e S é a sanção culminada para tal antecedente”.

¹⁸⁴ Ao bem da verdade, Kelsen chega a afirmar que a norma secundária seria de todo supérflua, tendo em vista ser nada mais que uma derivação lógica da primeira. “Caso se diga também que o dever jurídico “deve” ser excetuado, então esse “dever ser” é, por assim dizer, um epifenômeno do “dever ser” da sanção. Tal noção pressupõe que a norma jurídica seja dividida em duas normas separadas, dois enunciados de “dever ser”: um no sentido de que certo indivíduo “deve” observar certa conduta e outro no sentido de que outro indivíduo deve executar uma sanção no caso de a primeira norma ser violada. Um exemplo: não se deve roubar; se alguém roubar, será punido. Caso se admita que a primeira norma proíbe o roubo, é válida apenas se a segunda norma vincular uma sanção ao roubo, então, numa exposição jurídica rigorosa, a primeira norma é, com certeza, supérflua.” KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Estado e do Direito**; Tradução de Luiz Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 86.

¹⁸⁵ Onde A é o antecedente normativo e C é a conduta desejada pelo ordenamento. Cabe ainda ressaltar que em publicações póstumas Kelsen indicou ter alterado sua leitura do fenômeno, tendo ele próprio reconhecido o erro ao inverter a ordem das normas, sobre o tema, consultar o capítulo 35 da obra *General theory of norms*, p. 142, Oxford: Clarendon, 1991, traduzida por Michael Hartney. Marcos Bernardes de Mello, por sua vez, reconhece com reservas essa alteração de postura do grande mestre de Viena, indicando desconfiança com relação ao trabalho que foi publicado após sua morte. MELLO, Marcos Bernardes de de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 13 ed, p. 34-35.

em razão das diferentes perspectivas pelas quais os juristas se aproximavam do fenômeno¹⁸⁶.

Nessa medida, posições como a de HANS NAWIASKY, A. THON E LOURIVAL VILANOVA que invertem os conceitos de norma primária (entendida como a norma que estabelece a conduta desejada) e norma secundária (entendida como a norma sancionatória) teriam por base uma leitura dirigida pelo aspecto temporal, uma vez que entendem que a norma sancionatória só seria aplicável uma vez não observado um determinado comportamento (que, logicamente, antecede a sanção).

Tendo em vista não terem tais classificações maior relevância prática para o objeto dessa pesquisa, expomo-las apenas para indicar que seguiremos na linha sugerida por LOURIVAL VILANOVA e, mesmo sem adotarmos a teoria egológica do Direito, tomaremos emprestada a formulação de CARLOS COSSIO, que aceitando o caráter duplo das normas jurídicas, propôs que essas sejam compreendidas por intermédio de juízos disjuntivos¹⁸⁷, ao invés de juízos hipotéticos.

A norma completa seria então dividida em uma endonorma (entendida como o comportamento desejado pela ordem jurídica) e uma perinorma (onde se estipula a sanção para a adoção de comportamento diverso daquele pretendido pela endonorma).

Acatamos essa sugestão, que no bem da verdade é muito próxima da formulação de Kelsen, por entender ser mais conveniente trabalharmos com uma estrutura que permita resumir em uma única formulação lógica a dupla face das normas¹⁸⁸.

As normas jurídicas dividem-se, em normas de conduta, que regulam diretamente as condutas intersubjetivas e normas de estrutura¹⁸⁹, as quais “dirigem-

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, p. 41-44.

¹⁸⁷ Sobre o tema, Lourival Vilanova “(...) tem-se, na teoria egológica da norma, num esquema mínimo: “dado A, deve-ser B, ou dado não-B deve ser S”. O ponto que nos interessa é anotar que as duas proposições normativas relacionam-se pela disjunção *ou*, uma das duas constantes lógicas do esquema formal (as duas constantes são a cópula proposicional “dever-ser” e a disjunção proposicional)”. (VILANOVA, **Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997, p. 88).

¹⁸⁸ O que não nega a estrutura hipotético-condicional das normas, apenas reformulando sua formulação lógica, como observado por Lourival Vilanova. *Ibid*, p. 89-90.

¹⁸⁹ “Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como normas para produção de normas jurídicas: quer dizer,

se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.”¹⁹⁰.

Outra particularidade das normas jurídicas é que, dada a feição cultural e humana do Direito¹⁹¹, essas apresentam também um maior ou menor conteúdo axiológico, que é representado simultaneamente pelo simbolismo que uma formulação jurídica encerra para a sociedade como um todo e pela propriedade de concretizar valores e princípios positivados.

Uma norma que determine um prazo de pagamento, por exemplo, tende a possuir baixo conteúdo valorativo, já uma proposição normativa que determine dever ser estabelecida a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre a produção de bebidas mais onerosa do que aquela aplicável a medicamentos, por exemplo, carrega consigo valores caros ao ordenamento, bem com dá concretude a princípios constitucionais como o da igualdade e da seletividade em função da essencialidade.

Nessa medida, as normas jurídicas, ou seja, os juízos hipotéticos que se constroem a partir do texto do Direito Positivo, desempenham papel chave sob a perspectiva axiológica, uma vez que são elas o instrumento para concretização da pauta axiológica prestigiada pelo sistema jurídico na qual se inserem

Considerada a natureza instrumental e estabelecida a estrutura lógica das normas jurídicas (hipótese e consequência), torna-se simples diferenciar essas formulações das demais proposições jurídicas que compõem o sistema jurídico,

como as normas que regulam os procedimentos da regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.” (BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Universidade de Brasília: Brasília. 10^o ed. 1999. P; 45).

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 18^o ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 136-137.

¹⁹¹ “(...) o fenômeno jurídico, na sua inteireza, desenvolve-se em três dimensões: (a) Dimensão política, na qual a comunidade jurídica valora os fatos da vida, quando os considera relevantes para o relacionamento inter-humano, edita norma que passa a regulá-lo em suas consequências no plano jurídico (...) Essa a dimensão axiológica do direito, porque nela atuam como elementos-guias os valores e princípios jurídicos. (...) (b) Dimensão normativa. Aqui o direito passa a ser tratado apenas, em razão de comandos, consubstanciados nas normas jurídicas, tais como postas no mundo, despregadas do legislador, na sua pura expressão normativa. (...) (c) A dimensão sociológica; ‘A regra jurídica somente se realiza quando, além da coloração, que resulta da sua incidência, os fatos ficam efetivamente subordinados a ela’. (MELLO, Marcos Bernardes de de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 13 ed, p. 14-15).

que são os juízos categóricos¹⁹², onde se inserem as proposições atributivas qualificativas, ou seja, que determinam o sentido e a extensão dos institutos e categorias jurídicas.

Como exemplo desse tipo de proposição jurídica podemos citar o artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁹³, que dispõe acerca do conceito de tributo, o artigo 40 do Código Civil¹⁹⁴ e mesmo o artigo 2º da Constituição Federal¹⁹⁵.

Tais proposições, muito embora não se voltem primariamente para o regramento de condutas intersubjetivas, são críticas para o funcionamento da ordem jurídica, uma vez que por meio delas o Direito cria sua própria realidade, seus institutos e conceitos, os quais são posteriormente selecionados empregados por normas jurídicas, seja na formulação do antecedente ou do conseqüente normativo.

Uma advertência é necessária. Tomando por base as premissas epistemológicas que adotamos, é certo que o texto do Direito Positivo apenas possui significação uma vez que esta é atribuída pelo intérprete. Por mais que palavras possam ter um significado acontextual, com um maior ou menor grau de vagueza e indeterminação¹⁹⁶, é certo que o sentido dos dispositivos deriva sempre de um processo hermenêutico permeado por tomadas de decisão quanto a

¹⁹² “São proposições do tipo: ‘amanhã será segunda-feira’, ‘esse país é uma república’, ‘tais pessoas são comerciantes’, ‘a maioria se completa aos vinte e um anos de idade’ etc. Quem, porventura, poderá descumprir a proposição que estabelece a maioria aos vinte e um anos? Efetivamente, ninguém. Isso não quer dizer, todavia, que proposições dessa natureza deixem de ter caráter jurídico. Significa, apenas, que não têm índole normativa, porque não são juízos hipotéticos, em que se associa determinada condição a uma consequência. São, como vimos, juízos categóricos que completam a ordem jurídica, pois somente os juízos hipotéticos não são suficientes para a vida e o regular funcionamento do Direito. De certo, não faria senso admitir que as normas jurídicas estabelecessem direitos e deveres, portanto, relações jurídicas, referentes a comerciantes, sem que se saiba, de modo categórico, o que a própria ordem jurídica entende por comerciante.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, p. 56-57).

¹⁹³ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁹⁴ Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

¹⁹⁵ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

¹⁹⁶ “Qualquer que seja a estratégia escolhida para a transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionam na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando sua aplicação for posta em dúvida; terão o que se tem chamado de textura aberta. Até aqui temos apresentado isso, no caso da legislação, como uma característica geral da linguagem humana; a incerteza nas zonas limítrofes é o preço a pagar pelo uso de termos classificatórios gerais em qualquer forma de comunicação referente a questões factuais. Usadas dessa forma, as línguas naturais, como o inglês, tem uma textura irredutivelmente aberta. (HART. Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. SETTE-CÂMARA, Antonio de Oliveira (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 166)

atribuição de significação a diversos termos, conceitos e expressões por eles veiculados.

Nessa toada, temos que um mesmo dispositivo pode ser lido como uma norma ou como um juízo categórico. O mesmo pode se dizer de um plexo de dispositivos, que lidos em conjunto podem ser formulados de uma ou outra forma¹⁹⁷.

Daqui por diante, utilizarmos a ideia de juízo categórico para nos referir a proposições extraídas do Direito que tenham por objetivo qualificar e definir categorias e institutos jurídicos. Com relação as proposições que estabelecem competências, por razões de ordem prática (facilidade de construção textual), empregaremos a expressão “normas atributivas de competência”¹⁹⁸.

3.3.1. O JUÍZO SUBSUNTIVO.

Tomando por base a estrutura das normas jurídicas, entendemos que o mecanismo apropriado para sua aplicação é o da subsunção¹⁹⁹, por meio do qual diante de um dado fato social, ou de sua transcrição em linguagem competente, buscam-se as consequências jurídico-normativas a ele imputadas.

Esse processo nada tem de mecânico ou matemático. Antes de mais nada, temos que a hipótese ou antecedente normativo é, na grande maioria das vezes, o

¹⁹⁷ Exemplo interessante extraímos da doutrina de Miguel Reale, que assevera: “Afirmamos que uma norma jurídica enuncia um dever ser porque nenhuma regra descreve algo que é, mesmo quando, para facilidade de expressão, empregamos o verbo ser. É certo que a Constituição declara que o Brasil é uma República Federativa, mas é evidente que a República não é algo que esteja aí, diante de nós, como uma árvore ou uma placa de bronze: aquela norma enuncia que ‘o Brasil deve ser organizado e compreendido como uma República Federativa’. Esta, por sua vez, só tem sentido enquanto se ordena e se atualiza através de um sistema de disposições que traçam os âmbitos de ação e de competência que devem ser respeitados pelos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.” (REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 95-96).

¹⁹⁸ Não ignoramos aqui as diferentes propostas de segmentação do sistema jurídico em normas de conduta e normas de estrutura, contudo, como entendemos normas jurídicas como sendo compostas por um juízo condicional hipotético voltado para regulamentação da convivência social, não adotaremos aqui tal divisão. Sobre o tema, consultar: MÂNICA, Fernando Borges. **Normas de Estrutura e Normas de Conduta: Fundamentos da Dicotomia**. Revista Bonijuris, ano XXIII, n. 574, v. 23, n. 9, p. 16-20, set. 2011.

¹⁹⁹ O conceito de subsunção ora adotado é aquele proposto por Kant, no qual “Em toda subsunção de um objeto só num conceito, a representação do primeiro deve ser homogênea àquela do segundo, quer dizer, que o conceito deve encerrar aquilo que é contido no objeto que motivou a subsunção. Em verdade é isso o que se entende quando se diz que um objeto está contido em um conceito.” (KANT, Emmanuel. **Teoria da Razão Pura**. Tradução: J. Rodrigues de Meringe, p. 71. Disponível em www.psb40.org.br/bib/b25.pdf).

produto da conjunção de uma série de critérios (elementos seletores de características), os quais podem derivar de juízos categóricos formulados a partir de um ou diversos dispositivos, ou mesmo de formulações propositivas repletas de vocábulos vagos ou imprecisos²⁰⁰.

Encarando o tema sob a ótica filosófica, KANT esclarece que a subsunção se dá sempre por intermédio de um juízo subjetivo, processo esse que não é capaz de ser apreendido pela lógica geral. É por essa razão que o grande filósofo alemão aponta que o juízo de subsunção, pelo qual se afirma que dado objeto (ex. fato social) se enquadra em uma dada regra (ex. antecedente normativo) é um dom particular, que se exerce, mas que não se pode apreender²⁰¹.

Não vamos aqui abordar a problemática de definir se o antecedente normativo transcorre diretamente no mundo da experiência ou apenas é caracterizado no momento em que um dado evento é transcrito para linguagem competente. Ou seja, se o fato jurídico nasce imediatamente a partir da experiência social ou apenas no campo linguístico-comunicacional do Direito.

Fato é que uma vez que o jurista ou aplicador do Direito se depara com um dado fato (ou conjunto deles), primeiro se faz necessário pensar se o mesmo se amolda (subsume) a alguma hipótese normativa, para então determinar as consequências jurídicas imputadas pelo ordenamento a tal hipótese. Aqui mais uma vez nos valem do juízo disjuntivo que fizemos referência acima, segundo o qual “dado A, deve-ser B, ou dado não-B deve ser S”.

Considerando o acima exposto, temos que:

- (i) O Direito, tomado como fenômeno cultural, é composto por uma série de proposições (normativas e categóricas), permeadas por valores

²⁰⁰ “Realmente, pode haver o concurso de um milhão de fatos para que surja determinado efeito. Entretanto, a lei prevê apenas o resultado, como se fora a expressão de um simples acontecimento. No plano pré-jurídico, têm importância os fatos que engendraram o resultado a que a lei dá relevância. Para o Direito, apenas a consequência de todos aqueles fatos é que será cogitada, e, ainda assim, na exata medida em que puder subsumir-se nalguma hipótese normativa.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009, p. 130).

²⁰¹ “Um médico, um juiz, ou um publicista podem ter em sua mente magníficas regras patológicas, jurídicas ou políticas, ao ponto de parecerem ter uma ciência profunda, e, no entretanto, falharem com a maior facilidade na aplicação dessas regras; ou porque lhes falte o julgamento natural, sem faltar-lhes por isso o entendimento, e que, se eles vêm bem o geral “in-abstracto”, são incapazes de decidir se um caso está aí contido “in concreto”, seja porque não estão exercitados nesta espécie de julgamentos por exemplos e negócios reais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009, p. 69).

sociais, que derivam sua validade do elemento que dá unidade ao sistema jurídico, que no Brasil é a Constituição de 1988.

- (ii) A estrutura lógica das normas jurídicas (“dado A, deve-ser B, ou dado não-B deve ser S”) apenas serve para explicitar o modelo operativo das normas jurídicas, não tendo nem a pretensão nem a aptidão de afastar a subjetividade que é própria do juízo de subsunção²⁰².
- (iii) Os fatos jurídicos figuram como a concretização de hipóteses normativas, que podem caracterizar-se pela ocorrência de um único evento ou a convergência de um sem número de acontecimentos, aos quais o sistema jurídico imputa consequências normativas.

Com lastro nessas premissas, entendemos que o juízo pelo qual se subsume²⁰³ um dado evento a uma hipótese normativa, construída a partir do processo hermenêutico que se desenvolve a partir do Direito Positivo, suas regras, princípios e juízos categóricos, não é um processo mecânico, uma vez que é permeados por elementos subjetivos, tais como valores e princípios, inerentes ao próprio Direito Posto.

Ainda sobre o tema PAULO DE BARROS CARVALHO resume a construção do ‘fato jurídico’ como a “constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do Direito, assim como de acordo com os limites semânticos firmados pela norma geral e abstrata”²⁰⁴.

Já tendo explicitado a visão sistêmica do Direito que adotamos nesse trabalho, bem como exposto os elementos que entendemos compor esse mesmo sistema, passamos a uma análise acerca das possíveis modalidades de

²⁰² Não se trata de equação matemática, mas sim de representação lógica que visa estruturar o raciocínio que precisa ser empreendido pelo jurista para fins de aplicação do direito.

²⁰³ Versando acerca do processo subsuntivo na perspectiva semiótica, Clarice Oertzen: “O processo de subsunção tem um caráter abduutivo, na medida em que se apresenta inicialmente como uma proposta que deve ser confirmada pela autoridade da lei, pelo editor normativo. Seja qual for a forma de sua manifestação (manifestação de imperatividade, complementaridade), uma confirmação é aquilo que confere imperatividade a norma, aquilo que reflete o seu cometimento, na qualidade de seu interpretante. Ou seja, uma incidência normativa é uma relação que perdura no tempo durante período suficiente para que ambos os comunicadores manifestem-se a respeito de qual norma entendem ser aplicável a um caso concreto” (ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latim, 2005. P 61).

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Poesia e o Direito – O legislador como poeta: Anotações ao pensamento de Flusser. In. HARET, Florance. CARNEIRO, Jerson. (coords) **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p.75

estruturação do pensamento a serem empregadas para a compreensão/construção das proposições jurídicas, a tipológica e a conceitual.

3.3.2. DEFINIÇÃO DE TIPOS E CONCEITOS.

Para abordarmos esta matéria, faz-se necessário, primeiro, estabelecer as significações com as quais empregaremos os signos “tipo” e “conceito”²⁰⁵, notadamente em função do grande descompasso doutrinário existente a respeito.

Para a maior parte da doutrina moderna, o signo “tipo” é empregado para designar as abstrações ricas em notas referenciais ao objeto, cujas particularidades seriam a fluidez e a renunciabilidade a seus elementos constitutivos. Nesta acepção os tipos seriam estruturas permeáveis ao meio no qual estão inseridas, devendo ser considerados como flexíveis e graduais, decorrendo o seu sentido da totalidade de suas características, que devem ser consideradas como um todo.

Logo, o tipo representaria uma média, a normalidade de significação que decorreria de um certo dado da realidade, sendo admissível a existência de especificidades e particularidades, conquanto estas não se transfigurem em anormalidade²⁰⁶. Neste diapasão, os tipos seriam estruturas capazes de estar sempre atualizadas em relação à realidade, posto que se interrelacionariam com esta.

²⁰⁵ Para diferenciarmos o significado do signo “conceito” daquele que atribuímos ao signo “termo”, nos valem dos ensinamentos de EROS GRAU: “(i) A cada conceito corresponde um termo; este – o termo – é o signo linguístico do conceito; assim, o conceito, expressado no seu termo, é coisa (signo) que representa outra coisa (seu objeto); o conceito, na concepção aristotélica, está referido, pela mediação do termo (signo do conceito), a um objeto. (ii) Os conceitos jurídicos não são referidos a objetos, mas sim a significações; não são conceitos essencialistas. (iii) O conceito – essencialista ou não – é produto da reflexão, expressando uma suma de ideias. (iv) O conceito essencialista, expressado, é o signo de uma outra coisa, seu objeto é a coisa; está no lugar da coisa; é o primeiro signo do objeto. (v) o conceito jurídico, expressado, é o segundo signo de um primeiro signo: a significação da coisa (coisa, estado ou situação); está no lugar não da coisa (coisa, estado ou situação), mas da significação atribuível – ou não atribuível – à coisa (coisa, estado ou situação). (vi) Assim, os conceitos jurídicos são signos, ou seja, signos de significações atribuíveis – ou não atribuíveis – a coisas, estados ou situações. A exposição assim desenvolvida voltava-se ao desnudamento da falácia dos “conceitos indeterminados”. É que a indeterminação a que nos referimos, na hipótese, não é dos conceitos jurídicos (ideias universais), mas de suas expressões (termos); logo, mais adequado será referir-nos a termos indeterminados de conceitos, e não a “conceitos (jurídicos ou não) indeterminados”. (GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 193-194).

²⁰⁶ TORRES, Ricardo Logo. O Princípio da Tipicidade no Direito tributário, in RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito tributário**. Rio de Janeiro: Quartier Latin. 2008. , p.137

O tipo não seria passível de definição, sendo apenas possível de ser apreendido por intermédio de sua descrição. Tomada esta posição, resta-nos concluir pela impossibilidade de uma tipicidade fechada, tal como pretendeu ALBERTO PINHEIRO XAVIER²⁰⁷, visto que a aproximação tipológica seria fundamentalmente aberta.

Em contrapartida, faremos uso do signo “conceitos” para aludir as abstrações tidas como rígidas e fechadas, que recortam a realidade a partir da eleição de notas irrenunciáveis²⁰⁸, apresentando traços rígidos, embora sujeito a um certo grau de indeterminação, para a delimitação de seu conteúdo e possibilitando sua aplicação por meio do processo de subsunção do fato ao conceito.

Possuindo capacidade de abstração substancialmente superior à oferecida pela construção tipológica, a conceituação permite uma potencial simplificação na construção das regras jurídicas, uma vez que a subsunção de um dado elemento ao conceito apenas se opera se todos os traços irrenunciáveis estiverem presentes.

Ocorre que essa simplificação está substancialmente atrelada ao grau de clareza e determinação dos traços distintivos dos conceitos, os quais podem variar substancialmente, dando lugar a conceitos com maior e menor grau de indeterminação²⁰⁹. Temos uma representação dessa medida de indeterminação

²⁰⁷ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1978. Apud TORRES, Ricardo Lobo, 2008.

²⁰⁸ Larenz, referindo-se ao que chama de conceitos abstratos, os descreve como “formados de notas distintivas que são desligadas, abstraídas dos objetos em que aparecem e, na sua generalização, são isoladas, separadas tanto umas das outras como em relação aos objetos a que sempre estão ligadas de um modo determinado(...) Isto quer dizer: o pensamento abstracto apreende um objeto da experiência sensorial – por exemplo, uma determinada planta, um determinado animal, um determinado edifício – não na plenitude concreta de todas as suas partes e das suas particularidades, como todo único, mas só na medida em que nele sobressaem propriedades particulares ou notas, que considera como gerais, desligadas da sua união com outros e assim, isoladas. Das notas presentes, isoladas deste modo, formam-se de imediato conceitos que tornam possível subsumir a elas todos aqueles objetos que apresentem todas as notas recolhidas na definição do conceito – qualquer que seja sua definição concreta. Mediante a eliminação de notas particulares podem ser formados conceitos de mais elevado grau de abstração aos quais se podem subsumir todos aqueles que lhe estão subordinados”. (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º ed. Lisboa-PT. Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 624-625).

²⁰⁹ Mais uma vez, nos valem dos escólios de EROS GRAU, que após expor as diversas etapas de discussões doutrinárias mantidas com CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, arremata que apenas os ‘conceitos tipológicos’, aqui tratados como tipos, podem ser verdadeiramente indeterminados: “São tidos como ‘indeterminados’ os ‘conceitos’ cujos termos são ambíguos ou imprecisos, especialmente imprecisos -, razão pela qual necessitam ser complementados por quem os aplique. Neste sentido, são eles referidos como ‘conceito’ carentes de preenchimento com dados extraídos da realidade. (...) Quando se trate de conceito aberto por ambiguidade o seu preenchimento é procedido também mediante a consideração do contexto em que inserido – o que de qualquer forma, não deve obscurecer a verificação de que, sempre, é da participação no jogo de

dos critérios conceitos quando imaginamos um núcleo de significação claro circundado por uma área de penumbra²¹⁰.

Um exemplo clássico da doutrina para distinção entre a forma tipológica e a forma conceitual da representação de ideias²¹¹ é formulado por intermédio da hipótese de se indagar qual é o tamanho médio de uma camisa. Em uma visão tipológica, poder-se-ia dizer que o tamanho médio é aquele que se ajusta bem a maior parte dos clientes, ficando um pouco largo para alguns e um tanto apertado para outros, mas, bem ou mal, serviria razoavelmente bem na maioria. Já se buscássemos um conceito de tamanho médio, diríamos que são aquelas camisas que tem um comprimento “X” e uma largura “Y”.

Ademais, salientamos que a descrição do que se tem por conceitos indeterminados é muito próxima, em termos pragmáticos, daquela utilizadas para descrição de tipos, qual seja “têm um núcleo rígido e um halo incerto, indeterminado ou ainda por determinar”²¹².

Neste particular, cabe ressaltar que ainda sejam descritos pela doutrina de forma muito semelhante, há particularidades entre a estruturação conceitual

linguagem, no qual inserido o termo (este, sim, indeterminado – como sempre sustentei – seja por ambiguidade, seja por imprecisão) do conceito que decorre a possibilidade de o compreendermos, procedendo ao seu preenchimento. (...) Deveras, a questão da indeterminação dos conceitos se resolve na historicidade das noções – lá onde a doutrina brasileira erroneamente pensa que há “conceito indeterminado” há, na verdade noção, que se desenvolve a si mesma por contradições e superações sucessivas”. (GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 198).

²¹⁰ “Por conceito indeterminado entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso devemos considerar tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores: 50 KM, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. (...) E com mais razão se pode dizer que o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de “assassinato” (“homicídio qualificado”), “crime”, “ato administrativo”, “negócio jurídico”, etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um núcleo conceitual e um halo conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo conceitual.” (ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista. 7 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1996. Pp. 208 e 209.).

²¹¹ Elencando os traços distintivos entre tipos e conceitos, RICARDO LODI aponta que: “(a) o conceito é fechado, o tipo aberto; (b) o conceito se revela pela soma rígida dos elementos distintivos, enquanto o tipo por uma totalidade graduável e aberta ao conjunto de fatos; (c) o conceito se subsume, a partir da igualdade entre ele e o conjunto de fatos; o tipo se corresponde com o fato por uma relação de semelhança; (d) o conceito é definível, o tipo descrito; (e) para a adequação dos fatos em relação ao conceito, todas as notas distintivas devem estar presentes, no tipo algumas delas podem faltar; (f) o tipo é concreto; o conceito é abstrato” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade e Tipicidade no Direito tributário**. Rio de Janeiro: Quartier Latin. 2008. , p.205-206).

²¹² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: Fato Gerador e Tipo**. São Paulo: Quartier Latin. 2009, p. 214.

(indeterminada) e a tipológica. Quando se diz haver um “conceito indeterminado” se busca exprimir a ideia de que os traços distintivos do conceito (que são rígidos, quando como tal considerados) têm um certo grau de vagueza ou obscuridade, já que invariavelmente são construídos por intermédio da linguagem²¹³.

Destarte, atinge-se um núcleo rígido e um halo obscuro, mas em decorrência da impossibilidade de se expurgar por completo a vagueza e polissemia congênita aos signos linguísticos utilizados para definição dos critérios (que são rígidos) de inclusão e exclusão conceitual.

De todo modo, uma vez firmadas (consensualmente) as significações destes signos, estes critérios assumem o maior grau de objetividade possível e são, tal como eram ainda quando indeterminados, imprescindíveis para o conceito.

Já quando se fala de um núcleo rígido e um halo obscuro em uma aproximação tipológica, o que se tem é uma significação que perfeitamente se adapta a certos dados da realidade, mas não tão claramente a outros²¹⁴. Contudo, conforme a realidade for sendo alterada, o tipo também será alterado, razão pela qual é tido como flexível ou móvel²¹⁵.

Uma última diferenciação que há de ser mencionada é a que se refere operacionalização de formulações tipológicas e conceituais quando consideradas no contexto normativo. Ao passo que as últimas bem se amoldam ao juízo subsuntivo, sobre o qual falamos acima, as primeiras são aplicadas por meio de juízos de correlação, nos quais se verifica o quanto uma dada situação de fato se adequa a um determinado tipo, idealmente considerado.

Aqui cabe apenas lembrar que, como anteriormente exposto, o processo subsuntivo, considerado em sua real dimensão, nada tem de mecânico e que uma de suas fundamentais etapas reside no reconhecimento e qualificação da matéria fática, processo esse que, por óbvio, se opera por intermédio da avaliação do grau de semelhança entre um dado fato e a situação descrita no antecedente normativo.

²¹³ GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires, EUDEBA, 1985, p. 47-51.

²¹⁴ Se dissermos que um homem que tem 2,40 metros de altura é alto, ninguém irá discordar. Já se dissermos que um homem de 1,8 metros também é alto, pode haver alguma discordância (vai depender do referencial adotado para a comparação).

²¹⁵ Quando pedimos um filé a

Sendo assim, não nos parece haver diferença relevante entre o processo de correlação e o processo subsuntivo, visto que ambos têm por objetivo a comparação entre o 'fato' e a 'norma'²¹⁶.

Feita a distinção entre as espécies de proposições que compõem a linguagem do Direito Positivo, consideradas na perspectiva estática²¹⁷ e explicadas as principais modalidades de pensamento que podem ser utilizadas por tais proposições, vamos agora analisar as características do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, onde buscaremos analisar qual dessas modalidades é mais adequada para fins de construção de sentido das normas constitucionais de outorga de competência tributária.

²¹⁶ “A contraposição entre tipo e conceitos ‘com referência do método de aplicação do Direito’ implica a existência de casos jurídicos nos quais uma assim chamada subsunção conceitual possa ser efetuada. Essa subsunção inicial – e hoje esta tese é praticamente incontestada – não ocorre nunca, pois há um abismo entre ser e dever ser. A relação entre hipótese de incidência da lei e conjunto de fatos exige sempre um juízo sobre a realidade que exclui a objetivação por meio de conceitos determinados e é efetuada por meio de uma assimilação entre a hipótese de incidência e o conjunto de fatos. Afinal de contas, a mencionada correlação é uma característica importante da aplicação do Direito, que poderia conduzir a um pensamento tipológico, mas não uma particularidade da aplicação de um tipo.” (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 186). Ainda sobre o tema, Daniel Serra Lima: “Outra crítica apontada seria quanto à afirmação de que a abertura do tipo acarretaria a irrestringibilidade dos seus elementos distintivos, o que tornaria simplesmente impossível a apreensão de significado. De fato, essa irrestringibilidade dos elementos constitutivos do tipo é apenas ilusória, dado o já mencionado caráter convencional da linguagem. Se eu entro em um restaurante e peço ao garçom um “bife à cavalo” e ele me traz um pedaço de carne sem ovo frito em cima posso afirmar que ele se equivocou. A irrestringibilidade dos elementos não é absoluta, e não pode dispensar um (ou mais) elemento(s) essenciais ao objeto.” (LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Definição, Concretização e Evolução das Normas de Competência Tributária**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 16).

²¹⁷ Aqui empregamos o vocábulo estático na definição Kelseniana, e não estamos nos referindo a significação atribuída ao vocábulo quando tomado sob a perspectiva da teoria dos sistemas. “(...) podemos distinguir uma teoria estática e uma teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito em seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico, em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento.” KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p.80.

4. CARACTERÍSTICAS DO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Qualificamos o Subsistema Constitucional Tributário como o conjunto de normas relativas à matéria tributária que se pode extrair da Constituição da República e do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias. Tal grupamento normativo teria, portanto, uma homogeneidade determinada em função da natureza lógica das entidades normativas e do tema para o qual estas se voltam²¹⁸.

Em relação a este subsistema, uma primeira ressalva que se faz necessária é que, apesar da topografia constitucional, este não se restringe ao Capítulo I do Título VI da Carta Magna (Sistema Tributário Nacional), tendo em vista existir uma multiplicidade de normas de cunho tributário dispersas ao longo da Constituição.

Outra ponderação pertinente nesta aproximação é que este subsistema forma com o ordenamento jurídico (ordem total na qual está inserido) um todo harmônico e coerente, e tem como um de seus desideratos a concreção do princípio da segurança jurídica²¹⁹.

Delineada a significação com a qual empregamos a expressão “Subsistema Constitucional Tributário”, em especial a feição meramente didática do destaque

²¹⁸ “Atribuem-lhe [subsistema constitucional tributário] unidade duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte – a norma hipotética fundamental – e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo, no que concerne à matéria que lhes dá conteúdo. Mantêm, entre si, relações de coordenação horizontal, situadas que estão no mesmo plano da escala hierárquica, tecendo, com idêntico status de juridicidade, a rede do subsistema. Ainda que nele seja maior a incidência das regras de estrutura, não faltam aquelas que se dirigem, frontalmente, à disciplina da conduta, exprimindo-se, prescritivamente, nos modais deônticos permitido, obrigado e *proibido*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 18^o ed. São Paulo: Saraiva. 2007).

²¹⁹ Neste sentido, Heleno Torres: “Como o princípio da segurança sempre foi considerado como um princípio implícito do Estado de Direito”, consagrado como expressão de certeza jurídica (*nullum tributum sine lege*), pode-se afirmar, com convicção, que o Sistema Tributário deve ser concebido como um permanente esforço de concretização do conteúdo essencial do princípio da segurança jurídica.” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2011). Na mesma linha, PAULO DE BARROS CARVALHO assinala que: “Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado das medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhes são subordinadas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 18^o ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p.149).

deste grupamento de normas em relação ao todo orgânico no qual estas se incluem, passamos a análise de suas características.

As primeiras particularidades deste subsistema, facilmente notadas quando da comparação entre a Constituição brasileira e as demais, são a sua analiticidade, prolixidade e complexidade. Ao passo que a grande maioria das constituições ocidentais lançam mão de poucos dispositivos para tratar da matéria tributária, abrindo amplo espaço de conformação para a legislação infraconstitucional, a nossa é repleta de dispositivos, regras, exceções, princípios e valores expressamente contemplados.

Com isso, apesar das inúmeras tentativas de apropriação direta de pensamentos doutrinários e mesmo de tendências jurisprudenciais alienígenas em matéria tributária por parte de uma parcela dos juristas nacionais, mostra-se de clareza solar a necessidade de exame da adequação ou mesmo do cabimento destas doutrinas e jurisprudências face ao nosso texto magno, que é dotado propriedades tão particulares.

Sobre o tema, Sacha Calmon, após um breve estudo do Direito comparado:

O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

Primus – os fundamentos do Direito tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios;

Secundos – o Direito tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

*Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais. (COELHO, Sacha Calmon Navaro. **Curso de Direito tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 47-48).*

Apesar da Constituição de 1988 ser a mais extensa em matéria tributária de nossa história, é bem verdade que as constituições anteriores também davam grande relevo ao tema, de modo que a “constitucionalização” do Direito tributário pode ser encarada como fazendo parte de nossa tradição jurídica.

Indo em diante, temos que o fato da Constituição designar um procedimento especial e mais gravoso²²⁰ para sua alteração, bem como explicitar a existência de cláusulas pétreas²²¹ em seu bojo, torna ainda mais restrita a liberdade de que dispõe o legislador infraconstitucional, ou mesmo o Poder Constituinte derivado, em matéria tributária.

4.1. DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Da minuciosa²²² e rígida repartição de competências tributárias²²³, onde se encontram inclusive a forma e limites para criação de tributos não previstos no próprio texto constitucional, se podem extrair, dentre outros, o corolário de que todas as hipóteses de exercício do poder de tributar que competem às pessoas políticas de direito público interno se limitam àquelas expressamente inculpidas na Constituição.

GERALDO ATALIBA já teve a oportunidade de apontar que o método de positivação das competências tributárias empregado na Carta de 1967, o qual denomina de “hirta distribuição de faculdades tributárias”:

(...) implícita consagração da permissibilidade expressa, como condição do exercício da tributação, decorre necessariamente a inflexibilidade total do sistema. As finalidades da rigidez da discriminação de rendas são: obviar a bitributação jurídica – o que conseguiu amplamente – assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas e evitar conflitos de competência tributária.

²²⁰ Sendo necessária votação em dois turnos, com um quórum qualificado de 3/5 de cada uma das casas do Congresso Nacional para a edição de uma Emenda Constitucional. (art. 60)

²²¹ Destacamos que sequer pode ser alvo de Emenda Constitucional qualquer proposta tendente à (i) abolir a forma federativa de estado; (ii) voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes e (iv) os direitos e garantias individuais. (art. 60, §3º)

²²² Sobre o tema, Sacha Calmon reconheceu como particularidade de nosso ordenamento aquilo de denominou de nominação dos impostos e contribuições, indicando que: “(...), as taxas e contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas políticas, titulares do poder de tributar, de forma genérica e comum, e, os impostos, de forma privativa e discriminada. Como corolário lógico, temos que os impostos são enumerados pelo nome e discriminados na Constituição um a um. São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são indiscriminadas e são atribuídas em comum às pessoas políticas.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**, 9ª Edição, Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 37/38.)

²²³ Ao empregarmos o termo “competência tributária” estaremos nos referindo tão somente à competência outorgada as pessoas políticas de direito público para instituir tributos, por meio de lei.

(ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24).

Tércio Sampaio Ferraz Junior²²⁴ depreende de tais características que o Subsistema Constitucional Tributário foi estruturado como um meio organizacional da própria forma federativa do Estado e, sendo este um dos princípios fundamentais sobre os quais se funda o ordenamento jurídico brasileiro, assevera o autor não ser dado ao Poder Constituinte derivado desfigurar os tributos já discriminados na constituição, ou mesmo alterar o sistema de participação no produto da arrecadação dos tributos.

Ainda, com base no fato de que o próprio texto constitucional, em seu artigo 154, I, reconhece a existência de fatos geradores e bases de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, Ferraz Júnior assevera que o constituinte originário elegeu “como fator discriminante de competência um perfil próprio de cada imposto, localizado no fato gerador e na base de cálculo”²²⁵.

Reconhecendo limitações à amplitude do Poder Constituinte derivado, Paulo Ayres Barreto²²⁶ afirma que os direitos e garantias individuais, implícitos e explícitos, estão protegidos contra a revisão constitucional.

Com essa perspectiva, defende o mestre paulista que existem fortes argumentos para afirmar inconstitucionais eventuais emendas que criem novas competências impositivas tributárias, especialmente quando estas novas competências não observarem a não-cumulatividade ou se voltarem para fatos geradores e bases de cálculo próprias dos impostos já previstos na Constituição.

No campo empírico/pragmático, todavia cabe lembrar que o subsistema em apreço, especialmente no que se toca a discriminação das competências tributárias, já foi significativamente alterado (ex. EC 03/93 e EC 55/07), sem que tais alterações tenham sido declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

²²⁴ FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. Direito Constitucional, - Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado de Direitos Humanos e Outros Temas. São Paulo, Manole, 2007. P 348-349.

²²⁵ Na mesma linha, ROQUE CARRAZZA: “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª Edição, Malheiros, São Paulo, 2006, p. 495-496)

²²⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Direito Constitucional: teoria geral da constituição, Clémerson Merlin Cléve, Luis Roberto Barroso (Organizadores). Emenda Constitucional. V1. São Paulo, Manole, 2007, p.

Contudo, não é só em relação aos limites da rigidez das normas de atribuição de competências e de repartição de receitas tributárias que residem as divergências doutrinárias. As consequências que decorrem de suas características (rigidez²²⁷ e analiticidade) são igualmente alvo de acalorados debates.

Há tanto aqueles que defendem daí decorrer a obrigatoriedade de reconhecimento de arquétipos constitucionais²²⁸ completos e acabados (que figuram como instrumento de proteção dos contribuintes), como os que sugerem a existência limites e vedações intrínsecos relacionados às competências outorgadas²²⁹ e, até mesmo, os que pugnam haver, tão somente, um desígnio de se evitar conflitos de competência (sem qualquer foco na proteção dos contribuintes)²³⁰.

Demonstrada a divergência doutrinária, nos parece assistir razão àqueles, como PAULO AYRES BARRETO, que enxergam na terminologia empregada para a outorga de competência tributária seu limite intrínseco, razão pela qual acreditamos que tais normas devam ser reconhecidas como bivalentes, pois, ao

²²⁷ Não há dissenso em relação à rigidez em si, mas apenas quanto a seus limites (absoluta ou apenas procedimental).

²²⁸ “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª Edição, Malheiros, São Paulo, 2006, p. 495/496).

²²⁹ “Essa opção de atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever. Ampliar a competência tributária com base nos princípios da dignidade humana ou da solidariedade social é contrariar a dimensão normativa escolhida pela Constituição.” (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 164/165).

No mesmo sentido: “As referências terminológicas, postas no plano constitucional, conquanto não mereçam o atributo de univocidade, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributo por cada ente legiferante.” (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 75).

²³⁰ “Na Alemanha, assim como no Brasil, a preocupação em definir as competências constitucionais tributárias na constituição, visa tutelar os entes estaduais e municipais, e não a conferir maior proteção à segurança jurídica dos contribuintes. (...) Assim, a peculiaridade da nossa Constituição, ao delimitar as competências entre os três entes federativos, não tem o condão de conferir uma maior segurança jurídica ao contribuinte, no que se refere ao fechamento dos tipos tributários, como defendem os formalistas, uma vez que tal repartição de competências, umbilicalmente vinculada ao princípio federativo, só indiretamente aproveita a defesa dos contribuintes, apenas na medida em que os entes federativos extrapolem a competência que lhe foi deferida constitucionalmente.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 98-99).

mesmo tempo em que autorizam a tributação, limitam-na a hipótese para a qual esta foi autorizada.

4.2. NORMAS DE OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – PROPOSIÇÕES TIPOLÓGICAS OU CONCEITUAIS?

Passamos a análise da forma pela qual as normas constitucionais de outorga de competência tributária devem ser construídas. Aqui trabalharemos a problemática do conteúdo dessas proposições, em especial se essas são formuladas com o emprego de tipos ou conceitos.

Ao passo que alguns, como SCHOUERI²³¹, entendem que o constituinte não teve a ilusão de ter apresentado um conjunto de limites rígidos dentro dos quais as competências poderiam ser exercidas, outros, como PAULO AYRES BARRETO²³² e MIZABEL DE ABREU MACHADO DERZI²³³, afirmam que tais normas devem ser construídas por intermédio de uma aproximação conceitual, sendo esta a única

²³¹ “Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, viu-se como pedra de toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos. Resta indagar, destarte, se o constituinte, ao contemplar o seu objeto, teve presente um tipo ou um conceito. O constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando até mesmo o nascimento de conflitos de competência.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 254.)

²³² “Não se repartiu competência tributária mediante fixação de tipos. Trilhou-se o caminho dos conceitos determinados, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência. Se a evitação desses conflitos em face de uma rígida e exaustiva discriminação de competência impositiva por força de utilização de conceitos determinados, já dá azo a uma série de dificuldades, que dirá se entendermos que houve mera enumeração de tipos no plano constitucional, cabendo ao legislador complementar estabelecer os conceitos.” (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2008 p. 74).

²³³ “Em resumo, pode-se dizer que:

- a segurança jurídica, a legalidade formal e material e a estabilidade das relações jurídicas são garantias fundamentais, constitucionalmente asseguradas;
- a tipicidade e, sobretudo, a especialidade (ou princípio da conceitualização normativa especificante), sendo meros desdobramentos dos princípios da legalidade, visto em seu grau material absoluto, representam também garantias constitucionais;
- a tipicidade, não obstante, sendo a criação de ordens ou tipos, por natureza flexíveis e abertos, é instrumento frágil de garantia, enquanto a conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, é meio assecuratório mais forte, reforçador da segurança (como direito) e da estabilidade das relações jurídicas.

(...)

o tipo, como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta a rigidez constitucional de discriminação da competência tributária” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 128/137).

capaz de privilegiar o esforço do constituinte, que tão detalhadamente repartiu tais competências.

Entre estes dois extremos, ANDREI PITTEN VELLOSO analisou minuciosamente as várias normas de outorga de competência, e apesar de concluir pela maior adequação do pensamento conceitual para a construção de sentido destas, reconhece a existência de espaço para figuras híbridas, que teriam lugar nos casos onde não se fosse possível determinar os traços conceituais destas normas, em função da demasiada vagueza dos signos linguísticos empregados no texto, bem como a ausência de referências prévias no ordenamento jurídico²³⁴.

De nossa parte, acreditamos assistir razão a proposta apresentada por PAULO AYRES BARRETO, pois concordamos que as normas constitucionais de competência tributária devem ser construídas por intermédio de um pensamento estruturado em moldes conceituais.

Essa posição pode ser compaginada com o elemento empírico dessa análise (Direito Positivo – mais especificamente o Subsistema Constitucional Tributário), na medida em que, como adrede explorado, entendemos conceitos como abstrações imperfeitas, dotadas de um variável grau de indeterminação.

Por mais indeterminados que possam ser os traços definidores dos conceitos constitucionais, é sempre possível outorgar-lhes concreção semântica valendo-se de avaliação de seu sentido histórico, técnico (recorte jurídico de conceitos pertencentes a outros ramos do conhecimento) ou sistemático (quando se trata de um conceito já existente na legislação infraconstitucional prévia).

Ainda que existam casos nos quais, em razão da ausência desses elementos, seja praticamente impossível definir com um grau mínimo de clareza os traços que caracterizam o conceito, como ocorre, por exemplo, no caso da competência da União Federal para tributar ‘grandes fortunas’, isso por si só não autoriza uma formulação tipológica das normas de competência.

²³⁴ “O emprego do signo ‘conceito’ em sentido lato não impossibilita, todavia, que se adote a distinção estabelecida entre conceito (*stricto sensu*), conceito determinado pela função e tipo. Se empregada essa distinção, há de se ter plena consciência do fato de tais categorias não permitirem o enquadramento de todos os conceitos constitucionais-tributários, pois suas fronteiras não são rígidas, havendo um largo espaço para figuras híbridas.” (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331).

Se é certo que os traços do conceito de ‘grandes fortunas’ são bastante vagos e obscuros, é igualmente certo que uma formulação tipológica em nada ajudaria para ‘aclarar’ o que se deve entender por ‘grandes fortunas’.

Ou seja, dada a vagueza da formulação linguística, seja conceitual ou tipológica a aproximação pretendida pelo intérprete, as dificuldades serão as mesmas, razão pela qual a ausência de clareza no texto não deve ser utilizada para fundamentar a necessidade de uma aproximação tipológica, sob o pretexto de viabilizar uma melhor aderência a vagueza do texto cujo sentido se pretende construir.

Nessa medida, e considerando que as formulações conceituais melhor se aderem as características do subsistema em apreço que, como se pode inferir a partir de sua analiticidade e rigidez, privilegia sobremaneira a segurança jurídica, fim maior do Estado Democrático de Direito²³⁵, entendemos que essa é a forma de estruturação do raciocínio a ser empregada pelo intérprete ao buscar o sentido das normas constitucionais de outorga de competência impositiva tributária.

Por fim, cabe ainda destacar que caso a construção de sentido de tais normas se desse com base em estruturas tipológicas, haveria risco de sobreposição, ainda que parcial, da dimensão semântica dessas normas, o que não é passível de ser compatibilizado com o claro objetivo do Constituinte Originário de evitar a dupla tributação jurídica²³⁶.

²³⁵ “No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a segurança jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como garantia constitucional, e não apenas como decorrente ad estrutura sistêmica ou da certeza do direito (segurança jurídica formal), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material), como proteção a estes direitos. A segurança jurídica, nessa totalidade formal e material, converte-se em fim do ordenamento, como eficácia do sistema jurídico, haurida a partir do interior da Constituição. Daí comumente dizer-se que o Estado Democrático de Direito é o “Estado de Segurança”. Com maior rigor, melhor seria dizer que a Constituição na atualidade é a “Constituição da Segurança”. (...) A “segurança, per se, ao lado da “justiça” e da “liberdade”, forma os valores clássicos do direito de qualquer sociedade livre, justa e igualitária. Para Gustav Radbruch, ainda que, numa concepção ontológica, a segurança seria um subprincípio da justiça, porque, dada a dificuldade para se fixar o “justo”, ao menos deve-se procurar fixar aquilo que é “jurídico”, como equivalente a “seguro”. (TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2011, p. 184).

²³⁶ Em um Estado Federal, como é o Brasil, a rígida repartição de competências exige conceitos determinados, exclusivos e fechados, a fim de se evitarem conflitos entre as pessoas políticas titulares do poder de tributar, bem como de impedir que os contribuintes sejam duplamente tributados pela prática de um mesmo fato. Concluindo: o princípio da legalidade, em matéria tributária, representa estrita legalidade, distanciando-se da tipicidade em sentido próprio, porque a tributação implica o Estado penetrar na seara da liberdade e da autonomia privada dos cidadãos, e tal poder deve ser exercido dentro das limitações inerentes ao Estado de Direito, isto é, preservando a segurança e a certeza jurídica nas relações entre os cidadãos-contribuinte e o Poder Fiscal.” (MANEIRA, Eduardo. “Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade.” In COELHO, Sacha

4.3. CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DE OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA

Por ser o Direito um fenômeno cultural²³⁷, temos que o ato cognoscitivo próprio para sua intelecção é a compreensão²³⁸, razão pela qual entendemos que o papel do intérprete não se perfaz por intermédio de um processo lógico-dedutivo, como propuseram BECKER²³⁹ e MAXIMILIANO²⁴⁰, mas sim com base na construção de sentido dos signos linguísticos que compõem o Direito Positivo.

Calmon Navarro (coord.) **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Forense: Rio de Janeiro, 2013, p. 402)

²³⁷ “Venho assinalando, também, que a linguagem, típica realização do espírito humano, é sempre um objeto da cultura e, como tal, carrega consigo valores. Como decorrência imediata, o direito positivo se apresenta aos nossos olhos como objeto cultural por excelência, plasmado numa linguagem que porta, necessariamente, conteúdos axiológicos.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 7 ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 83.

²³⁸ “Sendo o Direito um objeto cultural, o ato cognoscitivo próprio para seu conhecimento é a compreensão. O compreender é um ato satisfativo da consciência humana, por meio do qual um sentido é fixado intelectualmente como próprio de dado suporte físico. Tal ato é alcançado pela interpretação, processo mediante o qual o conteúdo do texto é construído. A hermenêutica, assim, parte da trilogia: (i) leitura; (ii) interpretação; e (iii) compreensão. Primeiro o intérprete lê, depois interpreta aquilo que lê e compreende aquilo que interpreta. É por isso que o método é o empírico dialético: com a leitura do texto (base empírica) o intérprete constrói conteúdos e os confronta, num processo inesgotável, até alcançar a compreensão”. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito** (O Construtivismo Lógico Semântico). 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 175.)

“Não parece excessivo lembrar que a descritividade inerente ao discurso científico adquire uma tonalidade especial sempre que o alvo do conhecimento esteja na região ôntica dos objetos culturais, como é o caso do direito. Posto que tais bens se manifestam sempre carregados de valor, não será suficiente a mera descrição do fenômeno, tornando-se indispensável sua compreensão” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito tributário**, p. 2).

²³⁹ “Ciência é a interpretação do Direito – a interpretação jurídica é Ciência porque o órgão de função judiciária nada cria nem “aplica” a lei. O órgão judiciário apenas: a) analisa a estrutura lógica (regra e hipótese de incidência) da regra jurídica; b) investiga os fatos acontecidos a fim de saber se houve (ou não) a realização a hipótese de incidência; c) constata a incidência infalível (automática) da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada; d) constata e analisa as consequências (os efeitos jurídicos) daquela incidência; e) constata se houve (ou não) respeitabilidade àqueles efeitos.”. *(BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 70-71).

²⁴⁰ “Interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão, extrair, de frase, sentença, ou norma, tudo o que na mesma se contém.” (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro, p. 7).

Interpretar, com esteio na doutrina de PAULO DE BARROS, é “atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e por meio dessas referências a objetos”²⁴¹.

JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE, após detida construção de suas premissas epistemológicas²⁴² que se centram na crítica ao representacionismo, ataca as teorias clássicas de interpretação declarativa²⁴³, do formalismo²⁴⁴ e do positivismo²⁴⁵, concluindo que:

- (i) Um texto normativo que emprega conceitos cujos significados estão sendo construídos local e temporalmente;
- (ii) Essas construções formam um arcabouço conceitual, um sistema de referências mediado por adestramentos (formação universitária, formação de jurisprudência sobre determinados aspectos de cada conceito);
- (iii) Novas normas-decisão podem ser comparadas a decisões outrora formuladas (ou a opiniões doutrinárias sobre o tema), o que permitirá relações de proximidade e comparação. (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito*. In MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 183).

A nosso ver, existe mérito em muitas das críticas formuladas pelo autor, contudo acreditamos ser justamente em razão da possibilidade de formação e estabilização de um arcabouço conceitual (parcela comum do sistema de referências compartilhada por um grande número de juristas) que é lícito admitir a possibilidade da construção de normas jurídicas em abstrato, separando-se o plano da interpretação do plano da aplicação do Direito.

²⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 7 ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 83.

²⁴² JOSÉ MARIA busca (i) em Wittgenstein, a inspiração para afastar ideias representacionistas (apenas se atribuem significações à símbolos por meio de adestramento); (ii) em elementos da teoria estruturante do direito de Friedrich Muller (onde não se fala que o texto normativo seria o ponto de partida e limite material da interpretação, e sim referibilidade da norma-decisão ao texto normativo do qual ela se originou); (iii) nos ensinamentos de Eros Grau acerca da interpretação do direito.

²⁴³ Criticando a ideia de que a interpretação consistiria na descoberta de um sentido preexistente na norma e que as dificuldades nela existente estariam ligadas ou a carga de influência subjetiva do agente ou ao fato de que os textos são potencialmente vagos. ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP. 2006, p. 290.

²⁴⁴ Onde aponta as seguintes insuficiências metodológicas: “(i) natureza histórico-cultural do direito e a complexidade causal; (ii) a incapacidade de analisar soluções diferenciadas para casos concretos semelhantes. *Ibid*, p. 291.

²⁴⁵ Já em relação à metódica positivista, afirma existirem as seguintes insuficiências: “(i) dificuldade em aceitar ou explicar lacunas; (ii) soluções materiais à margem do discurso científico; (iii) conceitos indefinidos e conflito entre princípios; (iv) injustiça em normas regularmente produzidas. *Ibid*, p. 291.

Nesse sentido, acreditamos que a proposta hermenêutica que mais se aproxima das premissas epistemológicas adotadas nesse estudo e que, simultaneamente, concede maior espaço para verificação intersubjetiva da adequação da norma-decisão ao texto normativo, é a formulada por PAULO DE BARROS CARVALHO, para o qual a interpretação é um verdadeiro percurso gerativo de sentido. É justamente esse percurso, no que diz respeito à concreção de sentido das normas constitucionais, que será agora analisado.

Esse processo tem início no contato do sujeito cognoscente com os dados brutos (aos quais nos referiremos como componentes do plano “S1”) a serem interpretados. Gizamos, aqui, que não concordamos com a posição assumida por PAULO DE BARROS CARVALHO²⁴⁶ no sentido de que tais dados brutos restringiram-se aos textos legais²⁴⁷.

Isto porque estes textos, na proposta apresentada por PAULO DE BARROS, constituem apenas uma das várias camadas de linguagem que compõem o tecido social e, sendo a língua formada com base em convenções de significação, em casos nos quais não exista uma significação própria para um determinado significante nos textos legais pré-existentes, o intérprete precisará buscar, nas demais camadas de linguagem, uma significação que tenha para ele sido convencionalizada.

Não significa dizer que aceitamos a heterorreferência como regra na construção de sentido das normas jurídicas. Implica apenas em aceitar que, em casos onde não haja um conceito jurídico prévio para um determinado signo linguístico, ou mesmo na hipótese em que o sistema jurídico pretendeu vincular parte de seu sentido a elementos externos ao Direito, a significação deste deverá ser construída a partir das significações que para tal signo foram convencionalizadas outras camadas de linguagem (comum, econômica, contábil, sociológica).

A partir do momento em que realizada a construção da significação jurídica daquele símbolo, o que pode ocorrer tanto em razão de intervenção legislativa

²⁴⁶ Empregamos a palavra “texto” como: “(...) sinônimo de corpus, espaço que limita o âmbito dos suportes materiais utilizados na mensagem comunicacional. É a parcela do código comum empregado no fato da comunicação; é o plano de expressão dos significantes, base empírica e objetivada em documentos concretos, postos intersubjetivamente entre os integrantes da comunidade do discurso.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 7ª edição rev. São Paulo: Saraiva. 2009).

²⁴⁷ O autor adota esta posição por pressupor o total domínio, pelo intérprete, da língua na qual os textos legais estão vertidos.

quando em decorrência de uma tomada de posição jurisprudencial, essa passará²⁴⁸ a ser entendida como autônoma em relação àquelas que lhe deram origem, havendo então o chamado “recorte jurídico”²⁴⁹.

Esse recorte, todavia, não é absoluto e imutável, figurando apenas como uma especialização linguística (fenômeno cultural) que têm lugar na realidade do dever-ser formada pelo Direito Positivo. É dizer que se trata de um imperativo hermenêutico, na medida em que passa integrar o sistema de referência utilizado para o controle intersubjetivo da aplicação do Direito.

Por isso, mesmo neste primeiro plano, objetivo e concreto, não é singela a tarefa do intérprete. Este deve empregar as melhores tecnologias linguísticas para apreciação das particularidades morfológicas e sintáticas dos textos, passando do exame dos signos empregados para o das sentenças por estes formadas e, então, dos períodos que estas ensejam.

Uma peculiaridade desta etapa da interpretação é que, como bem notado por PAULO DE BARROS CARVALHO, ela é a única que pode ser alcançada pelo legislador (tomada esta palavra em sentido lato). Tal afirmação, todavia, como já apontado, não implica dizer ser este o único plano no qual se podem operar as alterações das normas jurídicas, uma vez que tal processo também pode decorrer de alterações na significação dos vocábulos ou mesmo na forma pela qual se dá a composição sistêmica das normas jurídicas.

Tendo assimilado os textos legais, que compõem o S1, o intérprete deve adentrar no plano do conteúdo (“S2”), atribuindo significação, neste primeiro momento unitária, a cada um dos enunciados²⁵⁰ insculpidos nos textos (“S1”). É neste segundo plano que a árdua tarefa do intérprete se defronta com a polissemia

²⁴⁸ Reconhecemos, com base no próprio LUHMANN, que a autopoiese do direito não impede, em absoluto, a hetero-referência no direito, razão pela qual aceitamos a possibilidade de norma de reenvio externo (muito embora acreditemos não haverem normas desta categoria aplicáveis para fins de construção de sentido das normas de outorga de competência impositiva tributária.

²⁴⁹ Uma ressalva que se faz necessária é que o sentido jurídico de determinados termos pode vir a ser alterado mesmo sem a alteração dos textos legais. Só se poderá afirmar a ocorrência de tal fenômeno, uma vez que os tribunais neste sentido se manifestem, o que devem fazer com efeitos ex nunc, como sugerido por Heleno Torres, para não macular a segurança jurídica.

²⁵⁰ A palavra “enunciado” pode se referir tanto aos suporte físicos (significante) das significações como as próprias significações que dele se extraem. Estamos, nesta passagem, empregando o vocábulo na primeira vertente, ou seja, como sinônimo de “frases”.

dos vocábulos, bem como com as alterações de sentido a que estes estão sujeitos com o passar dos tempos²⁵¹.

Selecionados os significados dos vocábulos e frases, caberá também especificar o contexto no qual os mesmos estão sendo empregados para que, com isso, se possa atingir a significação do conjunto de dispositivos em apreço e as ideias nele contidas.

Sendo este plano composto pelas proposições que emanam dos dispositivos legais, o intérprete apenas pode nele ingressar quando diante de expressões linguísticas portadoras de sentido que tenham sido expedidas de órgãos competentes para tanto, por meio dos processos especificamente previstos para tanto pela própria ordem jurídica.²⁵²

Tendo transpassado esta segunda fase do percurso gerador de sentido (S2), o intérprete terá diante de si uma série de enunciados dotados de significação própria (proposições), sendo, agora, necessária a estruturação e ordenação de tais proposições sob a forma de normas jurídicas²⁵³ (H-->C).

É nesta etapa (S3) que tem lugar a formação das normas jurídicas, “unidades completas de sentido para as mensagens deônticas”²⁵⁴, que não se confundem nem com os enunciados constantes dos textos legais (S1) nem com a significação unitária proveniente de cada um dos enunciados (S2).

Formadas as normas jurídicas, átomos que compõem o sistema jurídico, cabe ao intérprete, para alcançar a totalidade de sentido do regramento jurídico, contextualizá-las e sistematizá-las (S4), verificando os vínculos de coordenação e subordinação que orientam o sistema.

²⁵¹ “As proposições são produto de um processo hermenêutico condicionado pelos horizontes culturais do intérprete e sofrem influências permanentes de seu contexto social. Por isto, ainda que não haja alterações no plano da materialidade textual, as significações imprimidas aos símbolos positivados estão em constante modificação, devido às mutações histórico-evolutivas da cultura do intérprete. Este campo de alterações é incerto. Ninguém pode prever seguramente qual será a direção atribuída às significações de certos vocábulos num dado momento histórico, porque os valores, devido às influências culturais, estão em constante modificação.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico Semântico)**. 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 193).

²⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 7ª edição rev. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 93.

²⁵³ A linguagem jurídica não busca representar a realidade tal qual ela é, mas sim expressar um dever ser, influenciando as relações intersubjetivas por intermédio dos modais deônticos obrigatório, permitido e *proibido*. É por isso que Paulo de Barros Carvalho ressalta a importância do intérprete ter ciência de que seu ofício consiste no manejo de enunciados prescritivos, voltados para o regramento da vida social, os quais são regidos pela lógica apofântica (se “S” então “P”).

²⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 7ª edição rev. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 96.

Em resumo, o percurso gerador de sentido parte dos textos legais (S1), a partir do qual são formadas proposições isoladas (S2), as quais, uma vez estruturadas sob a forma de prescrição de comportamentos dão lugar às normas jurídicas (S3), que, quando sistematizadas, por intermédio das regras de coordenação e subordinação, dão ensejo à compreensão sistêmica da orientação da conduta (S4)²⁵⁵.

4.3.1. PRIMEIRO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – DEFINIÇÃO DA BASE EMPÍRICA

O plano empírico a ser considerado não se restringe ao conjunto de dispositivos constantes na Constituição da República²⁵⁶ e as emendas constitucionais já publicadas, compreendendo, também, todo o direito pré-constitucional. Como se verá adiante, apesar de ser impossível refutar por completo a crítica de GERALDO ATALIBA às propostas de interpretação da Constituição a partir da legislação infraconstitucional²⁵⁷, é forçoso reconhecer, como o faz tacitamente parte da doutrina, que a nova ordem constitucional, em regra, recepciona os conceitos dos diversos ramos do Direito Positivo vigente²⁵⁸.

²⁵⁵ “Observa-se a existência de quatro planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4, partindo a interpretação o plano da literalidade textual (S1) que compõe o sentido do texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3) e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto o texto em sentido amplo (TA)”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 7ª edição rev. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 106).

²⁵⁶ Como já adiantado, uma primeira ressalva que se faz necessária é que, apesar da topografia constitucional, o Subsistema Constitucional Tributário não se restringe ao Capítulo I do Título VI da Carta Magna (Sistema Tributário Nacional), tendo em vista de existir uma multiplicidade de normas de cunho tributário dispersas ao longo da Constituição.

²⁵⁷ “Não se pode estudar o sistema constitucional tributário pelo Código Tributário Nacional. É um vício, um defeito, que todos temos, pretender estudar o sistema tributário nacional brasileiro pelo Código Tributário Nacional. Há vários livros, artigos, pareceres, sentenças, que tratam do sistema tributário brasileiro, onde o critério de referência que se toma é o Código Tributário Nacional, o que é um despropósito, um absurdo, uma falta de logicidade, uma indisciplina mental. (...) Como, então, estudar a Constituição por meio de uma lei que pode obedecê-la, mas que pode não tê-la obedecido? Como encontrar um critério, na lei menor para estudar a lei maior? (...) A Constituição nós interpretamos com os critérios constitucionais, conhecendo os princípios constitucionais e fazendo a exegese das normas constitucionais. (...) Que quer dizer isso? Quer dizer que não podemos aplicar critérios e normas de direito civil, de direito comercial etc, na solução de uma questão tributária” ATALIBA, Geraldo. “ (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário*, p. 18-19. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et. al. **Interpretação no Direito tributário**. São Paulo, Saraiva, Educ. 1975. Apud VELLOSO, Andrei Pitten. 2005).

²⁵⁸ Como destaca Humberto Ávila: “[...] a utilização de uma expressão específica por uma regra constitucional de competência faz com que o intérprete tenha de verificar se não havia um conceito

Neste sentido, e já penetrando no 2º plano do percurso que estamos a desenvolver, ANDREI PITTEN VELLOSO lembra que as significações dos signos constitucionais, tal como ocorre com todos os demais signos linguísticos, decorrem de convenções sociais (linguísticas)²⁵⁹, sendo, portanto, todo o plano de expressão da língua a base empírica a ser considerada pelo intérprete.

Se adotada a premissa de PAULO DE BARROS CARVALHO no sentido de que o intérprete deve ter total domínio da língua, em todas as suas diversas e variadas formulações²⁶⁰, concluiremos apenas ser necessária a análise dos textos legais.

Ocorre que concordamos com VELLOSO e também não adotamos tal premissa, que apesar de extremamente relevante para simplificar o processo de construção de sentido, nos parece incompatível com a realidade. Nenhum intérprete, por mais letrado que esse possa ser, alcançará o pleno domínio de todos os ramos do conhecimento humano e, por isso, jamais será capaz de conhecer todas as acepções de todos os vocábulos (“tijolos com os quais se constrói o conhecimento”). É por essa razão que todo o plano da expressão da língua é passível de ser considerado pelo hermenêuta para construção de sentido das normas.

4.3.2. SEGUNDO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – ATRIBUIÇÃO DE SIGNIFICAÇÕES

técnico previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional (não necessariamente no direito privado). Se havia um conceito e o legislador constituinte resolveu não modificá-lo pela instituição de um novo conceito, a referência à expressão significa uma opção sua pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento constitucional”. (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 209). De qualquer modo, cabe destacar que essa posição não é pacífica

²⁵⁹ “Contudo, não é apenas a desconsideração de conceitos jurídicos-infraconstitucionais que macula a tese de que a única base empírica para a construção do significado dos termos e expressões constitucionais deve ser o próprio texto da Constituição. Por olvidar que o significado dos signos constitucionais é formado a partir de convenções linguísticas, a tese em comento revela-se inadequada não só para a abordagem dos tempos provenientes de linguagem técnico-jurídica, mas também daqueles originários da linguagem extrajurídica, comum ou técnica. A própria linguagem comum há de ser, necessariamente, objeto de investigações jurídicas, sendo atualmente, o foco de detidos estudos por parte de renomados juristas, o que evidencia que as bases empíricas da investigação não podem ser restritas ao domínio normativo. Não podem as convenções linguísticas ser ignoradas ou descuradas, pois aquele que não as dominasse careceria de acesso à própria língua em que os preceitos constitucionais são vertidos, não podendo atribuir a seus signos qualquer sentido, ao menos de forma correta.” (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 41).

²⁶⁰ Conhecendo de plano todas as possíveis acepções com as quais um dado termo é utilizado, qualquer que seja o tipo de discurso em pauta – ex. econômico, político, contábil.

Antes de se propor qualquer metodologia para a apreensão das significações dos signos linguísticos empregados pelo constituinte, faz-se necessária a refutação da tese segundo a qual tais signos seriam carentes de qualquer conteúdo prévio à atuação do legislador infraconstitucional. Para seus partidários, como a Constituição empregou os vocábulos “receita”, “renda”, “serviços”, “câmbio” sem expressamente definir seu conteúdo, cabe ao legislador complementar fazê-lo, com total discricionariedade.

Essa tese, que esvazia por completo todo o peso e valor dos desígnios Constitucionais, ainda é, vez ou outra, prestigiada por alguns dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, guardião máximo da própria Constituição. Isto ocorreu recentemente, por exemplo, durante o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2588, que versava sobre o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35. Neste julgamento, o Ministro Nelson Jobim, em seu voto, afirmou que:

Isso demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei.
 Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de “LUCRO REAL” ou “RENDA”.
 Não tem nada de material ou essencialista.
 É um conceito legal.
 Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA.
 O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o Legal. (STF, ADI 2588. Voto do Ministro Nelson Jobim, p. 103.)

Como já adiantado, entendemos que tal leitura desprestigia o Texto Magno e faz letra morta dos dispositivos de outorga de competência tributária. Ainda que se creia não ser possível extrair uma acepção única, clara e precisa, dos signos empregados pelo constituinte, não é plausível propor que estes nada signifiquem.

Em nossa leitura, isso é o mesmo que dizer ser impossível todo e qualquer controle de constitucionalidade das leis pois, se a Constituição nada diz, a lei nunca poderia confrontá-la. Paradoxalmente, se a Constituição nada diz, poder-se-ia argumentar que as normas de outorga de competência são de todo vazias e, em o sendo, todas as leis que nelas buscam seu fundamento de validade lá não o poderiam encontrar. Ambas as conclusões nos parecem absurdas.

Como apontamos na apreciação das formas conceituais e tipológicas de construção do pensamento, acreditamos que mesmo que um conceito cujos termos são plenamente claros não possa ser alcançado, ao menos uma determinação

mínima há de ser encontrada, sob pena de se concluir pela total inexistência de qualquer norma jurídica constitucional. Trata-se de um problema de atribuição de significação aos significantes²⁶¹, ou seja, no que anteriormente denominamos de S2.

Tais teorias, apesar de recorrentemente influenciarem as decisões de nosso tribunal constitucional, ainda são, na maioria das vezes, afastadas por essa mesma corte. Aqui, vale citar trecho do voto do Ministro LUIZ GALLOTTI no Recurso Extraordinário n.º 71.758-GB: “Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Embora o maior ou menor grau de especificação de sentido de tais significantes seja alvo de amplo debate doutrinário, já se pode notar que a maior parte da doutrina reconhece uma significação mínima, tipológica ou conceitual, para os termos empregados pela Lex Legum.

Esta foi exatamente a linha de raciocínio empregada pelo Ministro Sepúlveda Pertence que, também ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588, após citar a brilhante lição do Ministro LUIZ GALLOTTI, afirmou:

É preciso, assim, usar dos meios hermenêuticos possíveis para manter-se fiel àquele círculo concêntrico maior na progressiva definição das hipóteses de incidência de cada tributo, que é o da incidência possível que a própria Constituição há de gizar – e cabenos extrair dela aquele sentido máximo do círculo de incidência -, sob pena, repito, de descaracterizar toda distribuição de competências tributárias. (STF, ADI 2588. Voto do Ministro Nelson Jobim, p. 147)

Já tendo nos pronunciado a respeito de ser a estruturação conceitual do pensamento a forma mais compatível com as características do Subsistema Constitucional Tributário, entendemos que essa é a forma que deve ser em regra utilizada para construção de sentido das normas de outorga de competência e, portanto, também refutamos a tese de anemia semântica dos signos constitucionais²⁶².

Para os defensores dessa teoria, o texto constitucional apenas incorporaria o “significado mínimo dos vocábulos utilizados” o qual seria composto pelo “núcleo de significação” de cada um dos signos constitucionais, entendidos como “ponto

²⁶¹ Símbolos gravados no texto, considerados aqui no sentido de suporte físico da mensagem.

²⁶² No que pese a adoção desse posicionamento, não podemos nos furtar a reconhecer que o STF

central, incontroverso, acerca de cuja significação as divergências são impossíveis”²⁶³.

Nesta visão, o legislador complementar manteria autonomia, ainda que relativa, para fins de composição dos limites dos campos de competência tributária, devendo respeitar apenas aquela significação mínima própria daqueles signos constitucionais.

Gizando a incoerência da proposta, ANDREI PITEN VELLOSO, autor da conceituada obra acerca dos conceitos constitucionais tributários:

De qualquer forma, em se tratando de normas de competência positiva, caso fosse negado todo e qualquer significado situado além daquele núcleo de significação, a conclusão haveria de ser no sentido da exclusão da competência que extrapolasse esse significado mínimo, com a conseqüente inconstitucionalidade de todas as normas que instituíssem exações sobre manifestações de capacidade contributiva não denotadas por esse núcleo de certeza. (...) Portanto, se a Constituição não prevê competências ilimitadas, veiculando preceitos atributivos de competência específicos, onde o significado desses dispositivos não alcançar, inexistirá competência tributária, não se podendo permitir a identificação de competências fora dos âmbitos semânticos dos enunciados jurídico-constitucionais. (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 27.)

Não é por outra razão que LARENZ indica que quanto mais obscura e vaga²⁶⁴ for à terminologia empregada pelo legislador, maior será a importância do esforço interpretativo²⁶⁵, sem o qual as competências tributárias restarão demasiadamente restringidas²⁶⁶.

²⁶³ ATALIBA, Geraldo. “Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et. al. **Interpretação no Direito tributário**. São Paulo, Saraiva, Educ. 1975. Apud VELLOSO, Andrei Pitten. 2005.

²⁶⁴ “Dentro de la concepción que estamos siguiendo, pues, conviene, tener presente que las características definitorias no son las que hacen que algo sea una cosa y o no otra, sino las que, de hallarse presentes en un objeto, nos mueven a llamar lo concierto nombre según La clasificación que hemos escogido o aceptado. Y las concomitantes no son las que pueden estar o no estar presentes en un objeto (todo objeto tiene infinitas características concomitantes), sino aquellas que nosotros no tomamos en cuenta para La clasificación del objeto.” (GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 35)

²⁶⁵ “Quanto menos o sentido literal, conforme o uso linguístico geral ou, também, conforme a um uso linguístico jurídico especial, for capaz de fixar logo de modo definitivo o significado de uma expressão precisamente neste contexto, neste lugar da lei, tanto menos se deverá prescindir do seu conhecimento, devendo pois pôr-se em marcha o processo do compreender mediante o interpretar.” (LAREZN, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º Ed. trad. da 6º edição alemã por José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1997).

²⁶⁶ Apresentando a distinção entre “espaços estruturais” (que consistiriam na ausência de regulamentação) e “espaços epistemológicos” (que seriam gerados em função dos limites da capacidade de cognição dos dispositivos constitucionais), Pitten afirma que “se a Constituição nada

4.3.3. TERCEIRO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – A ELABORAÇÃO DE FORMULAÇÕES PROPOSICIONAIS (NORMAS JURÍDICAS)

Não sendo estanques, como já demonstrado, as etapas de construção de sentido, acabamos por apontar anteriormente algumas considerações iniciais a respeito do plano da formação das normas jurídicas. Tendo observado ser esta uma das etapas mais complexas deste processo, decidimos subdividir sua análise em alguns tópicos, nos quais não temos pretensão de fazer uma análise de fôlego sobre temas que não fazem parte do objeto dessa pesquisa, mas apenas de trazer algumas palavras sobre teorias que julgamos incompatíveis com as conclusões que chegamos até aqui.

4.3.3.1. DESCONSIDERAÇÃO A *PRIORI* DAS FORMAS JURÍDICAS

Tendo em AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO um de seus principais defensores, a tese da desconsideração *a priori* das formas jurídicas é decorrência de se assumir como premissa que a interpretação econômica da lei tributária figura como um de seus princípios fundamentais.

Tomando isso como verdade, FALCÃO²⁶⁷ aponta que o intérprete, para alcançar o sentido das normas jurídico-tributárias (fato gerador, em sentido amplo)

prevê, obviamente não terá sentido em se falar em espaços epistemológicos. Dessas premissas decorre facilmente a ilação de que somente se pode reconhecer a competência em relação a fatos situados além da zona de certeza de um termo impreciso se se considera que esses fatos estão abrangidos pelo campo semântico desse termo, ou seja, que são regulados pelo enunciado em questão. Com base nessa conclusão primeira, de que há inclusão na zona de denotação possível do conceito, deverá prosseguir-se a investigação para adentrar-se na questão dos espaços epistemológicos.” VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 29.

²⁶⁷ “A caracterização do fato gerador nem sempre, entretanto, se faz extensivamente na lei”. Muitas vezes limita-se o legislador a mencionar um simples nomen júris, ou a fazer uma enumeração meramente exemplificativa, deixando ao intérprete a tarefa de, com base na norma, conceituar concretamente o fato gerador em cada caso.

A primeira hipótese ocorre quando o fato gerador coincide com um conceito já consagrado em outro ramo do direito, em alguma ciência ou mesmo na linguagem comum. Em tal caso, ao intérprete e ao aplicador cumprirá colher as características do fato gerador da disciplina jurídica ou científica da qual a sua definição foi tomada, com a advertência, porém, de que para tanto serão levados em consideração, princípios fundamentais de Direito tributário e, entre eles, o da interpretação

em casos nos quais a hipótese de incidência coincida com um tipo jurídico ou econômico já existente, deve buscar nos ramos de origem (jurídico ou econômico) os critérios e características desta mesma hipótese, sendo necessário manter-se atento à necessidade de interpretação econômica do Direito tributário.

Tal assertiva é criticada por PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶⁸, que pautado na visão sistêmica do Direito, bem como nos ensinamentos de A. A. BECKER e em fundamentadas premissas filosóficas, aponta como verdadeiro absurdo a ideia de interpretação econômica do Direito tributário.

Já tendo sido apontada as premissas sistêmicas sobre as quais observamos o direito, remetemos o leitor para as considerações tecidas no capítulo anterior e, para uma análise mais detida da necessária intertextualidade interna do direito, remetemos o leitor para o próximo capítulo.

4.3.3.2. MUTAÇÃO CONCEITUAL *A PRIORI*

Talvez a menos expressiva das três principais variantes da tese da autonomia do Direito tributário, a teoria de mutação conceitual *a priori* se funda no argumento de que por ser esse “ramo do direito” dotado de uma finalidade especial, os vocábulos empregados pelo legislador devem ser naturalmente entendidos como possuindo um significado distinto daquele comum aos outros ramos do direito.

Inspirados na ideia de que um determinado signo ou expressão não precisa ter o mesmo sentido em todos os ramos do direito e que cada um destes ramos apreende um determinado fato social para regulá-lo sob uma determinada

econômica da lei tributária.”. (FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 1ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 34/35).

²⁶⁸ “Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementaridade. Tanto o jurídico como o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada, e em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. 22ª ed., p. 307).

perspectiva (finalidade), os defensores desta tese sugerem como regra que os conceitos tributários, ainda que possuam a mesma denominação e na maioria dos casos venham a coincidir com os conceitos de Direito privado, sejam tidos como entes distintos, tendo em vista a necessidade de considera-los à luz da perspectiva econômica²⁶⁹.

Nesta visão, a coincidência semântica e normativa extraída de tais conceitos seria nada mais que uma eventualidade, mesmo que comum. A identidade entre as denominações adotadas pelo legislador teria origem no fato deste estar sempre se reportando ao mesmo fato social, mas sempre com finalidades distintas, devendo ser os conceitos formulados, para cada ramo, em função de suas finalidades específicas.

Refutamos esta tese não só com base na já apresentada visão sistêmica do Direito, mas também com arrimo nas lições de ANDREI PITEN VELLOSO, que aponta os riscos dessa proposta, dentre os quais destaca a necessidade de se atribuir significações *ex novo* para todos os termos empregados pela Constituição e a extremada insegurança jurídica que daí decorreria²⁷⁰.

Tal posição poderia, ainda, encerrar efeitos muito próximos daqueles que teríamos se admitíssemos a tributação por analogia. Isto porque, tomada a mutação conceitual como regra, caso o fisco pretendesse tributar algo que não esteja inserido na competência da pessoa política, ou mesmo na lei ordinária que tiver instituído o tributo, bastaria alegar a existência de mutação conceitual para incluir no conceito constitucional/legal a situação em questão.²⁷¹

De todo modo, cumpre ressaltar que não estamos aqui discorrendo acerca da possibilidade de mutação *a posteriori* na significação dos conceitos

²⁶⁹ “Conceitos econômicos de direito tributário criados pelo legislador tributário, ou por ele convertidos para os seus objetivos, devem ser interpretados segundo critério econômico.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 121-122)

²⁷⁰ “O caráter *a priori* da mutação conceitual, mesmo que amenizado por certas exceções, é extremamente problemático, não podendo ser acolhido de forma alguma, pois, além de gerar extrema insegurança jurídica e não levar a sério o postulado da unidade do ordenamento jurídico, carece de critérios específicos para sua delimitação.(...) Antonio Berliri também ressalta esse aspecto ao criticar a teoria de Vanoni, afirmando que o intérprete das leis tributárias careceria, além de critérios para determinar se um enunciado específico integra o Direito tributário, de uma espécie de vocabulário que precisasse os significados das expressões jurídicas utilizadas na legislação tributária. Não só: seria necessária a existência de outros critérios para a definição do enquadramento da hipótese em análise naquelas exceções nas quais não ocorreria a mutação conceitual(...)”VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70.

²⁷¹ *Ibid*, p. 75.

constitucionais sem alteração de texto²⁷², sobre os quais versou ANNA CÂNDIDA DA CUNHA FERRAZ²⁷³, SIMONE BARRETO²⁷⁴ e DANIEL SERRA LIMA²⁷⁵, mas sim de uma mutação *a priori*, de cunho semântico, que seria ínsita aos vocábulos empregados pelo Constituinte Originário em matéria tributária, por meio da qual tais termos, e os conceitos deles derivados, deveriam ser construídos necessariamente a partir de uma visão econômica do fenômeno social subjacente à norma tributária.

4.3.3.3. INTERPRETAÇÃO FUNCIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tomando por base os fundamentos teóricos da metodologia sugerida por LARENZ, os advogados da chamada interpretação funcional do Direito tributário se valem de critérios teleológico-funcionais tanto para a definição do que o mestre alemão denominou de “sentido literal possível”²⁷⁶ como para dissipar eventuais conflitos provenientes da polissemia dos signos.

²⁷² Sobre o tema, conferir também BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação Constitucional do Conceito de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 94 e seguintes.

²⁷³ Que definiu mutação constitucional como “(...) alteração, não da letra ou do texto expresso, mas do significado, do sentido e do alcance das disposições constitucionais, através ora da interpretação judicial, ora dos costumes, ora das leis, alterações essas que, em geral, se processam lentamente, e só se tornam claramente perceptíveis quando se compara o entendimento atribuído às cláusulas constitucionais em momentos diferentes, cronologicamente afastados um do outro, ou em épocas distintas e diante de circunstâncias diversas” (FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 09).

²⁷⁴ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação Constitucional do Conceito de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

²⁷⁵ LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Definição, Concretização e Evolução das Normas de Competência Tributária**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

²⁷⁶ Andrei Pitten Velloso, se valendo das palavras de Larenz, pontua que: “o “sentido literal possível” consiste naquilo “que nos termos do uso linguístico que seja de considerar como determinante em concreto – mesmo que, porventura, em circunstâncias especiais-, pode ainda ser entendido como o que com esse termo se quer dizer.” Ou seja, o “sentido literal possível” é mais restrito que a universalidade das possibilidades semânticas do termo. É determinado pelo “uso linguístico determinante em concreto” Esse, por sua vez, será definido pelo contexto de significado da lei, que também terá grande influência na determinação das variantes de significado de um uso específico(...) Larenz considera que, em regra, um uso linguístico-jurídico prevalece sobre o uso geral, somente devendo recorrer a este quando for patente que a lei desviou do uso jurídico (...) Com essa constatação readquirem força as acusações de violação ao princípio da legalidade estrita, que haverão de ser levadas a sério. Se os limites definidos pelo sentido literal possível são estendidos, estende-se, por consequência, o âmbito da interpretação, que poderá levar, como já mencionado, a resultados surpreendentes, tais como a criação de um Direito Societário de caráter tributário. No entanto, essa ampliação dos limites da interpretação é ilegítima, não só por carecer de fundamento teórico idôneo, mas principalmente por ingressar, de forma hialina, no âmbito da integração. Verifica-se, novamente, a utilização sub-reptícea da analogia mascarada por uma prévia

Aplicada no caso em análise, a tese leva a conclusão de que as normas de outorga de competência tributária impositiva devem ser interpretadas sob a orientação econômica do fenômeno (tributação) que lhes é subjacente, ou seja, de que a lógica econômica é a mais adequada para nortear o processo hermenêutico por meio do qual se constrói o sentido das normas de tributação.

Na doutrina nacional, a teoria encontrou guarita na posição de RICARDO LOBO TORRES:

A interpretação do Direito tributário se subordina ao pluralismo metodológico. Inexiste a prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não contraditórios, mas se complementam e intercomunicam. No Direito tributário os métodos variam de acordo até mesmo com o tributo a que se aplicam: os impostos sobre a propriedade postulam a interpretação sistemática, porque apoiados em conceitos de Direito Privado; os impostos sobre a renda e consumo abrem-se a interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito tributário ou em conceitos tecnológicos. Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro da visão pluralista. Entre eles não existe hierarquia. (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. 4 ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 153-154)

No que se refere à doutrina de LOBO TORRES, uma primeira consideração que devemos fazer é que esta parte de premissas filosóficas e metodológicas do autor são profundamente distintas das adotadas no presente trabalho²⁷⁷.

Por entendermos o sistema jurídico como um sistema autopoiético, dotado de fechamento operativo, a ideia de se interpretar e aplicar o Direito sob o influxo direto da análise econômica dos fatos por ele regulados nos parece dar lugar a um estado de corrupção sistêmica²⁷⁸, uma vez que acarreta a substituição do processo hermenêutico (do qual o elemento teleológico é apenas um dos componentes) e do

mutação conceitual, já identificada na teoria de Ezio Vanoni." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 112).

²⁷⁷ Lobo Torres considera o sistema jurídico como um sistema aberto, adotando uma vertente mitigada da proposta positivista.

²⁷⁸ Remetemos o leitor aos argumentos apresentados no Capítulo 3.

silogismo jurídico por um processo de justificação das decisões judiciais inteiramente pautado em uma lógica econômico-teleológica²⁷⁹.

Entretanto, mesmo que fosse possível se entender o elemento teleológico dissociado do sistemático, careceria a proposta metodológica de LOBO TORRES de critérios capazes de apontar, com segurança, quais os métodos a serem empregados em cada caso, bem como a forma de integração das diferentes normas que poderiam ser formadas por intermédio dos diferentes métodos.

Mais uma vez nos valendo dos ensinamentos de BULCÃO²⁸⁰, acreditamos que fosse aceito o pluralismo metodológico de LOBO TORRES, correríamos sério risco de cairmos no “caos relativista”, frente a total ausência de critérios para a formação de consensos que permitiriam dar ensejo à determinação do sistema de referência a ser empregado para a construção do conhecimento e para o controle intersubjetivo das decisões judiciais. Impossível seria o atingimento de uma medida satisfatória de previsibilidade no Direito.

Ademais, por ocasionar os mesmos efeitos das teorias anteriormente analisadas²⁸¹, remetemos o leitor aos argumentos contra elas apresentados.

4.3.4. QUARTO PLANO DO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO – A COMPOSIÇÃO SISTEMÁTICA DAS NORMAS DE OUTORGA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sendo o plano no qual se aperfeiçoa a composição sistêmica das normas jurídicas, apresentaremos, agora, nossas críticas à tese do Primado do Direito Privado. Segundo esta corrente, as normas tributárias obrigatoriamente assimilariam os conceitos jurídicos de Direito Privado existentes quando de sua

²⁷⁹ Esta também é a percepção de ANDREI PITEN VELLOSO: “Se o imposto sobre a renda efetivamente se abrisse à interpretação econômica, poderiam, para fins dessa exação, ser interpretados economicamente todos os elementos relevantes à apuração da obrigação tributária, levando, v.g., à desconsideração *a priori* da personalidade jurídica, dos negócios jurídicos, à criação de um Direito Societário de caráter tributário, etc.” (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120).

²⁸⁰ Que alerta para o fato de que o estabelecimento de rigorosos critérios para a construção (intelectual) e métodos para a interpretação dos dados é a única forma de limitar ou mesmo impedir que tal multiplicidade de sistemas de referência nos impeça de alcançar conclusões seguras acerca dos objetos que estudamos.

²⁸¹ Desconsideração das formas jurídicas e mutações conceituais.

promulgação, eis que tais normas teriam um caráter de superposição, ou seja, seriam normas subordinadas àquelas de Direito Privado.

Apesar de reconhecer o caráter sistêmico do Direito, particularidade na qual se assemelha a visão do fenômeno jurídico adotada nesse estudo, tal doutrina incorre em uma falsa representação da forma pela qual se dá a integração sistemática entre o Direito tributário e o Direito Privado.

Esta corrente, que assume como obrigatória a vinculação dos conceitos empregados na legislação tributária (incluindo aqui o Subsistema Constitucional Tributário) àqueles existentes no Direito Privado, acaba por perder de vista a possibilidade de a legislação tributária prever conceito (jurídico) específico para a sua aplicação.

Neste ponto nos valem das críticas já apresentadas às propostas de interpretação da Constituição com base na legislação infraconstitucional. Embora o uso técnico-jurídicos dos vocábulos tenha prevalência (dentro do S2) sobre o uso comum dos mesmos, razão pela qual existe uma forte influência da legislação infraconstitucional na interpretação do subsistema constitucional, considerando os diferentes níveis hierárquicos das normas em questão não se pode olvidar a possibilidade de as normas constitucionais preverem conceitos diversos daqueles previamente existentes.

4.3.4.1. INCORPORAÇÃO PRIMA FACIE DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO

Consideradas as críticas apresentadas às várias teorias que se propuseram a explicar os parâmetros a serem empregados na construção de sentido das normas tributárias, dentre as quais as de outorga de competência tributária, passamos agora a expor a proposta doutrinária que nos parece mais consentânea com nossas premissas epistemológicas e com a metodologia ora adotadas.

Conforme acima apontado, reconhecemos a possibilidade de um determinado vocábulo ser empregado por normas de outorga de competência tributária em sentido diverso daquele decorrente da legislação infraconstitucional pré-existente. Esta possibilidade não figura como regra geral, mas sim como exceção.

Nessa toada, caberia ao intérprete o ônus argumentativo de comprovar que o conceito conotado na norma de outorga de competência é diverso daquele previsto na legislação infraconstitucional pré-existente, comprovação essa que não deve ser pautada apenas em argumentos extraídos diretamente dos planos econômico, contábil, político, etc, mas também, e principalmente, em um estudo sistemático do próprio texto constitucional, demonstrando a incompatibilidade ou a distorção que seria gerada caso fosse atribuído ao vocábulo ou conceito constitucional a acepção técnica que o mesmo possui dentro do Direito.

Com essa abordagem, evita-se o caos metodológico que decorre das diversas variantes da visão autônoma do Direito tributário, privilegiando a unicidade e autopeiose do ordenamento jurídico²⁸².

4.3.5. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR

Tendo nos filiado a corrente que propõe a estruturação conceitual do pensamento como forma mais adequada de construção das normas de outorga de competência tributária, nos resta, agora, indicar o papel que seria atribuído a Lei Complementar para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária.

A nosso ver, este papel seria justamente o de dar o maior grau possível de determinação aos conceitos empregados pelo constituinte, isto porque, por mais que prestigieemos e salientemos a importância do esforço hermenêutico no plano constitucional, sempre haverá espaço para interpretações divergentes. Estreitar, ao máximo, tais espaços é o papel da Lei Complementar.

O nosso Código Tributário Nacional, todavia, ao buscar uma solução positiva para as diversas teses que se propunham a solucionar os problemas de hermenêutica tributária, acabou por dar origem a novas divergências.

²⁸² “Esta também foi a conclusão a que chegou Andrei Pitten Velloso, que, firmando-se na doutrina de Furio Bosello, arrematou: “Bosello, da mesma forma, acolhe um entendimento consentâneo com o ora exposto. Defende que, quando há referência a um instituto já qualificado por outro ramo do Direito, a alusão é pertinente, em regra, a esse instituto, sendo equivocado se defender a adoção de significado específico como regra geral. Portanto, apesar de reconhecer a relevância das categorias jurídicas prévias, considera ser possível a referência a uma categoria civilística e a atribuição de significado diverso, o que configuraria uma exceção à regra geral. Conclui, via de consequência, que “não se pode em abstrato formar um juízo sempre positivo ou negativo sobre a utilização das categorias civilísticas por parte do legislador tributário.” A incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes afigura-se inteiramente coerente e consentânea com os ditames do nosso ordenamento jurídico-positivo(...)”. (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 130).

Para parte da doutrina²⁸³ o artigo 110 deste diploma²⁸⁴ nada mais é do que a explicitação de um dos corolários da hierarquia do sistema. Contudo, este mesmo dispositivo abre espaço para outras interpretações, entre as quais a de que se presta a firmar a tese do primado do Direito privado, que impõe que interpretação dos conceitos constitucionais se faça, invariavelmente, de acordo com a legislação infraconstitucional prévia.

Sobre o tema, nos filiamos à proposta de ANDREI PITEN VELLOSO, que afasta a caracterização do artigo 110 como norma interpretativa:

A rigor, normas sobre a interpretação da Constituição somente podem ser veiculadas pelo próprio poder constituinte, porquanto o labor do intérprete do texto constitucional não pode ser obstado ou direcionado por atos normativos infraconstitucionais, mas somente por uma “interpretação autêntica”, compreendida como aquela realizada pelo órgão do qual emanou o diploma jurídico-positivo a ser interpretado ou, ao menos, pelo órgão que detém competência para alterar o diploma em questão. Adverte com correção Canotilho que “uma interpretação autêntica da constituição feita pelo legislador ordinário é metodicamente inaceitável” e “uma lei hipoteticamente interpretativa da constituição poderia conter uma interpretação inconstitucional. (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 99-100.)

Não negamos, com isso, que a legislação infraconstitucional em vigor quando da promulgação da Constituição não tenha um papel relevante de auxílio na definição dos termos constitucionais, afinal, era com base nesta legislação que o ‘uso corrente da linguagem dos juristas’ se formou. Significa apenas que um disposto infra legal não pode estabelecer regras de interpretação de uma norma que lhe é superior. Retomaremos a análise dos predicados que derivam do dispositivo em apreço quando versarmos sobre as normas de interpretação e integração do Direito tributário.

²⁸³ “O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no artigo 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva.” CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 2009, p. 106.

²⁸⁴ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

4.4. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Uma última característica do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro que deve ser salientada para os fins da presente pesquisa é a existência de norma constitucional que expressamente prevê a necessidade da edição de lei ordinária para instituição ou majoração de tributos²⁸⁵.

Dessa regra específica, decorre um fortalecimento do comando geral de legalidade previsto na Carta Magna²⁸⁶, fazendo com que apenas o Poder Legislativo²⁸⁷, valendo-se do procedimento previsto na própria Constituição, possa instituir e aumentar tributos, cabendo ao Poder Executivo regulamentar e executar²⁸⁸ a lei e ao Poder Judiciário, quando provocado, editar normas individuais e concretas, aplicando a lei ao caso.

Segundo ALBERTO PINHEIRO XAVIER, o princípio da legalidade em matéria tributária ocasiona uma série de limitações para fins de instituição e majoração de tributos pelos poderes Executivo e Judiciário, as figuram como reflexos negativos do conjunto de dimensões positivas acima indicado, as quais, em sua leitura, seriam:

²⁸⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Ainda sobre o tema, SCHOUERI: “Optou o legislador complementar pátrio, portanto, por regular o princípio da legalidade a partir da reserva absoluta de lei: a totalidade de matéria tributária deve vir regulada exclusivamente por lei, ou atos com força de lei. Contra a possibilidade de nova lei complementar vir a adotar reserva relativa, há que se considerar que quando o constituinte quis que algum elemento da hipótese de incidência deixasse de ser fixado por lei, disse-o expressamente. Isso ocorreu, entretanto, apenas para as alíquotas de alguns impostos, conforme acima referido. Daí concluir-se que para os demais tributos, a reserva absoluta decorre do próprio texto constitucional.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributária Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 266).

²⁸⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

²⁸⁷ Exceção deve ser feita no que se refere a possibilidade, atendidos os requisitos de relevância e urgência, de instituição ou majoração de tributos por meio de Medidas Provisórias editadas pelo Presidente da República. Outra consideração específica é devida com relação aos Convênios interestaduais, aplicáveis ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação, transporte, os quais são equiparados a Lei Complementar por força do §8º do artigo 34 das Disposições Constitucionais Transitórias.

²⁸⁸ Artigo 79 e seguintes, especialmente artigo 84, IV.:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”

- a) Proibição de lei constitucional derivada (emenda constitucional), no que concerne à própria garantia que os art. 150, I e 146, III a, se traduzem, como reflexo da “reserva de Constituição originária” em matéria de direitos e garantias fundamentais;
- b) Proibição de regulamento independente, como reflexo da “reserva de lei formal”, sendo apenas permitido o regulamento executivo;
- c) Proibição de reenvios, remissões ou delegações para fontes infra legais, como reflexo do princípio do exclusivismo;
- d) Proibição de uso de conceitos indeterminados na formulação das leis tributárias, como reflexo do princípio da determinação ou da tipicidade fechada;
- e) Proibição do método da cláusula geral na formulação de leis tributárias, como reflexo do princípio da seleção;
- f) Proibição da discricionariedade administrativa, como reflexo do princípio do exclusivismo;
- g) Proibição da analogia, como reflexo do princípio do “numeros clausus”²⁸⁹.

Com esteio nesse conjunto de limites negativos, o mestre português destaca a feição democrática da Constituição de 1988, segundo a qual apenas o Poder Legislativo, representante último da vontade popular, estaria autorizado a instituir e aumentar tributos. Na concepção da regra da legalidade, não haveria nenhum espaço, direta ou indiretamente, para que fossem criados ou majorados tributos por força de atos emanados dos Poderes Executivo e Judiciário.

Nesse particular, registrando que o núcleo essencial da criação do Direito reside no Poder Legislativo, e que o objetivo último do princípio da legalidade em matéria tributária é impedir a inversão de competências, que ocorreria caso fossem delegadas em decorrência da utilização cláusulas gerais²⁹⁰, conceitos

²⁸⁹ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Tipicidade da Tributação, simulação e norma anti-elisiva**. Saraiva: São Paulo, 2001, p. 25

²⁹⁰ Hipótese na qual, dada a carência semântica dos termos ou vocábulos empregados, haveria espaço para a atividade juridicamente inovadora do Poder Judiciário e do Poder Executivo. Sobre o tema, SCHOERI: “As cláusulas gerais configuram descrições amplas da hipótese, que acabam por permitir ao aplicador da lei atender às particularidades do caso concreto. Assim, são cláusulas gerais aquelas formulações das hipóteses de incidência que, por sua generalidade, alcançam um amplo campo.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 300).

indeterminados carentes de especificação²⁹¹ ou mesmo reenvios e remissões²⁹², XAVIER é veemente ao refutar a constitucionalidade de qualquer formulação legislativa, ou pretensão regulamentar, que venha a fazer com que a determinação do tributo seja impactada por qualquer diploma normativo que não seja proveniente diretamente da expressão da vontade do povo, que é exercida pelo Poder Legislativo²⁹³.

Seria esse, então, o fundamento daquilo que XAVIER designa de ‘princípio do exclusivismo’, que é reforçado pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional²⁹⁴, o que significa dizer que nenhum elemento adicional, não completamente contido na descrição normativa, possa dar base à incidência de tributos.

Ocorre que, apesar dos muitos méritos de tal proposta de concreção de sentido da ideia de legalidade tributária no texto constitucional e na legislação complementar, a mesma não se mostra compatível com as premissas epistemológicas adotadas nessa pesquisa.

Em primeiro lugar, pois assume como premissa que o texto legal possa alcançar um sentido unívoco, passível de ser capturado pelo intérprete. Pelos fundamentos expostos até aqui, em especial os trabalhados nos itens 1.4, 2.2.1 e 4.3, temos que os textos legais contêm mensagens, as quais precisam ser internalizadas e decodificadas pelo intérprete, para que assim possam ser convertidas em informações.

Ou seja, o intérprete não ‘descobre’ o sentido dos textos legais, dentre os quais as leis ordinárias, que versam sobre os elementos que compõem a hipótese

²⁹¹ Hipótese na qual, na visão do autor, a norma seria formulada em um caráter vago ou impreciso, de tal modo que ao órgão de aplicação do Direito, face à falta de clareza da lei, é atribuída a liberdade de emitir valoração pessoais que, na prática, equivalem à criação da norma aplicável ao caso concreto.

²⁹² Hipótese na qual apenas alguns dos elementos da situação tributável estariam definidos no texto legal, sendo outros desses elementos definidos ou especificados por atos regulamentares ou administrativos. Sobre o tema, escreve XAVIER: “É o que sucede com as normas de reenvio (Verweisung), pelas quais o legislador, no exercício de uma “incompetência negativa”, disponibiliza sua própria competência, “deslegaliza” certas matérias, delegando a outros órgãos do poder público a fixação de regras jurídicas a eles respeitantes, com a consequência automática da respetiva “degradação do grau hierárquico”. (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Tipicidade da Tributação, simulação e norma anti-elisiva**. Saraiva: São Paulo, 2001, p. 29).

²⁹³ O princípio da tipicidade de tributação traduz-se, pois, na imposição de comandos ao legislador para que formule as leis tributárias: (i) de um modo casuístico ou seletivo, com a consequente proibição de cláusulas gerais (*lex stricta*); (ii) de modo completo e exclusivo, com a consequente proibição de normas de reenvio (*lex competeta*); (iii) de modo claro e preciso, com a consequente proibição de conceitos indeterminado (*lex certa*); (iv) de modo expresso, com a consequente proibição de analogia (*lex stricta*).” *Ibid.* p. 28.

²⁹⁴ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

de incidência tributária. Tais sentidos são pelo intérprete construídos, a partir do sistema de referências que é formado pela cultura jurídica de cada nação, com especial atenção à jurisprudência, doutrina e a realidade da vida. Essas construções são, por sua vez, sujeitas a mecanismos de controle intersubjetivos, e, com o passar dos anos, tendem a estabilizar-se (homeostase sistêmica).

Após tal estabilização, que decorre da formação de um sólido sistema de referências, os textos e conceitos legais podem assumir um alto grau de determinação, o qual possibilita uma maior previsibilidade no controle intersubjetivo exercido pelos tribunais.

De tais conclusões, outras se seguem, como, por exemplo, a de que não existem regras ou conceitos plenamente determinados, esses podem ter maior ou menor grau de determinação, mas nunca são, em si, plenos de sentido. E não é diferente no que se refere a regra da legalidade tributária. A concreção de sentido da mesma se dá por meio do sistema de referências empregado.

Outrossim, concordamos com SCHOUERI

A questão não é, assim, se cabem conceitos indeterminados em matéria tributária; é, sim, até que grau eles são admissíveis. A resposta não pode ser absoluta. Deve, sim, ser dada a partir da ponderação de princípios e valores constitucionais, onde se passará, de um lado, a segurança jurídica, a requerer maior grau de determinação e, de outro, os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade. A lei será suficientemente determinada se oferecer ao julgador uma quantidade de argumentos suficientes para justificar sua decisão; indeterminação existe quando há carência de argumentos legais para explicar a decisão judicial. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 304.)

Na cultura jurídica brasileira, são muitos os exemplos de permissões legais, aceitas pelos tribunais, para que atos infra legais possam interferir, por vezes de forma direta, em elementos que compõem as regras matriz de incidência tributária²⁹⁵.

²⁹⁵ “É corriqueiro o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados em matéria tributária. Diante de tais circunstâncias, deve indagar se, de fato, a segurança jurídica vê-se afetada diante do emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

A resposta é negativa, desde que se tenha em mente que conceitos indeterminados, na lei, podem ser determinados no momento de sua aplicação. Assim, por exemplo, o valor venal de um imóvel, que constitui base de cálculo de tributos sobre a propriedade, é algo que pode ser determinado, ainda que se faça necessária perícia (...) A título de exemplo de cláusula geral, cita-se a definição das despesas operacionais, necessária ao cálculo do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 302).

Um primeiro e expressivo exemplo está no permissivo legal constante do parágrafo 4º do artigo 8º da Lei Complementar n.º 87 de 1996²⁹⁶, que autoriza a lei ordinária a fixar critérios para que atos infra legais venham a divulgar margens a serem observadas para fins de apuração, por contribuintes substitutos, do ICMS-Substituição Tributária (“ICMS-ST”).

Por mais que a lei ‘fixe os critérios’ dentro dos quais atos infralegais devam estabelecer as aludidas margens, ninguém há de dizer que tais critérios são determinísticos ao ponto de garantir a existência de apenas uma conclusão possível, ou seja, o Poder Executivo acaba por gozar de maior ou menor grau de liberdade para compor a norma de incidência tributária.

Outro exemplo, esse colhido na legislação que versa sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, é o da inafastabilidade das normas de reenvio na definição dos elementos que compõe os critérios da regra-matriz de incidência do aludido tributo.

Tal tributo, como se verá adiante, é historicamente vinculado ao lucro líquido contábil, apurado de acordo com regras contábeis, as quais a legislação tributária faz remissão.

²⁹⁶ Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.
(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.
(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

No Direito societário, diferentemente do que ocorre em matéria tributária, é comum a existência de conceitos que possuam traços com maior grau de indeterminação, os quais tem seu sentido melhor demarcado em atos infralegais²⁹⁷.

Desse modo, na medida em que a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda se vale de elementos do Direito societário (em especial de elementos da escrita comercial), a mesma se abre para ter, indiretamente, uma parcela de seu sentido construída a partir de textos infralegais. Esse tema será alvo de aprofundamento nos capítulos seguintes.

Por todo o exposto, temos que o contorno dos elementos intrínsecos a regra-matriz de incidência tributária devem ser veiculados em lei, a qual deve ser atribuído o maior grau de concreção semântica possível pelo intérprete.

Isso não significa, de modo algum, que não exista mérito em afirmar que a legalidade tributária estabelece reservas em relação ao emprego de reenvios, de cláusulas gerais, de conceitos indeterminados, etc.

Pelo contrário, constatando a impossibilidade de se alcançar o desiderato por trás de tais afirmativas, que é a absoluta previsibilidade e calculabilidade da regra-matriz de incidência tributária, apenas se assinala que a regra da legalidade obriga o Poder Legislativo a formular as leis que contenham regras matrizes de incidência tributária tão completas quanto possível, de modo a gozarem de uma medida satisfatória de previsibilidade e calculabilidade.

Também se deve levar em conta, tal como exposto no item 1.4, que a partir da formação de um sistema de referências estável, é sim possível o atingimento de um alto grau de previsibilidade e calculabilidade a partir das normas jurídicas, o que reduz sensivelmente o subjetivismo ao qual se sujeita o juízo de valor a ser exercido pelos tribunais quanto a satisfatoriedade da completude da lei.

Outrossim, o emprego pela lei tributária de normas de reenvio, ou mesmo de conceitos com traços indeterminados, não pode, salvo as expressas exceções constitucionais²⁹⁸, deixar ao alvedrio da administração pública, direta ou indireta, a construção de sentido dos elementos da regra-matriz de incidência.

²⁹⁷ Tais como resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e deliberações de agências reguladoras (ex. CVM, ANAC, etc).

²⁹⁸ Como, se observa, por exemplo, no artigo 153, §1º da Constituição: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.)

A dimensão principiológica da legalidade tributária, alçada ao plano constitucional, não abre espaço para a existência de juízo discricionário da administração pública na formação dos elementos que compõem a obrigação tributária.

Aqui cabe uma crítica, com base nas lições de EROS GRAU, a doutrina que vincula a existência de discricionariedade na prática de atos administrativos a existência de conceitos jurídicos indeterminados na lei, a qual, de forma equivocada, “não absorvendo a distinção entre juízo e legalidade e juízo de oportunidade, identificam, sem dar-se conta disso, a atividade discricionária da Administração com a atividade de interpretação do Direito.”²⁹⁹.

A legalidade do emprego por normas tributárias de conceitos com termos dotados de maior grau de vagueza, resolve-se na medida da objetividade que se pode esperar do processo interpretativo da norma³⁰⁰. Esse exercício não deve ser confundido com a avaliação de existência de norma que outorgue poder discricionário à autoridade administrativa³⁰¹, que deve se dar de forma expressa.

Por fim, merece destaque a doutrina de HUMBERTO ÁVILA, na qual legalidade tributária é trabalhada em três distintas dimensões, exercendo: (i) o papel de regra³⁰² no que se refere a proibição de instituição ou aumento de tributo a não ser por meio de procedimento parlamentar específico; (ii) de princípio, eis que indiretamente materializa os ideais constitucionais de previsibilidade e determinabilidade que devem estar presentes no exercício do poder de tributar, e (iii) e o de postulado, reforçando a ideia de que o aplicar há de respeitar os “pontos de partida estabelecidos pela própria lei³⁰³.

²⁹⁹ GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 192-193. Deixando claro que entende na discricionariedade, expressada por juízos de oportunidade, a eleição entre ‘indiferentes jurídicos’, um juízo à margem da legalidade, EROS GRAU destaca que agentes públicos só podem dela se valer quando expressamente autorizados a tanto pelo ordenamento, autorização essa que não pode constar de norma que verse sobre os elementos que compõem a norma matriz de incidência tributária. *Ibid.* 204.

³⁰⁰ ‘(...) a interpretação, vimos, supõe a faculdade, do intérprete, de escolher uma entre várias interpretações possíveis, em cada caso, de modo que essa escolha seja apresentada como adequada, precisamente porque, por força da fluidez das expressões da lei, dela não se pode extrair, objetivamente, uma solução unívoca para cada situação. Sempre, em cada caso, na interpretação, sobretudo de textos normativos que veiculem ‘conceitos indeterminados’ inexistente uma interpretação verdadeira (única e correta) (...)’ GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.. 210.

³⁰¹ Com relação ao qual o controle do Poder Judiciário se dá mediante a ponderação acerca de sua motivação.

³⁰² Quando descreve o comportamento do Poder Legislativo e, reflexamente, o do Poder Executivo.

³⁰³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 178.

Com base no acima exposto, vemos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, responsável pela estabilização de sentido das normas constitucionais, o parâmetro a ser observado pelo Poder Legislativo quando da decisão pelo emprego de normas de reenvio ou de conceitos com maior grau de indeterminação. Com isso em mente, temos que julgados como o Recurso Extraordinário n.º 343.446, relatado pelo Ministro Carlos Velloso, no qual foi considerada constitucional a delegação legislativa decorrente do disposto no inciso II, do artigo 22, da Lei n.º 8.212/91.

Nessa ocasião, por unanimidade, o Supremo definiu que o fato da lei ordinária delegar para o Poder Executivo a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou alto”, elementos chave na definição da alíquota da contribuição do Seguro de Acidente de Trabalho, não configurava ofensa a regra da legalidade tributária.

Isso porque, nesse caso concreto, a lei ordinária teria estabelecido de forma satisfatória “todos os elementos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária válida”, de modo que não haveria de se falar em ofensa ao disposto no artigo 150, I da Constituição Federal.

Já no ano de 2016, em uma surpreendente revisão de sua jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal julgou, sob o regime de repercussão geral, a constitucionalidade do artigo 2º, parágrafo único, da Lei n.º 6.994/82, que estabeleceu um teto a ser observado para cobrança da ‘Taxa Anotação de Responsabilidade Técnica’ prevista no artigo 1º da Lei n.º 6.496/77. Ali admitiu-se que o valor de uma taxa pode ser definido por meio de atos infralegais, bastando que a Lei Ordinária preveja um teto para a cobrança.

Esses julgados parecem apontar para uma flexibilização da exigência de lei formal para a instituição de aumento da carga tributária, admitindo-se o emprego de conceitos com maior grau de indeterminação, tais como “atividade preponderante”, bem como o simples estabelecimento de alíquotas máximas para fins de instituição de tributos.

A despeito da tendência jurisprudencial acima destacada, reiteramos aqui que, a nosso ver, como decorrência direta do texto constitucional e também do disposto no artigo 97, III do Código Tributário Nacional, temos que, ressalvadas as exceções expressamente previstas na própria Carta, o legislador ordinário deve

prever todos os elementos integrantes da regra-matriz de incidência tributária em lei formal.

Tais elementos terão sempre uma dose de indeterminação, derivada da vagueza e imprecisão que é própria da linguagem, podendo, inclusive, ter seu sentido formado por reenvios internos ou externos. Todavia, em nenhuma hipótese, poderão ser vagos e imprecisos ao ponto de:

- (i) Tornar impossível, ou sobremaneira prejudicado, o controle judicial do processo de construção de sentido dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária;
- (ii) Não permitir aos contribuintes a capacidade de proceder a construção semântica de todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária a partir de referências objetivas, constantes do texto de lei formal, e passíveis de verificação; e
- (iii) Outorgar poder discricionário³⁰⁴ a órgãos da administração direta ou indireta para proceder a construção semântica de algum elemento da regra-matriz de incidência tributária.

É a partir dessas conclusões e com base nessas premissas teóricas apresentadas até aqui que daremos, então, prosseguimento à apreciação da intertextualidade entre os ramos do direito e de sua interdisciplinaridade com relação aos campos da Economia e da Contabilidade.

³⁰⁴ Enfatizando que o emprego, pelo legislador, de conceitos indeterminados não torna discricionária a aplicação da lei, HARTMANN: "(...) Diversamente da discricionariedade, que permite uma escolha entre diversas possibilidades no lado da sanção legal, os conceitos jurídicos indeterminados não oferecem aos funcionários qualquer espaço para decidir. Apesar de sua "indeterminação", eles conduzem a um resultado determinado e, portanto, ao contrário da discricionariedade, são totalmente passíveis de exame judicial" (HARTMANN, Ulrich., apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 306)

5. INTERTEXTUALIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de mais nada, cumpre esclarecer que trataremos aqui apenas da intertextualidade interna ou intra-jurídica (entre os textos que compõem o Direito Positivo), não estando aqui abrangido, em razão do corte epistemológico realizado, o estudo da intertextualidade externa do Direito, ou seja, uma aproximação do Direito sob o ângulo externo (ex. antropologia do direito, sociologia do direito).

Tomamos o Direito Positivo como um sistema de proposições, normativas e não normativas, que tem por objetivo o regramento de condutas intersubjetivas por meio de normas jurídicas (juízos disjuntivos) que estabelecem sanções, positivas ou negativas, passíveis de serem implementadas coercitivamente com o apoio do aparato estatal.

O Direito Positivo brasileiro tem um fundamento comum (Constituição da República de 1988) que liga todos os seus elementos (proposições normativas e não normativas), e, apesar de não ser dotado de relações lógico-formais, guarda um mínimo de coerência (formal e material) que nos permite classificá-lo como um sistema.

Esse sistema, por sua vez, é constituído pelo conjunto de enunciados que comporta não apenas os textos legais, mas também as decisões judiciais, as convenções particulares, convênios administrativos, e todos os outros elementos textuais aos quais o Direito Positivo atribui efeitos jurídicos.

Em sendo o dado empírico sobre o qual é construída a Ciência do Direito composto por uma pluralidade de textos, nos parece ser impossível negar-lhe uma feição precipuamente intertextual³⁰⁵, já que a intertextualidade compreende justamente “o processo constitutivo, ou melhor, o procedimento elementar para a

³⁰⁵ Aqui cabe destaque para a descrição de TÁCIO LACERDA GAMA para a relação entre texto e contexto, que identifica no primeiro ‘o conjunto de significantes’ e no segundo ‘os demais textos percebidos pelo intérprete e que condicionam a própria formação de sentido’. São suas palavras: “Esse destaque para a relação entre texto e contexto afasta a ideia de que o sentido é construído monologicamente, a partir de uma única perspectiva. O sentido é fruto da conjugação de textos, que se articulam cirando e condicionando a relações de significação. A referência genérica a um contexto acaba por ser uma metáfora de inúmeras circunstâncias que, embora influenciem a produção de sentido, não podem ser identificadas, definidas e classificadas.” (GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, Consistência. In. HARET, Florance. CARNEIRO, Jerson. (coords) **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 250).

composição do texto, que, partindo de duas ou mais materialidades textuais, desenha e atualiza o sentido naquela partícula situação de interdiscursividade”³⁰⁶.

Os postulados da intertextualidade e da inesgotabilidade das produções de sentido fazem dos textos em geral e, particularmente, daqueles que se dirigem à organização das condutas inter-humanas um campo aberto às construções do espírito, limitado apenas pelas fronteiras de nossa cultura. (CARVALHO, Paulo de Barros. Poesia e o Direito – O legislador como poeta: Anotações ao pensamento de Flusser. In. HARET, Florance. CARNEIRO, Jerson. (coords) **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p.59).

Segundo leciona AURORA TOMAZINI: “Interpretamos um texto estabelecendo vínculos com outros textos (intertextualidade) capazes de delimitar seu significado. Assim, toda interpretação encontra-se determinada pelos referenciais destas associações que, por sua vez, são marcadas por nossas vivências”.

Ainda sobre o tema, EROS GRAU, destacando a importância de uma apreciação conjunta dos diversos textos legais, nos ensina que:

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico não expressa significado normativo algum. (GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discussão sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. XVIII).

Para que possamos construir a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI), por exemplo, precisamos saber quando e como se dá a transmissão desses bens, definição essa que precisamos buscar na legislação em vigor, em especial no ‘ramo do Direito civil’.

Podemos também citar o exemplo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Considerando o sistema de referências que temos hoje com relação a esse tributo, bem como as disposições contidas no artigo 43 do Código

³⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Linguagem e Método**. edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 195.

Tributário Nacional, é impossível negar que esse imposto incide sobre acréscimos patrimoniais.

Sendo assim, para que possamos averiguar se uma determinada lei que versa sobre o tema está de acordo com as normas de outorga de competência tributária, faz-se necessário saber o limite dessa mesma competência que, como já apontado, reside na existência de acréscimo patrimonial. Ora, para sabermos se houve acréscimo patrimonial, antes de mais nada, precisamos saber o que se entende por patrimônio.

Considerando ser 'patrimônio' um conceito próprio do Direito privado, temos um vínculo normativo direto entre as normas que versam sobre o imposto sobre a renda e as normas de Direito civil e comercial que regem o conceito, a determinação e a demonstração do patrimônio.

Desta maneira, constata-se a inafastabilidade do emprego de um processo intertextual para interpretação e aplicação do sistema jurídico, que, como observa TÉRCIO SAMPAIO, ainda que não possa ser entendido como um conjunto "rigorosamente lógico, deve manifestar uma certa coerência e sentido de coesão"³⁰⁷. Assim sendo, devemos analisar: (i) se é possível a existência de ramos autônomos no Direito; (ii) a forma pela qual tal intertextualidade afeta a construção de sentido das normas jurídicas; e (iii) os limites e parâmetros dentro dos quais ocorre essa comutação discursiva.

5.1. AUTONOMIA DIDÁTICA OU CIENTÍFICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO?

Como bem observado por HELENO TORRES³⁰⁸, a problemática da autonomia do Direito tributário, apesar de já ter sido alvo de diversos estudos doutrinários, ainda é tema de grande relevância prática, dadas as implicações que dele derivam, as quais, não raro, geram perplexidades para o intérprete e o aplicador do Direito, razão pela qual daremos início ao estudo dos predicados da necessária intertextualidade do fenômeno jurídico por este tema.

³⁰⁷ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito** – Técnica, Decisão, Dominação. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 140.

³⁰⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado** - Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 31-32.

RUY BARBOSA NOGUEIRA³⁰⁹, após advertir que cada ciência tem um objeto de estudo, o qual deve ser entendido no plano formal (método) e material (assunto estudado), reconhece a existência de uma tendência de especialização do estudo do Direito, com a contínua divisão de suas disciplinas (ramos), que ocorre, ora por razões meramente didáticas³¹⁰, ora por razões de ordem científica³¹¹.

Com base nessa premissa, RUY BARBOSA NOGUEIRA, mesmo reconhecendo a unidade do sistema jurídico, entendia possível caracterizar o Direito tributário como sendo dotado de um certo grau de autonomia, uma vez que este possuiria uma série de 'princípios e institutos próprios' que deveriam orientar os juristas na resolução de conflitos de natureza tributária³¹².

CASALTA NABAIS, concluindo ser o 'Direito fiscal' um sub-ramo do direito administrativo, não deixa de ressaltar a especialidade das normas fiscais, a qual teria base em uma maior exigência do princípio da legalidade em matéria fiscal quando comparada aquela imposta pelo princípio geral da legalidade administrativa.

Outra particularidade principiológica do que CASALTA NABAIS denomina de 'Direito fiscal'³¹³ estaria presente no princípio material que daria suporte a

³⁰⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 2 e 33.

³¹⁰ "Assim, por exemplo, a divisão do Direito Civil em direito de família, direito das coisas, direito das obrigações, direito das sucessões é feita apenas por motivo prático, metodológico ou didático, pois são todos eles regidos pelos princípios de Direito Civil." *Ibid*, p. 34.

³¹¹ "Toda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autonomamente, por necessidade científica, por diferenciação de princípios, é que podemos realmente falar de um ramo novo, porque existe uma matéria a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema jurídico de normas jurídicas regidas por princípios diferentes dos princípios que regulam outros ramos jurídicos. (...) Todos eles [ramos jurídicos] têm um certo número de princípios específicos, só aplicáveis dentro de cada ramo, de tal forma que a aplicação de um princípios específico de um ramo, dentro de outro, conduziria a soluções errôneas (...) Observe-se que a separação do Direito em ramos não corresponde à distinção entre ciências, mas à de ramos de uma mesma Ciência. Ramos do Direito correspondem a uma especificação ou subdivisão dentro da própria Ciência do Direito, para melhor elaboração e compreensão das normas que devem regular relações fáticas especiais, por formas jurídicas também especiais." *Ibid*, p. 34-35.

³¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 40.

³¹³ O direito fiscal seria entendido como o conjunto de normas que rege a atuação da administração pública em matéria tributária, bem como as relações entre Estado e particulares atinentes à cobrança de tributos. É interessante notar que CASALTA NABAIS aponta que a atuação administrativa na cobrança de tributos não é matéria plenamente vinculada, reconhecendo importantes poderes discricionários "de decisão nos domínios que extravasam os elementos essenciais dos impostos", listando como exemplo os poderes de fiscalização. Temperando seu próprio posicionamento, CASALTA NABAIS afirma haver espaços de grande densidade legal que reduzem sobremaneira a discricionariedade administrativa, dentre os quais elenca o domínio dos direitos fundamentais. NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Porto: Almedina. 2000, p. 84-88.

intervenção tributária: a capacidade contributiva; que é distinta do ‘suporte para intervenção administrativa geral’, que seriam os princípios da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*.

Para o mestre português, considerando a existência de princípios constitucionais próprios e também de uma lógica sistêmica típica, uma inserção do subsistema fiscal na ordem jurídica geral deve ser cercada de cuidados³¹⁴ para se evitar incongruências e incompatibilidades.

Quanto à utilização de conceitos de Direito privado pelo Direito fiscal, CASALTA NABAIS enxerga a possibilidade da lei fiscal, movida por exigências particulares da matéria em questão, valer-se de terminologias próprias do Direito privado, atribuindo-lhes significação autônoma para fins fiscais. Face a essa aptidão, conclui que não há solução *a priori* para a definição quanto a incorporação, ou não, dos conceitos de Direito privado, cabendo:

aos órgãos a que compete a sua aplicação indagar, em cada caso, de acordo com as regras da hermenêutica jurídica e recorrendo aos elementos de interpretação disponíveis, se essa norma ou essas normas deram a tais conceitos um significado próprio ou se mantiveram o seu conteúdo originário jurídico-privado. (NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Porto: Almedina. 2000, p. 90.)

Diante da positivação³¹⁵, no direito português, de orientação hermenêutica vinculando os conceitos empregados pelo legislador tributário à sua significação de origem no Direito privado, salvo disposição expressa em sentido contrário, CASALTA NABAIS critica o texto positivado e reforça a ideia de que o intérprete, se valendo dos elementos de interpretação jurídica, pode chegar a conclusão de que os conceitos de direito privado foram alterados pela legislação fiscal, ainda que ausente disposição expressa nesse sentido³¹⁶.

RICARDO LOBO TORRES, sob prisma teórico diametralmente oposto, também advoga a tese da autonomia do direito financeiro, no qual inclui o Direito tributário.

³¹⁴ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Porto: Almedina. 2000, p. 90.

³¹⁵ A Lei Geral Tributária portuguesa assim dispõe:

Artigo 11.º Interpretação

1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

³¹⁶ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Porto: Almedina. 2000, p. 99.

Distinguindo a corrente doutrinária captaneada por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e D. JARACH³¹⁷, que nega a independência do Direito tributário (e financeiro) em relação aos demais ramos do direito, daquela adotada BALEIRO, TROBATAS e GRIZIOTTI, segundo a qual o Direito tributário seria dotado de autonomia dogmática a ser complementada por critérios políticos e de economia financeira, LOBO TORRES estabelece uma terceira: “a tese do pluralismo”³¹⁸.

Em claro embate com a idéia moderna do positivismo jurídico defendida por KELSEN³¹⁹ e com outras posições doutrinárias menos extremadas que a sua

³¹⁷JARACH inicialmente aponta que a autonomia entre ramos é problema de ‘índole didática’, contudo, posteriormente, reconhece a possibilidade da existência do que denomina de ‘autonomia jurídica’ entre eles. Essa ‘autonomia jurídica’ deve ser entendida, simultaneamente, como (i) ‘estrutural’, quando se percebe uma ‘configuração formal dos institutos de natureza tal que apareça uma uniformidade ou uma unidade de estrutura’ particular aos institutos de um determinado ramo do direito, e (ii) dogmática, que seria autonomia complementar a primeira e se caracterizaria pela elaboração de conceitos próprios para aquele ramo ‘estruturalmente autônomo do direito’. No que se refere ao Direito tributário, após explorar sua estrutura, com realce quanto à necessidade, ou não, de intervenção das autoridades administrativas para realização do lançamento do tributo (atividade essa que entende como meramente declarativa e de ‘acertamento’), afirma existir autonomia estrutural em relação ao direito administrativo, mas, simultaneamente, reconhece não ser tal autonomia de ordem absoluta, uma vez que “depende de premissas que se acham em normas constitucionais, e não se podem bem entender senão em relação com elas (o chamado Direito tributário constitucional)” e que possui várias interpenetrações com outros ramos do direito, em especial o administrativo. Por fim, afirma entender pela inseparabilidade do Direito tributário do sistema geral do direito, “mesmo que se admita a autonomia estrutural do Direito tributário material e uma autonomia objetiva, científica e didática de todo o Direito tributário”, confirmando a ideia de unidade do sistema jurídico. (JARACH, Dino. **O Fato Imponível: teoria geral do Direito tributário substantivo**. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 56-91).

³¹⁸ Segundo essa corrente: “(...) o direito financeiro embora autônomo, está em íntimo relacionamento com os demais subsistemas jurídicos e extrajurídicos: é autônomo porque possui institutos e princípios específicos, como os da capacidade contributiva, economicidade, equilíbrio orçamentário, que não encontram paralelo em outros sistemas jurídicos; mas, sendo instrumental, serve de suporte a realização dos valores e princípios informadores dos outros ramos do direito” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 12).

³¹⁹ Antes de seguirmos adiante, acreditamos importante esclarecer que a crítica direcionada ao positivismo Kelseniano realizada por LOBO TORRES, e profundamente difundida em algumas escolas jurídicas brasileiras, nos parece inapropriada.

Isso porque, ao usar a expressão “lógico e formal” leva a crer que KELSEN entendia serem as normas jurídicas aplicadas por meio de um silogismo lógico dedutivo. Isso simplesmente não é verdade. Para KELSEN, o sentido das normas jurídicas não é deduzido pelo intérprete a partir do texto legal, pelo contrário, o grande mestre de Viena reconhece tanto a existência de indeterminações intencionais, que poderiam ser exemplificadas pelo uso de conceitos indeterminados pelo legislador, quando não intencionais, que podem advir, por exemplo, da plurivocidade inerente aos vocábulos nos quais são vertidos o Direito Positivo .

Logo, resta claro que a Teoria Pura do Direito não consiste em uma teoria lógica e formalista, onde a compreensão do direito e sua aplicação seriam equiparadas a equações matemáticas, completamente distantes da realidade social.

Na verdade, KELSEN equipara a interpretação do direito a pintura de um quadro, onde o Direito Positivo a ser aplicado formaria “uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro desse quadro ou moldura, que preencha essa moldura em qualquer sentido possível”.

E mais, não bastasse a crítica não ser procedente, considerada a visão Kelseniana acerca da interpretação do Direito, o próprio KELSEN expressamente condena aquilo de que o injustamente

própria, LOBO TORRES tece ácidas críticas ao que denominou de ‘posições positivistas antagônicas e radicais’:

1º - a do normativismo, que apresenta o Direito Financeiro como ciência “do” normativo, descritiva do dever ser lógico e formal, na linha do pensamento de Kelsen e de seus seguidores; 2º - a do formalismo, que separa rigidamente a Ciência das Finanças do Direito Financeiro, cabendo a este o estudo da essência dos impostos ou a exposição dos princípios e das normas referentes á imposição (A. D. Giannini, A. A. Falcão); 3º - a do causalismo, que, sob a inspiração da sociologia e da economia utilitarista, examina a norma financeira como reflexo da causas sociais e históricas (Griziotti e Trobatas).” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 14.)

Na opinião de LOBO TORRES³²⁰, o Direito financeiro “busca fora de sí, na ética e na filosofia, os seus fundamentos e a definição básica dos valores”, razão pela qual seria pluralista, apoiando-se em diversos métodos e em constante diálogo com disciplinas jurídicas e não jurídicas (como Economia, Finanças e Política), as quais apresentariam “um núcleo comum de normatividade, ou seja, contêm elementos para a programação da vida social e para o estabelecimento de regras do dever ser, o que se traduz em interdisciplinaridade”³²¹.

Com uma orientação completamente distinta, sustentando a unidade do sistema jurídico³²² e necessidade da manutenção de uma ‘atitude mental jurídica’³²³, A. A. BEKCER afirma que o Direito tributário pode criar seus próprios

acusam de fazer, eis que qualifica como uma ‘auto-ilusão’ a ideia de que seria possível que a Ciência do Direito fosse capaz de encontrar uma interpretação “correta” .

Aqui KELSEN, ainda que implicitamente, reconhece o caráter reconstrutivo da interpretação jurídica, o qual muitos autores ‘contemporâneos’ definem como um dos marcos do pós-positivismo. Seria, então, o mais clássico dos positivistas modernos um pós-positivista? Cf. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6º ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 387-390.

³²⁰ Aqui cabe a ressalva de que essa aproximação ‘interdisciplinar’ do direito e mesmo a ideia de autonomia do direito financeiro professada por LOBO TORRES, a nosso ver, sofreu mitigações em seus trabalhos posteriores. Um exemplo está no reconhecimento do princípio da unidade do sistema jurídico para fins de interpretação do Direito tributário: “Sem fundamento, entretanto, seria falar em princípios próprios da interpretação do Direito tributário, superadas então as posições em defesa do *in dubio contra fiscum* e do seu contrário. O princípio da unidade é importantíssimo para interpretação do Direito tributário, porque significa que o intérprete deve buscar sempre a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e os princípios jurídicos” (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 55).

³²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 14-15.

³²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 122-123.

³²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 17.

princípios e conceitos não porque é autônomo em relação aos demais ramos do Direito, e sim porque é, simplesmente, Direito.

Aqui o autor emprega o vocábulo 'autônomo', que admite ser plurissignificativo, no sentido que informa ser seu 'genuíno conteúdo jurídico', entendido como o "poder (capacidade de agir) de o ser social impor uma disciplina aos indivíduos (que o estão, continuamente criando) e a si próprio, numa autolimitação"³²⁴.

Importantíssima noção para compreender a posição do ilustre mestre gaúcho é a de que, segundo seu pensamento, toda criação e incidência de norma jurídica necessariamente deforma a realidade, impondo um determinismo artificial às relações humanas.

Criticando posicionamentos doutrinários, dentre os quais entendemos poder enquadrar aqueles como o de LOBO TORRES³²⁵, afirma A. A. BECKER não existir regra jurídica que seja independente em relação ao sistema no qual está inserida e, por isso, toda e qualquer autonomia entre ramos do Direito deveria ser entendida como meramente didática, sendo a divisão do Direito em ramos apenas realizada para facilitar o estudo dos efeitos da incidência de um determinado conjunto de normas jurídicas³²⁶.

HELENO TORRES³²⁷, afirmando que as normas jurídicas não existem isoladamente, "apresentando-se estritamente relacionadas, por cooperação e

³²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. p. 33.

³²⁵ A ideia proposta pelo que BECKER designou de "Manicômio jurídico-tributário" parece se identificar com a doutrina plurimetodológica do mestre carioca, que acaba por dissolver o fenômeno jurídico em meio às demais ciências sociais. Adicionalmente, BECKER afirma que "O estudo simultâneo dos aspectos político, econômico e jurídico do fenômeno financeiro não ajudaria o desenvolvimento da Ciência das Finanças Públicas, nem da política fiscal, nem do Direito tributário, mas seria fonte somente, - como de fato se encontra na maior parte desses híbridos tratamentos - de obscurantismos e equívocos" TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 3 e 115.

³²⁶ *Ibid*, p. 34.

³²⁷ Explicitando as razões pelas quais entende impossível a autonomia científica do Direito tributário, HELENO TORRES: "Por uma, porque o plexo de relações internormativas vão a infinito, impedindo qualquer composição de sentido para textos analisados apartado do todo sistêmico, desgarrado do plexo de relações de subordinação e coordenação que o estruturam, por duas, porque a teoria da autonomia científica é uma construção que vê a norma como algo dado e não como algo construído pelo intérprete, como produto do ato de aplicação, portanto; e, por três, porque o sistema pressupõe a unidade e unicidade permanentes, sob pensa de descaracterizar como tal. Somente um corte didático pode permitir uma tímida demarcação do campo material que se pretenda estudar, mesmo que se reconhece a limitação e o conhecimento simplesmente parcial que essa metodologia pode possibilitar." (TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado - Autonomia Privada, Simulacao, Elusao Tributaria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 41).

subordinação”³²⁸, se coaduna ao pensamento de A. A. BECKER e afirma que apenas é possível admitir a autonomia do Direito tributário para fins didáticos. Não fosse assim, chegar-se-ia ao absurdo de entender que as normas tributárias seriam espécie distinta das normas jurídicas (diversidade de objeto).

Após o detido exame das posições doutrinárias acima expostas, nos parece que parte do dissenço verificado se deve ao fato do vocábulo ‘autônomo’ ser empregado com diversas significações distintas.

Aplicando a definição de autonomia científica proposta por RUY BARBOSA, onde cada ciência possui um objeto de estudo e um método próprio, não nos parece possível falar em autonomia científica do Direito tributário. Isto porque entendermos que todos os ramos do Direito fazem parte de um todo unitário (Direito Positivo), o qual é investigado por intermédio de um método (a hermenêutica jurídica).

A título ilustrativo, consideremos que um magistrado de primeira instância, lotado em uma comarca de vara única, deva prolatar sentença em dois processos distintos sendo um tido como cível e outro como tributário:

- (i) uma ação de despejo, onde o fundamento alegado pelo Autor se baseia no descumprimento de previsão contratual segundo a qual o locatário assume o ônus de pagar o carnê de IPTU do imóvel locado.
- (ii) e uma ação anulatória de débito fiscal, onde o locatário pleiteia que seja anulado o lançamento tributário procedido contra ele próprio, com relação ao Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) do imóvel por ele locado.

É possível falar que o magistrado deverá empregar métodos distintos para solucionar cada uma das controvérsias? Nos parece que não, uma vez que ambas precisam ser respondidas à luz do Direito Positivo, o qual em ambos os casos precisará ser interpretado por meio da hermenêutica jurídica para que se possa atingir uma norma de decisão.

O juiz precisará recorrer a textos normativos veiculados em diversos níveis (constitucional, legal, infralegal) do sistema para dar resposta aos pleitos que lhes foram submetidos. Não poderá, por exemplo, deixar de dar provimento a ação anulatória uma vez que, no Direito civil, propriedade e posse são institutos distintos,

³²⁸ *Ibid*, p. 53.

sendo certo que norma constitucional de outorga de competência para instituição do IPTU alcançou apenas o primeiro³²⁹ instituto.

Simultaneamente, não poderá deixar de dar provimento a ação de despejo, caso atendidos os demais requisitos, simplesmente em razão dele (locatário) não poder ser enquadrado como responsável tributário pelo pagamento do IPTU, uma vez que a obrigação por ele assumida com o locador é válida, independentemente de sua caracterização, ou não, como responsável pelo pagamento do tributo em face a legislação tributária.

Ainda que os ramos do Direito tenham suas particularidades (ex. regras de interpretação positivadas ou pautas principiológicas específicas), essas não significam que não será o método jurídico o utilizado para sua construção de sentido, mas apenas que a interpretação deverá levar em conta as idiosincrasias normativas ou principiológicas em pauta.

Em linha com a visão do Direito como sistema dotado de unidade e coerência, a despeito de reconhecermos a existência de conceitos e princípios mais próximos das normas de natureza tributária, concordamos com a posição esposada por BECKER e HELENO TORRES, concluindo apenas ser possível falar na autonomia didática do Direito tributário. Ainda assim, tal autonomia não deixa de gerar perplexidades, como observa PAULO DE BARROS CARVALHO:

Mesmo a despeito deste pretexto – “finalidade didática” -, não deixa de ser a cisão do incindível, a secção do inseccionável. A consideração desse fato possivelmente pode explicar a grande dificuldade que a doutrina tem encontrado quando se dispõe ao trabalho de explicar o setor que se pode designar de tributário, dentro do Direito positivo e, bem assim, de conceituar a matéria que estuda esse objeto, em outras palavras, a ciência do Direito tributário. (Carvalho, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009, p. 79).

É dessa forma que concluímos que nem mesmo por razões de ordem didática é possível uma perfeita segregação do fenômeno jurídico em razão dos diferentes conjuntos de condutas intersubjetivas que o mesmo pretende regular, razão pela qual até mesmo essa espécie de autonomia há de ser vista com reservas.

³²⁹ Nesse sentido é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: REsp 1327539 de 2012.

Todavia, essa conclusão não afasta a constatação de que no campo prático, essa imperfeita divisão dos plexos normativos de acordo com a natureza das contidas reguladas, apesar de não dar origem a ciências distintas, é de grande valia para a interpretação, na medida em que ajuda o intérprete a encontrar os textos que mais provavelmente tem relação direta com a conduta que se está a analisar, e com a aplicação do Direito³³⁰.

5.1.1. INTERTEXTUALIDADE INTERNA (AUTORREFERÊNCIA) E NORMAS DE REENVIO INTERNO.

Tanto sob ótica da Teoria Geral dos Sistemas, na qual o Direito seria classificado como um sistema comunicacional dinâmico e complexo, cuja auto-reprodução se dá com base na autorreferência, quanto sob a perspectiva da autopoiese do Direito nos termos em que propõe PAULO DE BARROS CARVALHO, ou mesmo em razão dos escólios de parcela relevante da tradicional doutrina jurídica brasileira, por muitas vezes referenciada como Teoria Geral do Direito, nos parece certo que as normas jurídicas estão interrelacionadas, não apenas entre si, mas também com os juízos categóricos que auxiliam na construção do fenômeno jurídico.

É em função dessa intertextualidade que LUHMANN, em uma de suas raras incurssões acerca da hermenêutica jurídica, indicou entender que a interpretação do Direito, em regra, deve se dar com base na linguagem jurídica³³¹, ou seja, que existe uma presunção relativa de que os conceitos jurídicos são autônomos em relação àqueles homônimos que se verificam em outros sistemas sociais.

Especificamente no campo tributário, de modo ainda mais enfático que LUHMANN, para quem existe possibilidade, ainda que excepcional, de

³³⁰ Na mesma linha, adotando a teoria semiótica brakthiana, SIMONE BARRETO assinala que: “todo objeto está relacionado a um discurso, todo discurso está voltado para outros discursos, Há, assim, um constante diálogo entre as palavras. (...) Outra intersecção entre textos (intertextualidade), sempre presente na interpretação da norma jurídica, envolve o texto prescritivo do direito positivo e o texto descritivo da Ciência do Direito. A todo instante os estudiosos buscam respostas no direito positivo, assim como o aplicar da lei busca fundamentos na doutrina. Esse diálogo, além de ser constante, é inevitável na atividade do intérprete.” (BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação Constitucional do Conceito de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 71).

³³¹ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014, p. 114.

heteroreferência no Direito, A. A. BECKER é de clareza solar ao afirmar que sempre que um dado 'pré-jurídico' é juridicizado pelo legislador, este é:

- (i) Deformado, quando desejando tributar uma determinada operação econômica, escolhe um determinado negócio ou situação jurídica (signo presuntivo daquela operação econômica) para construir a hipótese de incidência (fato gerador) da regra tributária.
- (ii) Contrariado, quando no plano normativo o legislador contraria o dado oferecido pela Ciência das Finanças (ex. mesmo sabendo que uma determinada pessoa não suportará o ônus econômico do tributo, por razões de praticabilidade, esta é eleita como sujeito passivo da relação tributária – substituto legal tributário).
- (iii) Aceito, quando o legislador não realiza uma deformação expressa do dado (princípio, categoria, instituição) próprio de uma ciência pré-jurídica.

Em relação à terceira hipótese, deve-se destacar que a aceitação não deveria ser tida como completa, na medida em que, no entender de A. A. BECKER, sempre haveria uma “deformação e transfiguração” quando da inserção de um certo dado no sistema jurídico, passando este a possuir um “conteúdo jurídico que não é e nem pode mais ser aquele conteúdo original e peculiar da Ciência das Finanças Públicas ou de outra Ciência pré-jurídica”³³².

Em outras palavras, A. A. BECKER nega por completo a possibilidade de heteroreferência no Direito, reforçando a tese da autorreferência e, conseqüentemente, a necessária intertextualidade interna do Direito Positivo.

Em relação a essa tese, que é acolhida textualmente no Direito português, onde é criticada por CASALTA NABAIS, o mestre gaúcho é firme ao asseverar que sempre que o Direito tributário se vale de um conceito ou instituto de outro ramo didaticamente autônomo do Direito, sem alterá-lo ou modificá-lo expressamente, deve ser entendido que este foi aceito tal como é entendido em seu ramo de origem.

(...) na interpretação de lei tributária que tenha aceitado princípio, conceito, remicategoria ou instituição, de outro ramo do Direito (portanto, já jurídico), no momento em que o interprete cumpre com a exigência de integrar e complementar a ideia deverá lembrar-se

³³² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 87-88.

(salvo expresas disposição legal) que a ideia resultante é idêntica àquela ideia que resultou quando, no outro ramo do Direito, também se fez a integração e complementação da ideia contida na linguagem (fórmula legislativa) (...) Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra jurídica (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para totalidade daquele único fenômeno jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013. 127-129.)

Em sentido contrário, HEINRICH BEISSE proclama a “relatividade dos conceitos jurídicos”, advogando um maior relevo ao elemento teleológico da interpretação e reconhecendo que, em razão das eventuais diferenças entre os objetivos das normas nas quais os conceitos estiverem inseridos, esses podem assumir diferentes interpretações³³³.

Ao citarmos a doutrina de BEISSE, cabe um parêntese para explicitar que o autor tece suas considerações sob a égide de uma ordem jurídica substancialmente distinta da brasileira, onde não há um sistema tributário constitucional com características similares às aquelas existentes no Brasil e onde a legislação infraconstitucional prestigia a interpretação econômica em matéria tributária.

Já HUMBERTO ÁVILA³³⁴ leciona que nas hipóteses onde a “tese da flexibilidade” é aceitável (conceitos de Direito privado que não são expressa ou

³³³ “Conceitos idênticos podem ter conteúdo variável não apenas de lei para lei, mas também dentro de uma mesma lei. Nesse sentido se fala de conceitos jurídicos determinados pela função e de interpretação funcionalmente diferente. Com reconhecimento da relatividade dos conceitos jurídicos, as modernas disciplinas jurídicas se emancipam, antes de tudo, da dogmática do direito civil. Recordam a sua autonomia, Isto caracteriza a evolução especialmente do direito penal, do direito administrativo, e não em último lugar, do Direito tributário, como ensina a história do critério econômico.” BEISSE, Heinrich. **O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã**. In MACHADO, Brandão (coord). Direito tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 8.

³³⁴ ÁVILA, Humberto. **Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária**. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, P. 70.

implicitamente incorporados pela Constituição), seria lícito ao legislador tributário alterar conceitos de Direito privado³³⁵, desde que o faça expressamente³³⁶.

PAULO AYRES BARRETO, salientando a importância de se considerar a hierarquia e o critério de especialidade entre as normas envolvidas, nos ensina que:

A proclamação da unidade do sistema normativo, com o conseqüente reconhecimento de que se divide o estudo do Direito em ramos apenas para fins didáticos, não autoriza a conclusão de que conceitos e institutos previstos em um ramo do direito possam ser, automática e infalivelmente transplantados para outro ramo. É certo que, diante da inexistência de óbices estabelecidos dentro do próprio sistema normativo, esse será o caminho natural. Ocorre que tais óbices existem e devem ser rigorosamente observados. (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 166-167.)³³⁷

Constatada a existência de diversas correntes doutrinárias, nos parece mais condizente com as premissas sistêmicas aqui adotadas àquelas propostas por HUMBERO ÁVILA e PAULO AYRES BARRETO, que apesar de reconhecerem a possibilidade de normas tributárias alterarem, para seus fins e efeitos, conceitos de Direito privado, salientam que tais alterações devem observar os rígidos óbices

³³⁵ Essa posição encontra alguma similaridade com a expressada por RUY BARBOSA, para quem tanto pode o Direito tributário acatar conceitos e institutos de direito privado (o que se daria sempre que utilizasse seu *nomen juris*) quanto alterá-los, em razão da aplicação de seus princípios específicos, desde que não transpasse os limites constitucionais. Todavia, no que pese essa aproximação, deve-se ressaltar que RUY BARBOSA, mesmo reconhecendo a possibilidade de reenvio conceitual direto, defende a autonomia do Direito tributário, afirmando que esta característica não requer que “todos os princípios ou institutos sejam próprios”; Sobre o tema, o ilustre mestre ensina que: “Bastará um certo número. Nenhum ramo do Direito (por isso mesmo são ramos) se utiliza somente de categorias e princípios próprios e já vimos até que há princípios jurídicos gerais aplicáveis indistintamente a todos os ramos jurídicos – são os Princípios Gerais do Direito.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 40-42).

³³⁶ Essa liberdade de alteração conceitual, contudo, não é absoluta e, segundo HUMBERTO ÁVILA, possui os seguintes limites: **(i)** limites constitucionais decorrentes da menção expressa ou da implícita utilização do conceito; **(ii)** limites lógicos e ontológicos, considerados à luz do princípio da razoabilidade (legislador não pode transmutar uma obrigação de dar numa obrigação de fazer); **(iii)** limite da proibição de excesso que se vincularia a ideia de que os direitos fundamentais, dentre os quais o da liberdade de exercício das atividades econômicas, tem um núcleo impassível de restrição (ex. a legislação infra constitucional não poderia impedir que determinadas atividades profissionais fossem desempenhadas por intermédio de pessoas jurídicas); e **(iv)** proibição de arbitrariedade, que seria entendido como a necessidade de uma justificativa relevante para atribuição de um tratamento diferenciado. Cf. ÁVILA, Humberto. **Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária**. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, P. 70-71.

³³⁷ E completa: “Reconhecer a unicidade do direito não autoriza o baralhamento de princípios específicos que regem cada um dos ramos. Vale dizer, se o que se objetiva é resolver um problema de natureza tributária, são as regras e os princípios informadores desse ramo do direito que, em face de sua especificidade, devem ser aplicados.” (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 35).

impostos pelo próprio ordenamento³³⁸, dentre os quais merecem especial atenção os limites implícitos nas próprias normas constitucionais de outorga de competência impositiva tributária.

Tangenciaremos novamente essa questão nos tópicos a frente, quando tratarmos da possibilidade de existência de conceitos homônimos no sistema jurídico como um todo.

Superada a questão da possibilidade de alteração dos conceitos do Direito privado, passamos agora a análise das diferentes modalidades de reenvio interno³³⁹, com foco na experiência derivada a partir da interpretação e aplicação das normas tributárias.

Destacamos que por reenvio interno fazemos alusão a situação na qual um determinado dispositivo, parte integrante da base empírica a partir da qual se constroi uma dada norma, faz alusão a um outro dispositivo normativo ou a um dado conceito jurídico pré-estabelecido, sem defini-lo.

Esse reenvio pode ser operado de forma direta, como no caso de “disposições legais que aludem expressamente a outras normas tão-somente mencionando artigos e as leis em que se encontram”³⁴⁰, ou de forma indireta, onde um dado dispositivo faz alusão a termos que encerram conceitos jurídicos sem indicar exatamente qual desses conceitos (ou quais dispositivos) devem ser levados em consideração pelo intérprete.

³³⁸ Uma diferença entre o posicionamento dos aludidos autores está no fato de que, para Humberto Ávila, tais alterações apenas podem se dar de forma expressa. Esse também era o entendimento de Alfredo Augusto Becker, que entendia ser essa uma das consequências do dogma hermenêutico da totalidade do ordenamento jurídico. Posição distinta é a defendida por Paulo Ayres Barreto, para quem tal alteração pode se dar de forma tácita, desde que derive do contexto ou do influxo normativo de outros dispositivos legais.

³³⁹ “Na remissão legislativa, o conteúdo da norma remetida é incorporado pela norma de remissão. Neste sentido, Kildare Gonçalves Carvalho explica que ‘há remissão quando um texto legislativo (a chamada norma de remissão) refere-se a outra ou outras disposições de tal forma que o seu conteúdo deva ser considerado como parte da disposição que inclui a norma de remissão. O conteúdo objetivo da remissão se integra à norma de remissão, incorpora-se a ela por assim dizer. Assim, por meio da remissão legislativa, o legislador faz alusão ao conteúdo de outra norma jurídica, seja para incorporar determinado instituto, conceito ou forma, seja para submeter determinada relação jurídica à disciplina instituída pela norma remetida.” (SANTOS, RAMON TOMAZELA, parecer não publicado. Apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Os vários caminhos da Lei n.º 12.973 – Cuidados na sua Interpretação**. In ROCHA, Sergio Andre (coord). Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. IV. Quartier Latin, São Paulo, 2015, p. 477).

³⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Os vários caminhos da Lei n.º 12.973 – Cuidados na sua Interpretação**. In ROCHA, Sergio Andre (coord). Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. IV. Quartier Latin, São Paulo, 2015, p. 474.

Qualquer que seja a modalidade de reenvio, essa técnica legislativa não raro se mostra a apta a dar lugar a perplexidades, tão imprevisíveis quanto difíceis de serem solucionadas.

É o que ocorre, por exemplo, quando uma lei ou conceito que é referenciado em outro diploma normativo é alterado. Nesses casos, o jurista se depara com uma situação que o força a adotar um de dois caminhos possíveis: (i) entender que a remissão incorporou o sentido da norma referenciada, tal como era no momento da remissão – remissão estática; ou (ii) aceitar que a norma que faz a remissão incorpora o novo sentido da norma referenciada, sendo, nessa medida, afetada pela alteração – remissão dinâmica.

Sobre o tema, nos valem os ensinamentos de RAMON TOMAZELA, que nos são disponibilizados por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

Na prática não é tarefa fácil determinar se o legislador pretendeu se vincular ao conteúdo original da norma, ou se, a contrário, pretendeu exercer apenas um juízo de igualdade entre duas situações, de modo que a alteração promovida na norma jurídica remetida também produz efeito em relação à situação disciplinada pela norma de remissão.

De início, cabe ao intérprete, à luz da interpretação contextual, verificar se o texto original da norma remetida, foi, ou não, aprisionado pelo legislador tributário³⁴¹.

Caso essa verificação reste estéril ou infrutífera, deve-se privilegiar a interpretação dinâmica. Isso é assim porque não se pode privilegiar viés interpretivo que conduza a um texto legal perpétuo, absolutamente imutável e inalterável, o que contraria frontalmente a sua função precípua de disciplinar a vida de uma sociedade em constante transformação.

A estabilidade do ordenamento jurídico não pode ser confundida com sua imutabilidade. A realidade social está em constante evolução e as normas não podem permanecer alheias a essa situação. Dessa forma, salvo se a interpretação contextual indicar que o legislador pretendeu se enclausurar na redação original da norma remetida, o exegeta deve privilegiar a compreensão dinâmica da norma de remissão.

Além disso, lembre-se que a interpretação estática pode trazer inúmeras dificuldades práticas relacionadas à determinação e ao cumprimento do regime jurídico em vigor à época da edição da norma de remissão, que pode ser incompatível com a evolução e a adaptação do ordenamento jurídico às novas exigências sociais.

Seguindo em diante nesta linha de raciocínio, é interessante salientar que, se a dogmática jurídica privilegia a compreensão dinâmica das normas de remissão, como visto acima, é razoável

³⁴¹ “(...) o sentido e o alcance de uma remissão ou restrição não-de inferir-se em cada caso do contexto e do escopo da lei, e delimitar-se em conformidade com estes. LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 6ª Edição. Tradução: José Lamengo. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 369.

concluir que o legislador deve ser expresso e categórico quando, por qualquer razão, decidir incorporar o conteúdo da norma remetida. (SANTOS, RAMON TOMAZELA, parecer não publicado. Apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os vários caminhos da Lei n.º 12.973 – Cuidados na sua Interpretação. In ROCHA, Sergio Andre (coord). **Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. IV.** Quartier Latin, São Paulo, 2015, p. 480-481.)

Ainda sobre o tema, TOMAZELA pontua que outro argumento que aponta para a predominância da interpretação dinâmica é o de que caso o legislador tenha interesse em manter aplicável uma norma já expurgada do ordenamento jurídico, o mesmo deve fazê-lo de forma expressa.

Ponderando acerca das inúmeras dificuldades práticas relacionadas as implicações de uma interpretação estática, que pode encerrar a necessidade de cumprir com um regime jurídico não mais compatível com a evolução do ordenamento como um todo, o qual pode já ter evoluído em atenção a novas demandas sociais, TOMAZELA reforça a ideia de que as remissões devem, em regra, ser entendidas como dinâmicas³⁴².

Apesar de concordarmos em parte com as conclusões acima expostas, que nos parecem calcadas em sólidos fundamentos de ordem sistêmica, um alerta se faz necessário: além da interpretação contextual, que pode servir para justificar a qualificação de uma dada remissão como estática, também é necessário tomar em conta que cabe ao intérprete construir o sentido das normas jurídicas de acordo com os limites estabelecidos pela Constituição.

Por essa razão, considerando as características do Subsistema Constitucional Brasileiro, o entendimento de que as remissões devem ser entendidas, em regra, como dinâmicas não pode ser adotado de forma irrestrita em matéria tributária, onde uma análise *cum granu salis* sempre será necessária.

Caso uma aproximação que entenda como dinâmica uma remissão realizada pela norma tributária resulte em uma construção de sentido de tal norma que seja incompatível com a Constituição³⁴³, deve-se, então, entender pela existência de uma remissão estática, na qual, por intermédio de reenvio interno, a

³⁴² Tomazela, Ramon. A Avaliação de Investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial e os Impactos Tributários das Novas Regras Contábeis. In: Revista Tributária de Finanças Públicas – RTFP, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 112, p. 280-285, 2013.

³⁴³ Incompatibilidade essa que pode derivar, por exemplo, dos limites intrínsecos das normas de outorga de competência impositiva tributária, das limitações constitucionais ao poder de tributar.

norma tributária incorporou o sentido original do dispositivo ou conceito referenciado.

Por fim, retomando aqui o que foi exposto no item 4.4, temos que um outro limite que há de ser observado para fins de determinação de constitucionalidade das normas de reenvio interno é encontrado na triplice dimensão do mandamento constitucional de legalidade tributária.

Lembramos aqui que, em razão dessa disposição constitucional, que figura como mais uma das muitas peculiaridades do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, as leis ordinárias que dispuserem sobre a instituição de tributos devem ser tão completas quanto possível, contendo uma descrição suficientemente clara, precisa e previsível com relação aos contornos da regra-matriz de incidência tributária.

O emprego de reenvios internos, especialmente quando implicam na formação de sentido de determinados elementos da regra-matriz de incidência a partir de atos infralegais, representa altíssimo risco de afronta ao mandamento da legalidade e, em diversas oportunidades, tal como explorado no item 4.4, foi levado a apreciação do Supremo Tribunal Federal. Essa corte, entretanto, tem se mostrado bastante flexível, reconhecendo a constitucionalidade de normas que delegam um espaço de conformação cada vez maior para atos infralegais.

5.1.2. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA COMO COROLÁRIO DA UNIDADE MATERIAL DO SISTEMA JURÍDICO.

Cabe à Ciência do Direito, metalinguagem descritiva que tem por objeto (dado empírico) o Direito Positivo, conferir coerência às normas jurídicas que defluem do sistema, sejam estas denominadas, por razões didáticas, como normas de Direito 'privado', 'público', 'tributário'.

O cientista do Direito, por ser o responsável pela elaboração dessa camada de linguagem, deve sempre, no processo de construção do sentido das normas, atentar-se para a necessidade da visão sistêmica do Direito.

Foi essa mesma visão do Direito que CARLOS MAXIMILIANO denominou de "processo sistemático":

Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto. Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o significado de cada uma. (...) Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma; acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo 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 próprio lugar. 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 autônomos operando em campos diversos. Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço. Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou de que da mesma dimanaram; verifica-se o nexos entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtêm esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é mais bem compreendido. MAXIMILIANO. CARLOS. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 104-105.

Tendo entendido restar estabelecida a obrigatoriedade da apreciação das normas como parte de um conjunto, e não isoladamente consideradas, nos cabe afirmar que não é, e nem poderia ser, o elemento sistemático o único a ser empregado pelo intérprete para fins de proceder à interpretação das normas jurídicas.

A nosso ver, os elementos teleológico, histórico-evolutivo e até mesmo o gramatical são ferramentas essenciais, que também devem ser operadas pelo cientista. Em conjunto com a perspectiva sistêmica, esse conjunto de elementos figuram como chaves do processo hermenêutico, que deve ser sempre desenvolvido no intuito de conferir coerência às normas, não apenas no sentido lógico formal, mas também na dimensão valorativa³⁴⁴.

³⁴⁴ CANARIS lembra que muitas das críticas contra o raciocínio sistemático decorrem de uma falsa compreensão do que esse método predica, pois "(...) ainda hoje, o pensamento sistemático é, na maioria dos casos, equiparado sem mais e de forma totalmente acrítica, à jurisprudência dos conceitos; reside aí uma das objeções mais preferidas para afastar um argumento sistemático, considerando-o, sem discussão de maior, como conceptual e, por isso, ultrapassado: num processo que gosta de passar por moderno, mas que no estado actual da doutrina, antes surge antiquado". (CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p. 152).

Isso significa dizer que não é em função de um vocábulo ser empregado com determinado sentido em um dado texto legal que este não possa assumir feição distinta em outro dispositivo. Não estamos aqui defendendo, como demonstrado acima, a obrigatoriedade dos conceitos e institutos serem universais e deverem ser aceitos, sem ressalvas, pelo ordenamento como um todo, mas apenas que, como indica EROS GRAU, “não se interpreta o direito em tiras”³⁴⁵.

Acreditamos que caso a significação atribuída a um determinado termo seja distinta daquela que o mesmo usualmente recebe nos demais ramos do Direito, ou mesmo de alguma significação imposta por meio de um juízo categórico, ao intérprete que pretende atribuir essa significação ‘destoante’ cabe o ônus argumentativo de demonstrar a razão pela qual o significado ou implicação tradicional do termo não se coaduna com o conjunto de regras e princípios que regem a matéria em questão.

Não se trata de querer tornar a interpretação Direito um processo puramente lógico, garantindo-lhe uma previsibilidade e estabilidade que não é própria das ciências humanas. Admitimos ser o Direito permeado por uma série de valores e princípios que dão relevo a seu caráter cultural.

É justamente por tais valores e princípios constarem do próprio sistema, que não nos parecem válidas as várias críticas que vêm sendo apresentadas as propostas metodológicas que pugnam por uma visão sistemática como fundamento da hermenêutica jurídica.

Hodiernamente vivemos um momento de forte valorização do pragmatismo jurídico, que tem tido lugar especialmente em função do fenômeno de atrofiamento do Poder Legislativo no País ao longo das últimas décadas, o qual tem levado os tribunais e os aplicadores do Direito a, muitas vezes, exceder o papel que lhes incumbe³⁴⁶.

Com isso, tem ganhado espaço o emprego de argumentações supostamente teleológicas que, a nosso ver de forma tímida em relação a sua autodeterminação e valendo-se do emprego de entimemas, dão ensejo a

³⁴⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discussão sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. XVIII

³⁴⁶ Essa conclusão é obtida em razão do posicionamento que adotamos acerca do papel dos operadores do Direito, elemento que auxilia na demarcação do corte epistemológico ora adotado.

colmatação de lacunas axiológicas³⁴⁷ que alguns doutrinadores e tribunais, em especial os administrativos, enxergam na legislação tributária³⁴⁸.

É justamente para afastar o emprego dessa retórica, que não nos parece ser compatível com o Direito Positivo brasileiro, que o respeito ao elemento sistemático, tal como acima exposto, nos parece relevante, uma vez que auxilia a coordenar o discurso jurídico e a alocar os ônus argumentativos de forma a otimizar o controle intersubjetivo das decisões judiciais.

5.1.3. INTEPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DIRETRIZES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Quando tratamos do percurso gerador de sentido das normas constitucionais de outorga de competência tributária já lançamos várias das premissas que adotamos no que se refere ao significado e importância da interpretação para fins de construção de sentido do Direito Positivo.

Desse modo, visando evitar redundâncias desnecessárias, vamos tratar aqui apenas das normas de interpretação e integração³⁴⁹ da legislação infraconstitucional tributária presentes no Código Tributário Nacional.

Antes de proceder com a análise, uma advertência deve ser feita: as idiosincrasias do Sistema Tributário Nacional, que tornam impossível a aplicação direta, sem temperamentos e adequações, de doutrinas alienígenas em matéria de Direito tributário, não se restringem à Constituição Federal.

³⁴⁷ Tema que será abordado no item 5.1.4.

³⁴⁸ Como exemplos podemos citar como exemplo a jurisprudência que vem se firmando no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com relação a aplicação positiva do princípio da capacidade contributiva em matéria aproveitamento fiscal de ágio, como se observa: Acórdão n.º 1401-001.059, julgado em 06/01/14; Acórdão n.º 104-21.497, julgado em 06/09/07; Acórdão n.º 104-21.498, julgado em 06.09.07; Acórdão n.º 104-21.675, julgado em 06.09.07;

³⁴⁹ LOBO TORRES, diferenciando interpretação de integração, aponta que “A grande diferença (...) está em que, na primeira, o intérprete visa estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e as valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; já na integração o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento a contrario, operando fora da possibilidade expressa da norma.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 33). Ressalvamos apenas não concordamos com o cabimento de valorizações éticas ou políticas, salvo nas hipóteses onde tais valorização forem expressamente juridicizadas pelo Direito Posto.

O Código Tributário Nacional, reforçando o relevo concedido no plano constitucional ao princípio da segurança jurídica³⁵⁰ em matéria tributária, estabelece normas que visam orientar e definir limites à interpretação e integração do Direito tributário.

É possível dizer que, no Brasil, existe uma opção, de ordem constitucional e legal, pela adoção de um “modelo de previsibilidade”, tal como proposto por ÁVILA, que não se compatibiliza com um modelo de “concreção”, pelo qual, em razão da utilização de cláusulas gerais, apenas é possível ter clareza quanto aos comandos normativos após o pronunciamento do Poder Judiciário no caso concreto³⁵¹.

Não queremos, com isso, negar o que EROS GRAU designou de “caráter alográfico do Direito”³⁵², que importa dizer que as normas jurídicas não estão prontas e acabadas nos textos legais, sendo parcialmente construídas pelo intérprete.

Contudo, nos parece que, dadas as características do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, os textos legais que regem a matéria tributária devem apresentar um grau de vagueza e indeterminação reduzido, não sendo lícito aquele que os interpreta se valer de recursos interpretativos e integrativos usualmente adotados para construção de sentido em subsistemas mais flexíveis, permeados por cláusulas gerais como, por exemplo, a boa fé e a sociabilidade no Direito civil.

Apesar de anterior a Carta de 1988, no que tange as regras sobre interpretação e integração do Direito tributário, o Código Tributário Nacional a ela

³⁵⁰ “No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a segurança jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como garantia constitucional, e não apenas como decorrente da estrutura sistêmica ou da certeza do direito (segurança jurídica formal), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material), como proteção a estes direitos. A segurança jurídica, nessa totalidade formal e material, converte-se em fim do ordenamento, como eficácia do sistema jurídico, haurida a partir do interior da Constituição. Daí comumente dizer-se que o Estado Democrático de Direito é o “Estado de Segurança”. Com maior rigor, melhor seria dizer que a Constituição na atualidade é a “Constituição da Segurança”. (...) A “segurança, per se, ao lado da “justiça” e da “liberdade”, forma os valores clássicos do direito de qualquer sociedade livre, justa e igualitária. Para Gustav Radbruch, ainda que, numa concepção ontológica, a segurança seria um subprincípio da justiça, porque, dada a dificuldade para se fixar o “justo”, ao menos deve-se procurar fixar aquilo que é “jurídico”, como equivalente a “seguro”. (TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2011, p. 184).

³⁵¹ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, P. 78.

³⁵² GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discussão sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. VI.

bem se amoldou, uma vez que prestigiou a previsibilidade e segurança jurídica em matéria tributária, tal como se verifica na Constituição atualmente em vigor.

Todavia, os dispositivos constantes na lei geral tributária brasileira não são isentos de críticas. Apesar das grandes diferenças entre o corte epistemológico realizado nesse estudo e aquele adotado por RICARDO LOBO TORRES, nos parece que sua análise acerca dos aludidos dispositivos agrega valor a essa pesquisa.

Admitindo que não seja possível falar em integração³⁵³ sem que anteriormente tenha sido construído o sentido da norma geral abstrata³⁵⁴, inverteremos a topografia do Código e apreciaremos, em um primeiro momento, as regras de interpretação, em especial os artigos 107, 109, 110 e 111, para depois tecermos nossas considerações acerca do disposto no artigo 108.

Inicialmente, deve ser ressaltado que parte da doutrina, nacional e estrangeira, critica a positivação de critérios e métodos interpretativos, alegando não ser dado ao legislador³⁵⁵ fixar as formas pelas quais o sentido do texto há de ser construído.

Entre as críticas traçadas por LOBO TORRES, salientamos a de que a positivação de normas de interpretação desnaturaria o “pluralismo científico e

³⁵³ JOSÉ MARIA, de modo coerente com as premissas epistemológicas que adota, indica ser de reduzido valor científico tal dicotomia (interpretação/integração), muito embora reconheça seu valor didático, como redutor de complexidades e para fins do estabelecimento de *standarts* de comunicação. ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito**. In MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 190.

³⁵⁴ Sobre o tema, Alberto Pinheiro Xavier aponta que: “A analogia é uma segunda etapa de “captação do Direito” que pressupõe a interpretação, mas não se confunde com ela. Pressupõe a interpretação pois, sem que previamente tenham sido interpretadas as normas potencialmente aplicáveis, não pode formular-se um juízo declarativo de sua inaplicabilidade ao caso concreto e da consequente existência de um caso omissio.” (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 142). No mesmo sentido, RUY BARBOSA NOGUEIRA: “(...) a interpretação precede a integração. A ausência de disposição pode ser “expressa” ou “oculta”. Se oculta, especialmente, a interpretação não apenas do texto, mas do contexto, demonstra não existir omissão ou lacuna porque da sistemática decorre a disposição.”. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 111). Ao falar de ausência “expressa”, RUY BARBOSA, a nosso ver, incorre numa contradição em termos, mas seu raciocínio pode ser compreendido no sentido de que mesmo que não haja uma disposição expressa para reger uma determinada conduta, por meio da interpretação sistemática se pode chegar a uma norma jurídica ‘específica’ para o caso.

³⁵⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 1-17.

político”³⁵⁶, além de “prejudicar o equilíbrio e a integração entre os poderes do Estado e entre os valores jurídicos”³⁵⁷.

Quanto ao primeiro óbice, em razão da adoção de uma visão sistêmica do Direito, nos moldes já explorados, não nos parece assistir razão ao mestre carioca. O Direito não é um emaranhado de normas a ser construído e reconstruído, sem peias ou amarras, em decorrência das preferências políticas ou ideológicas de quem o interpreta e, se o fosse, seria incapaz de viabilizar a estabilização de um sistema de referências que permitisse seu controle intersubjetivo.

Existem valores e princípios juridicamente positivados? Sim, sem dúvida. É possível definir em quais hipóteses e situações esses são aplicáveis? Parece-nos que é possível por meio da estratificação de significações (formação de um sistema de referência), que ocorre com o auxílio da jurisprudência.

As regras que se depreendem dos textos legais (também após a formação de um sistema de referências) podem ser superadas por princípios e valores de superior grau hierárquico? Acreditamos que sim, ressaltando apenas que cabe a quem propuser sua superação o ônus argumentativo sustentá-la.

Logo, a primeira crítica nos parece, na verdade, um inconformismo com a postura ideológica que, reiteradas vezes, foi prestigiada pelo Poder Legislativo brasileiro em matéria tributária. Em razão dessa mesma postura, no intuito de fazer valer ideologias outras que não as prestigiadas pelo legislador, busca-se desconstruir e infirmar as escolhas e diretrizes axiológicas por ele traçadas³⁵⁸.

No que tange ao segundo óbice apontado, esse também não nos parece proceder, na medida em que os dispositivos que versam sobre interpretação devem ser eles próprios interpretados dando margem ao Poder Judiciário para dar-lhes diferentes níveis de concreção semântica e aplicabilidade, conforme o caso. Isso não significa, entretanto, que não são dotados de um mínimo sentido cogente,

³⁵⁶ Caracterizando-se como “ideologias políticas triviais”. *Ibid*, p. 346.

³⁵⁷ *Ibid*, p. 331

³⁵⁸ Vale aqui transcrever as ricas palavras de CANARIS acerca do tema: “(...) é altamente contestável a afirmação divulgada de que o legislador não poderia prescrever diretrizes dogmáticas, mas apenas consequências jurídicas. (...) formulações dogmáticas que o legislador tenha utilizado, bem como suas tomadas de posição cognitivas a favor ou contra uma determinada teoria não são, por si, vinculantes para Ciência; no entanto, esta está-lhes vinculada, quando as consequências jurídicas em causa se deixem esclarecer com o auxílio das referidas teorias ou quando elas as contradigam.” (CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p. 179).

ainda que esse sirva apenas para fins de alocação do ônus argumentativo no processo de construção de sentido das normas jurídicas.

Passando para análise dos dispositivos em apreço, reconhecemos que o disposto no artigo 107³⁵⁹ realmente parece merecer reparos³⁶⁰.

Por todo o exposto, a interpretação das normas jurídicas não pode ser integralmente regada pelo próprio legislador, muito embora as opções por ele traçadas quando do estabelecimento de diretrizes hermenêuticas não devam ser desprezadas pelo intérprete, eis que caracterizam opções axiológicas realizadas pelo próprio ordenamento jurídico.

É com base nessa premissa que passamos à análise do disposto no artigo 109³⁶¹ e retomamos o raciocínio atrelado ao artigo 110³⁶². Aqui, nos parece que foi muito bem o legislador complementar, que, a nosso ver, nada mais fez que prestigiar os princípios da legalidade e da segurança jurídica, tão caros ao Constituinte de 1988³⁶³.

³⁵⁹ Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

³⁶⁰ RUY BARBOSA NOGUEIRA, expressando entendimento de que o dispositivo não tem o condão de excluir outras formas de interpretação, mas apenas explicitar algumas particulares ao Direito tributário, afirma que "(...) quando o art. 107. Diz que 'legislação tributária será interpretada conforme o disposto nesse Capítulo' quer significar que ocorrendo as hipóteses especiais previstas nas disposições desse capítulo, por elas é que se resolvem esses casos, pois aí não estão todas as regras possíveis da interpretação, mas apenas algumas das chamadas normas peculiares do Direito Tributária e que são previstas de acordo com a estrutura desse ramo jurídico." (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 111). Realizando uma crítica ainda mais acentuada, LOBO TORRES: "A regra é vazia e insuficiente, pois nem o CTN esgota a disciplina da interpretação nem a atividade hermenêutica prescinde dos princípios gerais não escritos, nem a interpretação se desenvolve a parte do processo democrático (legislativo, administrativo, judicial)." (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 47).

³⁶¹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Na leitura de HELENO TORRES: "Relacionando o uso dos "princípios gerais do direito privado" com os "efeitos tributários", temos que a tipificação da hipótese normativa poderá colher a definição do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, sem que isso implique qualquer submissão do direito tributário ao quanto o direito privado tenha disposto, podendo o legislador tributário alterar os institutos, conceitos e formas, para os fins de atender aos efeitos tributários, i.e. às modalidades vinculadas à eficácia tributária, como 'obrigação acessória', 'pagamento', 'domicílio' (...) Tem o legislador, assim, à sua disposição, liberdade qualificadora para identificar, nos limites constitucionais, os conceitos, formas e institutos que julgue oportunos para alcançar o cumprimento constitucional da competência material que lhe foi atribuída constitucionalmente." (TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado - Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.80).

³⁶² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

³⁶³ LOBO TORRES entente que o sentido atribuído para os dispositivos em apreço só é aceitável se admitida que a interpretação do artigo 109 deve ser realizada de forma conjunta com o artigo

Sobre o tema, RUY BARBOSA NOGUEIRA esclarece que:

o art. 109 (...) teve dupla finalidade: afastou estes [conceitos e formas do direito privado] para fins de integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito tributário mantém com o Direito Privado. Isto significa que, quando as categorias do Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito tributário, mas incorporadas, sem alteração e, portanto vinculantes dentro deste. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 117).

O artigo 110, nada mais faz do que esclarecer o óbvio. Não podem as normas de outorga de competência impositiva tributária ser alteradas por intermédio de modificações na legislação infraconstitucional³⁶⁴. Se isso fosse possível, bastaria a edição de leis ordinárias atribuindo novas significações para conceitos constitucionalmente prestigiados para alterar o sentido da própria Constituição, invertendo, na prática, a hierarquia das normas em questão³⁶⁵.

110. Ora, não entendemos ser possível qualquer outra interpretação e, mais uma vez, nos valem das eloquentes palavras de EROS GRAU: “o direito não se interpreta em tiras”.

³⁶⁴ Sobre o tema, vale lembrar as lúcidas lições de PAULO AYRES BARRETO “Com efeito, admitir que o legislador infraconstitucional pudesse definir ou limitar as competências tributárias implicaria esvaziar, por completo, todo o esforço compreendido no plano constitucional para regradar a matéria. Rigorosamente, o referido dispositivo do Código Tributário Nacional é um reforço ao entendimento de que a Constituição Federal já define e, conseqüentemente, limita, por uma série de regras, a competência impositiva dos entes públicos.” (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 49).

³⁶⁵ Merece destaque, nesse tópico, o alerta de TÁCIO LACERDA GAMA: “A ideia de que a forma vem de cima e o conteúdo vem de baixo, segundo Canotilho: “deve merecer uma enérgica resistência dogmática: num Estado constitucional democrático a forma e o conteúdo principal vêm de cima”. Pois bem, a hierarquia dos sujeitos competentes deve, também, projetar efeitos na forma de produzir sentido. O que não se admite, por se ingênuo e ineficaz, é ignorar os diálogos mantidos entre norma superior e inferior. Apenas na situação de se configurar incompatibilidade entre esses dois planos de sentidos é que deve prevalecer o produzido pela autoridade superior” (GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, Consistência. In. HARET, Florance. CARNEIRO, Jerson. (coords) **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p.247).

Os artigos 111³⁶⁶ e 112³⁶⁷, seu tempo, figuram como diretrizes hermenêuticas, de grande acolhida jurisprudencial, que prestigiam o princípio da igualdade e da liberdade, respectivamente.

Consideradas essas como sendo as principais diretrizes hermenêuticas em matéria tributária, acreditamos restar comprovada a aderência do Direito Positivo brasileiro às premissas teóricas adotadas nesse trabalho.

5.1.4. INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DIRETRIZES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Tendo firmado entendimento em relação às regras de interpretação, vamos, agora, ao exame do artigo 108 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre as diretrizes de integração da legislação tributária.

Para que se possa falar em 'integração', deve-se primeiro reconhecer a existência de lacunas, negando, assim, aquilo que outrora veio a ficar conhecido como 'dogma da completude do ordenamento jurídico'³⁶⁸.

³⁶⁶ Criticando a insuficiência do elemento literal para proceder a interpretação das normas jurídicas, HUGO DE BRITO MACHADO afirma ser possível, a despeito do texto do artigo 111, valer-se de outros métodos interpretativos para construção de sentido das normas isentivas. Com isso, conclui o nobre mestre piauiense: "(...) o art. 111 do Código Tributário Nacional deve ser entendido como regra excludente da integração. Em outras palavras, esse dispositivo legal só se admite para matérias que indica, regras jurídicas expressas. E quando, mesmo em face do elemento literal, essas regras alberguem palavras plurissignificativas, o aplicador da legislação tributária deve valer-se dos elementos em geral utilizados pelo intérprete e dar ao texto o significado que mais o aproxime do contexto e melhor realize a finalidade buscada pelo legislador com a regra jurídica em questão." (MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 140).

³⁶⁷ Para JOSÉ MARIA, a dúvida de que trata o artigo 112 estaria presente quando, por exemplo, em um julgamento colegiado resultasse em empate, a ser decidido por voto de qualidade, o qual, neste caso, por força da diretriz expressa no artigo, deveria ser favorável ao contribuinte. ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito**. In MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 193.

³⁶⁸ Aqui é importante indicar que quando se fala em completude, e o que muitos autores designam por fechamento do sistema jurídico, não pode ser diretamente comparado com o que CANARIS dispõe acerca da incompletude e abertura do sistema. Isso porque o nobre mestre alemão fala em incompletude e abertura no sentido científico, ou seja, na impossibilidade de obtenção de um conhecimento perfeito e inalterável acerca do fenômeno jurídico. Sobre o tema, vale citar MIZABEL DERZI, resumindo a ideia do autor:

"Sistema é ordem axiológica e teleológica. A Ciência do Direito converte-se, pois, em interpretação hermenêutica, em relação a um sistema aberto, que tem na sua incompletude, na sua modificabilidade histórica, a possibilidade de apreensão científica. A mobilidade e incompletude do sistema, não obstante, para CANARIS, convivem com as partes imóveis e fixas do mesmo sistema. Assim, a incompletude do sistema, mesmo do ponto de vista axiológico, é, também, realçada por CANARIS que, em certas áreas do Direito Privado alemão, denomina-as de imóveis (como na parte dos direitos reais, da sucessão legal e outras). (...) Portanto não temos dúvida em afirmar que o

Este postulado hermenêutico, na forma como originalmente concebido, implicaria no reconhecimento de que do ordenamento jurídico poderiam ser deduzidas as consequências jurídicas de toda e qualquer conduta humana, razão pela qual os magistrados poderiam, em todos os casos, solucionar conflitos a partir de normas preexistentes. Com isso, poder-se-ia dizer ser o Direito dotado de uma “vocação totalizante, no sentido de vontade presumida de regulação plena”³⁶⁹.

Tendo sido alvo de muitas críticas, essa concepção dogmática, que chegou a ser taxada de ‘fetichismo da lei’³⁷⁰, várias saídas teóricas foram buscadas por seus defensores. A primeira foi a do ‘espaço jurídico vazio’, que implicaria em entender como juridicamente irrelevante tudo aquilo que não fosse regulado pelo Direito. Essa posição, entretanto, é inconsistente eis que, como nota BOBBIO, se esquece da existência do modal deôntico ‘permitido’³⁷¹.

Uma segunda tentativa de dar fundamento ao dogma da completude foi a teoria da ‘norma geral exclusiva’, a qual implicaria no reconhecimento de que tudo aquilo que não é designado como proibido ou obrigatório seria, então permitido.

Essa visão, apesar de possuir grande apelo retórico,   imperfeita, na medida em que o próprio ordenamento pode prever sua ‘integração’ e, ao fazê-lo, reconheceria sua incompletude. Daí a afirmação de que os sistemas não são

sistema jurídico   incompleto no seu conjunto (não importa que estejamos nos referindo ao Direito Civil, Comercial ou Tributário). O real e o contingente impulsionam as operações internas do sistema, suas irritações e perturbações. Tal fenômeno explica as mutações sistêmicas e a relevância das técnicas de estabilização das expectativas. As mudanç as no conteúdo das leis e na jurisprudência dos tribunais, decorrência dessa inaptidão para surpreendermos a “coisidade da coisa”, o real, em contrapartida atraem a adoção de princípios e de técnicas que atenuam a imprevisibilidade, a fluidez evolutiva como a irretroatividade, a boa fé e a proteção da confianç a. (DERZI, Misabel Abreu Machado. **O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito tributário**. In. FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanç as Públicas e Direito Fiscal**. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2013, p. 403-404).

³⁶⁹ Cf. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 139-140.

³⁷⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 121.

³⁷¹ *Ibid*, p. 130.

completos, mas sim potencialmente completáveis³⁷², o que, como nota XAVIER, é substancialmente distinto³⁷³.

Caberia ao jurista, diante de uma situação não indicada como antecedente normativo, decidir pelo uso do que GUASTINI denominou de ‘argumento a contrário’³⁷⁴, aplicando a norma geral exclusiva, ou pela adoção do que BOBBIO designa de ‘*argumentum a simili*’³⁷⁵, promovendo a integração.

Entendendo restar superado o dogma da completude do ordenamento jurídico e reconhecida a existência de lacunas, passamos agora a qualifica-las para, depois, examinarmos o cabimento de sua colmatação em matéria tributária.

Aqui nos valem dos ensinamentos de TÉRCIO SAMPAIO, que demonstra a existência de diferentes propostas classificatórias³⁷⁶. Entre as citadas pelo autor, destacamos a concebida por ZITELMANN, que divide as lacunas em (i) autênticas: quando não se consiga determinar, a partir do sistema jurídico, uma consequência normativa para uma dada conduta; e (ii) não autênticas: quando se consegue encontrar uma norma de regência para o caso, mas essa é entendida como indesejável pelo intérprete³⁷⁷.

³⁷² Frente a essa constatação, BOBBIO classifica as lacunas da seguinte forma: “a lacuna se verifica não mais por falta de uma norma expressa pela regulamentação de um determinado caso, mas pela falta de um critério para a escolha de qual das duas regras gerais, e exclusiva ou a inclusiva, deva ser aplicada.” (BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 137).

³⁷³ Sobre o tema, o ilustre mestre português acrescenta: “O sistema só se torna completo a *posteriori*, pela utilização de mecanismos, como o raciocínio analógico, do qual apenas foi necessário socorrer-se precisamente porque *a priori* não se encontrava completo, em virtude da existência de uma lacuna. Há uma manifesta distorção no raciocínio que nega a existência de lacunas pela mera possibilidade da integração” (Cf. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 144).

³⁷⁴ “En cualquier caso, incluso si se acepta que el ordenamiento presenta una laguna, nos es obligada la decisión de colmarla. En efecto, cualquier controversia puede resolverse simplemente argumentando a contrario (como sugieren, por lo demás, algunas doctrinas clásicas); puesto que para el supuesto de hecho F1 no se ha establecido expresamente una consecuencia jurídica precisa, puede sostenerse que dicho supuesto de hecho carece de cualquier consecuencia jurídica.” (GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999, p. 58).

³⁷⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 136.

³⁷⁶ Para conferir outras propostas classificatórias CF BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 139-150.

³⁷⁷ Tércio Sampaio destaca, em relação a essa última espécie, que a doutrina usualmente a qualifica como lacuna crítica ou de política jurídica (*de lege ferenda*). Ademais, além da classificação de Zitelmann, Tércio Sampaio aponta outras possíveis espécies de lacunas (considerando distintas classificações empregadas), cabendo aqui destacar as lacunas técnicas ou *intra legem*, que teriam lugar quando se pode identificar alguns elementos para construção da norma, mas não todos (ex. a norma que institui o tributo não indica a pessoa responsável para proceder a cobrança ou mesmo o modo pelo qual o pagamento deve ser efetuado) Cf. FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 218-223

PAULO AYRES BARRETO, por sua vez, se vale de Alchourrón e Bulygin para classificar as lacunas em (i) normativas³⁷⁸; (ii) de conhecimento³⁷⁹; (iii) de reconhecimento³⁸⁰; e (iv) axiológicas³⁸¹.

LOBO TORRES, em linha com sua visão plurimetodológica, que aceita a possibilidade de interpretação política e econômica do Direito como forma válida de construção de sentido das normas jurídicas, apesar de reconhecer que nem todas as incompletudes são suscetíveis de preenchimento, indica que apenas devem ser preenchidas as lacunas quando: “existe a insatisfação frente aos valores suprapositivos, aos princípios gerais e ao plano do legislador”³⁸².

Mais uma vez, vemos o grande distanciamento de parte da escola carioca em relação a doutrina que acreditamos ser majoritária no Brasil, na medida em que essa propõe serem as lacunas ideológicas verdadeiros defeitos do ordenamento, os quais devem ser corrigidos pelo jurista, ao passo que a visão majoritária adota posicionamento frontalmente contrário.

Por entendermos que a colmatação de lacunas ideológicas, especialmente quando identificadas a partir de ‘valores suprapositivos’, abre espaço para interpretações *contra legem*, permitindo que o intérprete construa as normas jurídicas que, em seu íntimo, acredita serem as mais adequadas, afastando-se das decisões tomadas pelo Constituinte e pelo legislador (complementar e ordinário), nos filiamos a corrente majoritária e refutamos a posição de LOBO TORRES.

Nessa linha, vale reproduzir as palavras de GUASTINI, que, criticando o que designou de ‘máquina de lacunas’, dispara: “Es evidente que las lagunas axiológicas no son una propiedad objetiva del derecho; son creadas por los intérpretes con la finalidad de modificar el derecho existente, mediante un juicio

³⁷⁸ Que teriam lugar no plano das normas gerais e abstratas, quando para uma determinada hipótese normativa não há consequência jurídica prevista. Essa espécie equivaleria, a princípio, as lacunas técnicas, que mencionamos na nota acima. BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 55.

³⁷⁹ Que derivam das dificuldades de qualificação do fato para fins de enquadramento na norma geral e abstrata. *Ibid.* p.55.

³⁸⁰ Ligada a “falta de determinação semântica dos conceitos que caracterizam o caso genérico, dificultado o reconhecimento da subsunção dos casos individuais à hipótese abstratamente considerada” *Ibid.* p.55.

³⁸¹ Onde haveria solução normativa no sistema, mas a mesma seria considerada como indesejável pelo intérprete. Nesse último caso, Paulo Ayres pugna pelo afastamento de sua qualificação como lacuna do direito, mas sim como fenômeno de outra natureza. *Ibid.* p.55.

³⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 96.

subjetivo de justicia, escondido en la valoración relativa a la igualdad o a la diferencia sustancial, entre las clases de supuestos.”³⁸³

Ainda sobre a impossibilidade de colmatação de lacunas axiológicas, achamos válidas as sábias palavras de Aliomar Baleeiro, proferidas em voto emitido ainda em 1967:

Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação. [...] Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D’Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei. [...] Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário*, n. 62.739/SP. Relator Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 23 de agosto de 1967.)

Assim, já tendo assentado a existência de lacunas na ordem positiva, bem como firmado posição de que apenas há de se falar em colmatação de lacunas autênticas, vamos agora analisar a questão sobre o prisma específico do Direito tributário.

XAVIER pugna pela existência de três requisitos para validade do argumento analógico: (i) existência de lacuna (autêntica); (ii) similitude dos casos ou identidade de razão de decidir; e (iii) inexistência de vontade contrária do próprio ordenamento³⁸⁴.

Acerca dos dois primeiros, GUASTINI, versando sobre o raciocínio analógico, ensina que:

- a) “Se parte, en primer lugar, de que un determinado supuesto de hecho (F1) no viene disciplinado por ninguna norma explicita; es decir, el derecho presenta, prima facie, una laguna.
- b) Se parte, en segundo término, de que el supuesto de hecho no disciplinado (F1) guarda una semejanza relevante o esencial con otro supuesto de hecho (F2) regulado, éste sí, por una norma jurídica explicita que le atribuye una determinada consecuencia jurídica (‘ si F2, entonces G’).

³⁸³ GUASTINI, Riccardo. **Teoría e ideología de la interpretación Constitucional**. Madrid: Trotta, 2008, p. 92.

³⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, Simulação E Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 139.

c) Se concluye construyendo una norma ‘máxima de decisión’ que también atribuye la misma consecuencia jurídica al supuesto de hecho no previsto: ‘si F1, entonces G’” (GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999, p. 57).

Já no que se refere ao terceiro requisito, XAVIER aduz que não existe uma solução universal, importando saber se o conjunto de normas que rege a situação ou conduta que se pretende integrar é favorável, ou não, ao que denomina de “expansibilidade”³⁸⁵.

PAULO AYRES BARRETO, após analisar as características do Sistema Constitucional Tributário, indo além do não cabimento de colmatação de lacunas, extrai do princípio da legalidade a proibição até mesmo de interpretação extensiva, deixando clara a rigidez do sistema tributário e a inexistência de espaço para “expansibilidade”³⁸⁶ das regras em questão.

Ao nos debruçarmos sobre o Direito Posto, objeto empírico dessa pesquisa, não temos dúvida ao afirmar que a proibição expressa constante no parágrafo 1º do artigo 108 do CTN consubstancia uma clara opção legislativa, em plena aderência valorativa ao princípio constitucional da legalidade em matéria tributária, por afastar a possibilidade de tributação por analogia em nosso País³⁸⁷.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de Direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;

³⁸⁵ Nas palavras do autor: “O que importa, na verdade, saber é se, em relação a certa norma ou a certo tipo de normas, a ordem jurídica é favorável à sua “expansibilidade”, tendo em vista regular casos diversos, mas semelhantes, ou se, pelo contrário, a ordem jurídica é favorável à sua “rigidez”, delimitando o âmbito de sua aplicação a uma rigorosa identidade de situações e repelindo a mera “semelhança” como critério de identidade de soluções. O problema da analogia deixa assim de ser encarado como um problema ‘absoluto’ e ‘global’ do ordenamento jurídico, mas como um problema ‘relativo’ ou ‘setorial’(...)”. (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, Simulação E Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 144).

³⁸⁶ LOBO TORRES reconhece, por exemplo, que a regra que veda o emprego de analogia para fim de imposição de tributos prestigia o princípio da legalidade e afasta a possibilidade de uma série de raciocínios que levam a interpretação econômica, a qual se daria por intermédio de uma interpretação teleológica que “escamotearia” o emprego de analogias. Todavia, por entender que todo o sistema jurídico tributário está calcado no princípio da igualdade (valendo-se de lições de TIPKE – que escreve com base em ordenamento jurídico substancialmente distinto do brasileiro), entende inaplicável o preceito hermenêutico. A nosso ver, é exatamente esse tipo de construção que o legislador optou por expressamente refutar. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006, p. 125-127.

³⁸⁷ Consistindo em mais uma tomada de posição, pelo poder legislativo, contrária a doutrina da interpretação econômica do direito, que muitas vezes se vale de argumentos teleológicos voltados para esconder a aplicação de um raciocínio analógico, como indicado por LOBO TORRES.

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. ”

Não significa isso dizer que o artigo, como um todo, não seja merecedor de críticas³⁸⁸, mas apenas que dá um norte ideológico ao intérprete ao ensejar uma maior concreção semântica para valores e princípios constitucionalmente prestigiados. Ao mesmo tempo, o dispositivo acena com uma restrição para aplicação do princípio geral da igualdade em matéria tributária, uma vez que impede que a equidade (justiça no caso concreto) seja fundamento para dispensa de pagamento de tributo. Claramente, e de forma compatível com o Sistema Tributário Constitucional, houve uma tomada de posição axiológica pelo legislador complementar em favor da segurança jurídica e, mais especificamente, da previsibilidade do Direito, a qual não deve ser ignorada pelos aplicadores do Direito.

Um exemplo da forma como tal norte interpretativo vem sendo aplicado pela jurisprudência brasileira pode ser encontrado nas discussões envolvendo a possibilidade de cobrança do ICMS-Comunicação sobre serviços de habilitação, locação de aparelhos celulares, disponibilidade e assinatura.

Fato é que a composição dos preços cobrados pelas operadoras de telefonia brasileira, por um longo período, destacava o desdobramento dos valores cobrados dos usuários entre serviços de comunicação (minutos, mensagens, etc) e outras cobranças relativas as mais diversas rubricas, usualmente envolvendo atividades-meio para a prestação dos aludidos serviços, as quais se atribuía um valor para fins de compor o preço final a ser cobrado do usuário.

Sob o prisma pragmático, não se tem dúvida de que o principal objetivo dos usuários dos serviços de telefonia não está atrelado a habilitação, assinatura, instalação e outras atividades semelhantes desempenhadas pelas empresas do ramo.

O objetivo do usuário, na maioria dos casos, é, nada mais, nada menos, que contratar os serviços de comunicação. Sendo assim, economicamente, faz

³⁸⁸ Entre as quais podemos listar o fato dar abertura para uma interpretação que conduziria a uma linha de construção de sentido impossível (como já indicado, a interpretação precede a integração, razão pela qual é impossível valer-se de analogia antes de proceder uma interpretação do texto), e o fato de, em razão de datar de época onde ainda se prestava grande tributo ao método da interpretação literal, ter empregado a expressão “disposição expressa”, dando a entender que o intérprete pularia da interpretação literal direto para analogia.

sentido afirmar que a totalidade do valor (preço final) que o usuário se dispõe a pagar está invariavelmente ligada ao serviço que a ele será prestado (quantidade de minutos, pacote de dados, etc).

Diante desse quadro, levou-se a apreciação do Poder Judiciário a legalidade da incidência do ICMS-comunicação sobre as parcelas cobradas pelas atividades-meio atinentes aos serviços de comunicação. Economicamente, nos parece que a incidência do ICMS comunicação fazia completo sentido. Ocorre que, no plano jurídico, não foi essa a interpretação dos tribunais³⁸⁹.

³⁸⁹ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

1. Os serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, como, v.g., a locação de aparelhos, a manutenção das Estações Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros serviços similares, têm a função de proporcionar as condições materiais necessárias à implementação do serviço comunicacional, bem como a sua manutenção, não encerrando fatos geradores da incidência do ICMS, porquanto, por si só, não possibilitam a emissão, transmissão ou recepção de informações, razão pela qual não se enquadram no conceito de serviço

comunicacional, mas, antes, ostentam a natureza de atos preparatórios ou posteriores à atividade tributada. (Precedentes: REsp 703695 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 09/02/2005).

2. Deveras, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção firmaram entendimento no sentido da inexigibilidade do tributo, à consideração de que a atividade de habilitação não se incluía na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a "procedimento tipicamente protocolar, (...) cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço", serviços "meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita", "meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação" (RESP 402.047/MG, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003 e do EDcl no AgRg no RESP 330.130/DF, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004). Adotando-se a linha de

orientação traçada nesses julgados, e diante do caráter igualmente acessório ou preparatório à prestação do serviço de telecomunicação propriamente dito, de que se revestem os serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, deve ser reconhecida a inexigibilidade do ICMS sobre esses valores.

3. Nesse mesmo sentido é que a doutrina assenta que:

a) "o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação" ;

b) "a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam";

c) "a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato imponible do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. De outro lado, é importante termos presente que estas atividades-meio são levadas a efeito em benefício da própria pessoa que realiza o serviço. Têm por escopo, apenas, possibilitar as atividades-fim, que, estas sim - aproveitam a terceiros."

4. O Convênio ICMS nº 69/98 dilargou o campo de incidência do ICMS ao incluir em seu âmbito as atividades-meio ao serviço de comunicação, sendo certo que referida inclusão não tem respaldo em Lei Complementar, forma exclusiva de normação do *thema iudicandum*. (...)

Com lastro: (i) no disposto no §1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional; (ii) no princípio da legalidade estrita, tomado, nesse caso, como tipicidade tributária no sentido que a expressão historicamente vem recebendo no Brasil; (iii) no reconhecimento de um conceito de “serviços de telecomunicação” rigidamente determinado pela Lei Complementar n.º 87/96, o Superior Tribunal de Justiça firmou posição no sentido de que as atividades-meio (ex. instalação, disponibilidade, habilitação) não são passíveis de serem alcançadas pelo ICMS-comunicação.

Ora, em sendo assim, estariam então as operadoras de telefonia livres para alocar toda a sua margem de lucro nas chamadas “atividades meio”, olvidado grande parte de suas receitas da incidência do ICMS-Comunicação? Não deveria tal capacidade contributiva ser alcançada pelo aludido imposto?

Por tudo o aqui exposto, acreditamos que aquilo que está fora do conceito de “serviço de telecomunicações”, tal como positivado pela Lei Complementar n.º 87/96, não pode ser passível de cobrança de ICMS. Como evitar, então, abusos?

No exmplo em tela, vemos diversas alternativas:

6. A analogia instituidora de tributo é vedada pelo art. 108, § 1º, do CTN, o que ocorreria in casu se admitido o enquadramento das atividades sub judice na hipótese de incidência do ICMS.

7. Ubi eadem ratio ibi eadem dispositio, por isso que eventual analogia é apenas instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN, razão pela qual só deve ser utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica. In casu, a analogia restou utilizada para inclusão dos serviços suplementares ao serviço de comunicação no âmbito de incidência do ICMS, invadindo, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de Direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

8 É cediço que o aplicador da lei deve aferir o alcance da lei por intermédio de todos os métodos aplicáveis à Ciência Jurídica e, a fortiori, ao Direito tributário, consoante as lições inesquecíveis de Amílcar Falcão, verbis: "Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação. Não parecem estar com a razão os que assim pensam. A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração. Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário. A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em Direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional." FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 64-65)

9. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre os serviços suplementares ao serviço de comunicação viola o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

(...)

12. Assenta-se, por fim, escapar à competência do E. STJ averiguar os serviços propriamente ditos que se encaixam no conceito pressuposto de comunicação, por que a isso equivaleria a análise fática, vedada pela Súmula 07 do STJ. 13. Recurso especial da empresa provido. Recurso especial da Fazenda Estadual conhecido, porém, prejudicado.

- (i) a legislação que regulamenta o setor, com atenção as regras constitucionais e aquelas constantes da legislação complementar, poderiam passar a prever um teto, ou mesmo parâmetros para a cobrança de serviços relativos as atividades-meio para prestação de serviços de comunicação³⁹⁰;
- (ii) o Fisco poderia averiguar a existência, ou não, de simulação com relação aos valores cobrados por cada tipo de atividade;
- (iii) as demais empresas do mercado poderiam explorar a existência de cobranças abusivas relacionadas a atividades-meio para compará-las com suas próprias, demonstrando maior competitividade aos consumidores.

Essas são apenas algumas das alternativas que poderiam ser estudadas para solucionar problemas dessa ordem, alternativas essas que não envolvem atribuir superpoderes ao intérprete para, desconsiderando o conceito legal de “serviços de telecomunicação”, buscar alcançar a capacidade contributiva verificada no setor de telecomunicações de uma forma mais eficiente.

5.2. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO CIVIL.

Ao centrarmos nossa atenção ao estudo da substancial, mas não ilimitada, vinculação entre a ordenação civil e legislação tributária, é fácil notar como essa última utiliza a primeira como insumo para fins de elaboração de suas normas, fenômeno que deriva em grande parte do fato histórico de ter o Direito tributário se desenvolvido de maneira tardia, quando comparado ao Direito Privado, em especial o civil e o comercial.

³⁹⁰ Como já acontece, por exemplo, de maneira bastante controversa, no caso das cobranças relativas a instalação de pontos adicionais de TV por assinatura, com relação as quais o artigo 30, §2º da Resolução n.º 528/09 da ANATEL:

Art. 30. Quando solicitados pelo Assinante, a Prestadora pode cobrar apenas os seguintes serviços que envolvam a oferta de Pontos-Extras e de Pontos-de-Extensão:

I - instalação; e

II - reparo da rede interna e dos conversores/decodificadores de sinal ou equipamentos similares.

§ 1º A cobrança dos serviços mencionados neste artigo fica condicionada à sua discriminação no documento de cobrança, conforme definido nos arts. 16 e 17 deste Regulamento.

§ 2º A cobrança dos serviços mencionados neste artigo deve ocorrer por evento, sendo que os seus valores não podem ser superiores àqueles cobrados pelos mesmos serviços referentes ao Ponto-Principal."

Uma consideração de relevo é a de que a nova codificação civil acentuou o uso de cláusulas gerais³⁹¹, além de ter atribuído maior concreção normativa à valores éticos e sociais, razão pela qual MIGUEL REALE, professou que “se não houve a vitória do socialismo, houve o triunfo da solidariedade, fazendo prevalecer os valores coletivos sobre os individuais”³⁹².

Em decorrência dessa guinada ideológica, positivada em lei ordinária do Direito civil, e tomada em conta a intertextualidade entre o Direito tributário e o Direito privado, muitas foram as perplexidades geradas no campo tributário.

Os tributaristas, acostumados a lidar com os princípios e valores prestigiados na ordem tributária, que em regra se valem de institutos, categorias e conceitos do Direito Privado, se viram diante de um suposto conflito entre subsistemas jurídicos calcados em pautas ideológicas e em racionalidades operativas direcionadas a valores distintos. É essa a temática que passamos a analisar.

5.2.1. REFLEXOS DA ALTERAÇÃO NA PAUTA AXIOLÓGICA DO DIREITO CIVIL BRASILEIRO: O NOVO CÓDIGO CIVIL.

A alteração da base principiológica sobre a qual se funda o Direito civil, que dada a unicidade do ordenamento jurídico, se inter-relaciona e fornece definições conceituais por meio de seus juízos categóricos para o Direito tributário, trouxe uma série de perplexidades para os tributários, em especial no que se refere ao tema dos limites normativos da elisão tributária.

Uma primeira consideração que se deve traçar é a de que, como já exposto, apesar de inexistir autonomia científica³⁹³, as regras e princípios que regem os subsistemas tributário e civil não são idênticos, muito pelo contrário.

³⁹¹ “Há uma efetiva pretensão de se plasmar regras de caráter mais aberto não apenas com a característica da generalidade, mas de certa forma flexíveis, com a perspectiva de se amoldarem a um processo contínuo de integração normativa, calcada em valores éticos e sociais. Boa-fé, equidade, probidade, atingimento dos fins sociais almejados pelo sistema, são valores que influenciam decisivamente a elaboração da nova codificação civil e, conseqüentemente, devem ser prestigiados no seu processo interpretativo” (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 165).

³⁹² REALE, Miguel. **Princípios e diretrizes no Novo Código Civil, Inovações do novo Código Civil**.

³⁹³ O objeto (Direito Positivo) e o método (hermenêutica jurídica) são os mesmos em relação a todos os outros ramos do Direito.

O próprio CANARIS, grande defensor da ideia de sistema interno, concebido como unidade de normas dotada de adequação valorativa, reconhece a possibilidade de contradições valorativas insuperáveis no seio do sistema jurídico, as quais denomina de “erro jurídico-político”³⁹⁴.

No mesmo sentido, PAULO AYRES BARRETO:

O sistema jurídico é uno. Deve ser visto como um todo harmônico e coerente. Tal característica, contudo, não autoriza o livre trânsito entre os conteúdos prescritivos dos diversos ramos didaticamente autônomos do Direito. Tais ramos se estruturam exatamente em razão de suas peculiaridades, de seus princípios informados e da especificidade das condutas que pretendem regras. (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 221)

Como bem notado por TÉRCIO SAMPAIO, o processo histórico de ‘convergência dispersiva’ que precedeu a promulgação da Constituição de 1988 deu lugar a uma Carta repleta de contradições ideológicas, com princípios e valores conflitantes nas ordens econômica e social³⁹⁵. Daí a assaz importância que deve ser atribuída ao intérprete, a quem cabe proceder com a adequação valorativa na maior medida possível, e, em uma redundância que julgamos necessária, reforçamos: dentro dos limites do texto positivado³⁹⁶.

Se é certo que o Subsistema Constitucional Tributário privilegia diversos valores, que são concretizados por princípios e levam a orientações potencialmente divergentes, como, por exemplo, os da segurança jurídica, legalidade, livre

³⁹⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p, 216.

³⁹⁵ Sobre o tema, também são válidas as lições de SCHOUERI, que reconhece não ter sido a repartição de competências tributárias realizada na Carta de 1988 embasada em “uma análise lógico racional da realidade econômica, constituindo o trabalho do constituinte, muito mais, numa mera repartição de impostos, a partir de aspectos históricos e políticos”. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saravaiva, 2011, p. 448.)

³⁹⁶ Também aqui vale lembrar os escólios de CANARIS, que, reconhecendo o valor jurídico e axiológico de leis que prevejam a proibição a atividade criativa do intérprete, vedando a integração normativa, ou a adequação valorativa, por meio de emprego do raciocínio analógico, assevera: “Com isso ficam também indicados os limites que se colocam à complementação de lacunas [aqui CANARIS se refere às lacunas axiológicas] em conformidade com o sistema: eles surgem onde, em geral, residam os limites da integração das lacunas. Assim, ela é, antes de mais nada, vedada quando o teor e o sentido da lei se oponham claramente à presença de uma lacuna [novamente, lacuna axiológica] ou quando haja uma proibição de interpretação criativa do direito”. (grifos nossos) (CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p, 212).

iniciativa, isonomia, e capacidade contributiva, é igualmente verdade que tais valores não estão sozinhos no texto constitucional

Opção por uma hirta repartição de competências com base em regras compostas por conceitos³⁹⁷, tratamento analítico da matéria tributária no plano constitucional, prestígio ao princípio da legalidade, regra escrita para garantir a irretroatividade das leis tributárias. Perquirição de capacidade econômica? Sempre que possível, sim, mas respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.

São essas as características de um sistema constitucional que se orienta precipuamente pelos princípios da igualdade, solidariedade e capacidade contributiva, formando um sistema que busca soluções ótimas, no qual ao Poder Judiciário é conferida ampla gama de liberdade na busca pela solução “ideal” para cada caso?

A resposta a essa última pergunta nos parece ser negativa. Tais princípios, bem como todos os demais, devem ser considerados à luz do contexto normativo no qual se inserem que, nesse caso, é o do Subsistema Constitucional Tributário, o qual, conjuntamente com tais mandamentos de otimização, prestigia outros vetores valorativos, além de contemplar regras com maior grau de concreção semântica, as quais, em nenhuma hipótese, podem ser olvidadas.

Ao cotejarmos todas essas regras e princípios, sua estruturação e operacionalização normativa, bem como as características do Subsistema Constitucional Tributário que exploramos no Capítulo 4, entendemos estar diante de um sistema de previsibilidade.

Essa conclusão se vê especialmente reforçada quando adicionamos ao campo empírico pesquisado as regras existentes no Código Tributário Nacional, que vedam a tributação por analogia e o seu afastamento em nome da equidade.

O legislador constituinte fez escolhas axiológicas potencialmente conflitantes, mas isso não reduz a significância das analíticas regras que o próprio Poder Constituinte originário optou por positivizar. O legislador complementar, por sua vez, fez escolhas axiológicas de maior convergência, isso nos parece insofismável, muito embora não sejam poucos os juristas que tentam fazê-lo, infirmoando praticamente ao campo da insignificância os ditames hermenêuticos que podem ser extraídos do Código Tributário Nacional.

³⁹⁷ A opção de regulação por intermédio de regras também exprime, ainda que de modo implícito, uma escolha de valores, dentre os quais, o da segurança.

Talvez a escolha procedida pelo Poder Constituinte e pelo Poder Legislativo não seja a que o intérprete acredita ser a melhor para a sociedade, ou mesmo a mais condizente com aquilo que ele próprio está convencido que é mais justo ou adequado.

Isso, todavia, de forma alguma justifica que sejam ignoradas as diretrizes axiológicas presentes no Direito Posto, e, muito menos, que os princípios e valores Constitucionais sejam concretizados ao arrepio das regras de mesma dignidade, com vistas a perseguição de normas supostamente ótimas pretendidas pelo intérprete.

Buscar em TIPKE³⁹⁸ o lastro teórico para bradar que a isonomia e a capacidade contributiva são princípios basilares da tributação no Brasil é simplesmente ignorar que o grande mestre alemão escreve acerca de um sistema que não é o brasileiro. É ignorar as escolhas do constituinte e Poder Legislativo de nosso País. É tentar subverter o Direito Posto às próprias crenças e ideologias³⁹⁹.

Sobre o tema, CRISTIANO CARVALHO, que vê o Direito como um fenômeno ontologicamente subjetivo, nos ensina que:

(...) por ser um objeto cultural, um artefato humano, o direito é permeado por valores, quanto a isso não há dúvida. (...) Não há problema em se identificar isso, mas o que não pode acontecer, sob pena de desmoroamento das fracas bases científicas em que o Direito conseguiu se firmar até hoje, é confundir a ontologia subjetiva com valores, crenças e ideologias do próprio cientista jurídico. E, em vez de conhecer o direito, o jurista conheceria a si

³⁹⁸ Cf. TIPKE, Klaus. **Sobre a Unidade da Ordem Jurídica** Tributária. In. SCHOUERI, Luiz Eduardo. ZILVETI, Fernando Aurelio (coords). **Direito tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, p. 60-70.

³⁹⁹ "A capacidade contributiva, nos termos do art. 145, §1º, da CF, não é motivo para instituição de tributos, pois a constituição qualificou as espécies e discriminou as competências materiais em angustos limites. No plano legislativo, o princípio da capacidade contributiva tem a função de servir como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá se revelador, como certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo para suportar o encargo fiscal. Escolhido o fato imponible (revelador de capacidade contributiva), e definida a base de cálculo de alíquotas aplicáveis (gradação da capacidade contributiva individual), exaure-se o papel do princípio de capacidade contributiva (na sua feição objetiva). Reserva-se a disposição do art. 145, §1º, da CF, primordialmente para o plano da aplicação (capacidade contributiva subjetiva), para servir como critério de atendimento à tipicidade da quantificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido. Nessa função, o princípio de capacidade contributiva não é mais do que um critério de graduação individual do quanto pode o contribuinte suportar, em termos de carga fiscal, sem qualquer eficácia para alargamentos dos tipos legais tributários ou mesmo das funções vinculadas dos agentes administrativos, na apuração dos fatos tributários. Eis porque o princípio de capacidade contributiva não justifica nenhuma função extensiva ou teleológica da atividade de interpretação das normas tributárias." (TÓRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 262-263)

próprio – todavia, para isso, existem os divãs psicanalíticos, amis apropriados para tal empreitada. (...) Seja como for, a epistemologia do direito deve ser objetiva. Não obstante o seu objeto, o direito positivo ter uma ontologia subjetiva, a sua investigação, como quis Kelsen, deve buscar abstrair opiniões, ideologias, crenças e quaisquer elementos subjetivos do cientista jurídico, ao menos num primeiro momento de análise de um dado ordenamento em particular. (CARVALHO, Cristiano de. Ficcões jurídicas no Direito tributário. São Paulo: Noeses, 2008, P. 156.)

Não é por outra razão, a nosso sentir, que alguns juristas de grande renome e pelos quais mantemos grande estima intelectual apregoam metódicas hermenêuticas que transfiguram o intérprete em um verdadeiro super-herói, apto a desconstruir as supostas injustiças do Poder Legislativo, que representa, ou deveria representar, a vontade do povo brasileiro, criando assim ele próprio o sistema ideal.

Essa é, em linhas gerais, a tônica que trazemos para análise dos reflexos, em matéria tributária das alterações conceituais e axiológicas que foram realizadas no Direito civil.

A nova lei civil quis erigir um sistema que dá ênfase ao social, e não ao indivíduo. Optou por se valer de diversas cláusulas gerais que, como notado por CANARIS, dão lugar a um grande poder de conformação por parte do intérprete.

Daí o porquê de HUMBERTO ÁVILA ter se referido, utilizando a terminologia empregada por CANARIS,⁴⁰⁰ a um sistema de concreção, onde se abandona, ao menos em parte, uma racionalidade pautada em regras, razões entrincheiradas, para valer-se de um sistema que busca o ideal, que está aberto a ser moldado pelo Poder Judiciário⁴⁰¹ em larga escala.

Ora, esse é o novo modelo da lei civil. O ordenamento é único. Cabe ao intérprete proceder não apenas a coerência lógico-formal das normas jurídicas, mas também a adequação valorativa do próprio ordenamento. Aqui está claro que temos dois grupamentos normativos que interagem entre si e que são orientados por valores que muitas vezes não podem ser compatibilizados.

⁴⁰⁰ Que, acerca das hipóteses nas quais a lei contém “cláusulas gerais carecidas de preenchimento valorativo, tais como boa fé, os bons costumes (...) a concretização da valoração e a formação de proposições jurídicas só se podem operar perante o caso concreto ou em face de grupos de casos considerados típicos (...)”. (CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996, p. 44).

⁴⁰¹ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 64.

Estaríamos então aptos a dizer que essa profunda, para os que assim querem classificar, alteração nas diretrizes axiológicas do Código Civil reverbera quando o tema em pauta é a legislação tributária?

Entendemos que não. A adequação valorativa é importantíssima para assegurar a coerência interna do Direito, contudo, o intérprete apenas está autorizado a fazê-la na medida do possível, importando reconhecer que 'na medida do possível' significa que não será possível em todos os casos.

As normas tributárias, em conformidade com os princípios e valores constitucionais que lhes são aplicáveis, bem como com sua estrutura de validade, que parte de normas constitucionais de outorga de competência tributária calcadas em conceitos, devem ser dotadas de previsibilidade, como bem observado por HUMBERTO ÁVILA⁴⁰². Certamente haveria grande balburdia entre os juristas, mas o Poder Constituinte Derivado poderia tentar alterar a pauta axiológica do sistema tributário, ou mesmo desconstruir as muitas analíticas regras que dão ensejo à hirta repartição de competências.

E apenas tentar, tendo em vista que várias das principais disposições em questão compõem o que se veio a chamar de 'estatuto do contribuinte'⁴⁰³, formando, assim, direitos individuais inafastáveis, cláusulas pétreas de nosso sistema jurídico.

Várias Emendas Constitucionais foram aprovadas pelo Congresso Nacional desde a promulgação da Carta Magna. Várias desde a entrada em vigor do Novo Código Civil, dentre as quais não podemos deixar de citar a Emenda Constitucional n.º 75 de 2013, que incluiu na Constituição Federal a alínea e), no inciso VI, do artigo 150, com vistas a conceder imunidade tributária para:

⁴⁰² ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 78.

⁴⁰³ "Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos e obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade." CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do Contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e o contribuinte**. In. Vox Legis 141/36. Apud, CARRAZZA, Roque Antônio. **Direito Constitucional Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Malheiros, 2010, p. 417.

e) videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.⁴⁰⁴

Fato é que o Congresso nunca aprovou nenhuma Emenda Constitucional com vistas a incluir a isonomia e a solidariedade como fundamentos máximos da tributação, como alvos a serem atingidos a qualquer custo, ainda que para tanto seja necessário dar fim a todos os outros valores que também constam da Carta Magna. Esses certamente são valores centrais do ordenamento jurídico, mas quando estudamos as regras plasmadas no campo constitucional para tratar da matéria tributária fica claro que não se operam separadamente de outros valores, tais como liberdade e segurança jurídica, os quais igualmente figuram como pilares fundamentais da ordem constitucional brasileira.

Ao converter Medidas Provisórias em Lei⁴⁰⁵, ao apreciar projetos de Lei Complementar⁴⁰⁶ em matéria tributária, o que fez o Congresso? Manteve a postura que sempre demonstrou, fortalecendo e revigorando as diretrizes cravadas na Constituição: o prestígio a regras claras, ensejadoras de maior previsibilidade e calculabilidade. Há exceções? Sim⁴⁰⁷. Exceções fazem a regra? Não.

⁴⁰⁴ Em outras palavras, fez-se por meio de Emenda Constitucional a instituição algo que uma simples lei ordinária seria capaz de fazer, o que apenas demonstra que, quando há intenção de alterar a Constituição Federal, isso é feito pelo Congresso Nacional. Considerando o número de Emendas já aprovadas, nos parece demasiadamente falacioso o argumento de que não se pode querer dar maior concreção semântica as regras de atribuição de competência tributária impositiva para não engessar demais o legislador ordinário. Ora, quando é necessário, desejado e possível, que se observe o procedimento previsto na própria Constituição para alterá-la.

⁴⁰⁵ Vide, por exemplo, a Conversão da Medida Provisória n.º 627, de dezembro de 2003 na Lei n.º 12.973/14, especialmente no que se refere à possibilidade de tributação de lucros mediante a mera expectativa econômica de sua realização, auferida por critérios contábeis. Retomaremos a análise do tema quando abordarmos a intertextualidade entre o Direito tributário e a contabilidade.

⁴⁰⁶ Vide as profundas alterações realizadas pelo Congresso Nacional no Projeto de Lei Complementar n.º 77, que foi elaborado pela Presidência da República. Esse projeto, que resultou na inclusão do Parágrafo Único, no Artigo nr. 116, do Código Tributário Nacional, em sua versão original objetivava abrir espaço para a doutrina da interpretação econômica em matéria tributária, bem como autorizar o lançamento de ofício em caso de verificação dos chamados "ilícitos atípicos", mas, após passar pelo Congresso, foi integralmente revisado, resultando em texto que não guarda nenhuma ressonância com a proposta original. Outro exemplo está no fato de que, que o legislador rejeitou expressamente a aplicação de interpretação econômica para fins tributários quando optou por rejeitar o texto do artigo 74 do Projeto Legislativo que deu origem a Lei n.º 5.127/66 – Código Tributário Nacional.

⁴⁰⁷ O Congresso aprovou, por exemplo, concedeu várias autorizações legislativas para que o Poder Executivo, com base em atos infra legais, reduza e reestabeleça alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS, numa clara afronta ao princípio da legalidade tributária. De todo modo, nesses casos, trata-se de delegação de poder, sendo mantidos os requisitos da anterioridade nonagesimal, que assegura um mínimo de previsibilidade em caso de exercício, pelo Poder Executivo, dos poderes que a ele foram, inconstitucionalmente, confiados.

Por essas razões, e em linha com tudo o que vem sendo apresentado até aqui, nos parece que a posição mais coerente com o Direito Positivo brasileiro é a de se afirmar que a alteração principiológica do Código Civil não produz efeito imediato na esfera das relações jurídico tributárias.

Entretanto, como os negócios e situações jurídicas, que são regidos pelo Direito civil, figuram no antecedente normativo de regras tributárias, é normal o surgimento de profundas perplexidades. Pode um negócio jurídico ser considerado como ilícito no campo cível (ex. abuso de direito, art. 187 do Código Civil), ou ainda como não merecedor de proteção jurisdicional (ex. dívida de jogo, art. 814 do Código Civil) e, ainda assim, ser dever ser levado em consideração na construção da norma individual e concreta de tributação?

Acreditamos que sim. O Direito tributário cuida de apontar expressamente as hipóteses nas quais o Fisco está autorizado a promover a cobrança de tributos de ofício⁴⁰⁸, bem como as regras para qualificação da matéria fática⁴⁰⁹, a partir da qual deve ser construída a premissa menor a ser utilizada no silogismo jurídico que dá lugar ao surgimento da norma individual e concreta em matéria tributária.

Dentro dessas atribuições, cabe as autoridades administrativas injetar no sistema jurídico normas tributárias individuais e concretas. Mas não podem, e não

⁴⁰⁸ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

X - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

⁴⁰⁹ Artigos 114 e seguintes do Código Tributário Nacional.

devem fazê-lo, com base nos mais nobres princípios da legislação civil⁴¹⁰, eis que não há na Constituição ou na legislação complementar regra que lhes outorgue tal competência. Não nos quer parecer que o povo brasileiro os tenha autorizado a tanto.

⁴¹⁰ Como bem observado por PAULO AYRES BARRETO, “Normas gerais abstratas de natureza tributária, produzidas em conformidade com os conceitos normativos de superior hierarquia (princípios e regras), devem ser aplicadas pelas autoridades administrativas, com base no seu conteúdo extensional. Pretensões impositivas que extravasem esse conteúdo não se compaginam com o nosso sistema tributário. Havendo tratamento específico, no bojo da legislação tributária, para os defeitos dos atos ou negócios jurídicos, é essa legislação – e não a de natureza civil – que deverá pautar os limites da atuação do contribuinte, em relação às ações que possam ser qualificadas como elisivas. A requalificação de fatos, por autoridade administrativa, só poderá acontecer se restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inclusive a de natureza relativa, denominada dissimulação”. (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 267).

6. INTERDISCIPLINARIDADE TRIBUTÁRIA

Como já explicitado, tomamos o sistema jurídico, todo unitário no qual o 'Direito tributário' está inserido, como um sistema proposições, normativas e não normativas, que tem por objetivo o regramento de condutas intersubjetivas por meio de normas jurídicas (juízos disjuntivos⁴¹¹) que estabelecem sanções, positivas ou negativas, passíveis de serem implementadas coercitivamente com o apoio do aparato estatal.

Assim sendo, utilizaremos aqui a expressão 'disciplina jurídica' para designar a metalinguagem que versa sobre o Direito Posto, ou seja, a expressão será empregada como sinônimo de Ciência do Direito. Desse modo, tomamos como 'disciplina tributária' o estudo do "conjunto das proposições jurídicas (normativas e não normativas), que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos"⁴¹².

Como já assentado, o Direito pode ser visto como um sistema comunicacional dinâmico e complexo, capaz de se autoproduzir e autorregular (possui instrumentos de retroalimentação bem estruturados), que se diferencia do meio social em razão do fato de que suas normas possuem fundamento de validade comum, todas pertencem ao mesmo sistema eis que são, direta ou indiretamente, produzidas com lastro na Constituição Federal.

Outra perspectiva possível, que guarda algumas semelhanças com a acima descrita, é a de que o Direito se constitui em um sistema autopoietico, normativamente fechado e cognitivamente aberto, perspectiva essa que assumiremos nos moldes em que a mesma é interpretada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

⁴¹¹ Ou seja, juízos em que: "dado A, deve-ser B, ou dado não-B deve ser S", onde A = antecedente ou hipótese normativa, B = conduta desejada pelo Direito, e S = Sanção (nessa fórmula consideramos normas cujas sanções não sejam premiais). Para maiores informações, consultar tópico 3.3.

⁴¹² Ao empregar essa definição o autor esclarece que se restringíssemos o campo do Direito tributário apenas as proposições normativas, estaríamos afastando de nossa investigação parte relevante do sistema, em especial os princípios formulados 'consoante a estrutura de juízos categóricos. Ademais, estaríamos também extirpando de nossa análise proposições que compõem o sistema jurídico sem pertencer ao sistema normativo, que são as sentenças dos magistrados e o acórdãos dos tribunais. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009, p. 192-193.

Dentre as similaridades existentes entre os cortes epistemológicos acima, desponta como assaz relevante a compreensão de que o Direito é um fenômeno cultural⁴¹³, o qual apenas se separa dos demais dados da realidade para fins de pesquisa e estudo.

Nessa toada, assumimos que as normas jurídicas não estão postas no Direito Positivo, sendo, na verdade, construídas pelos intérpretes a partir desse dado bruto, e, em sendo o Direito um fenômeno cultural, nos parece assistir razão a SIMONE BARRETO quando aponta que à atividade construtiva do intérprete é abalizada pelos “horizontes da cultura”⁴¹⁴, dentro dos quais seriam encontradas as significações possíveis para os vocábulos vertidos no texto positivo.

Em estando o Direito irremediavelmente inserido na sociedade (ambiente do sistema jurídico e sistema autopoiético de primeira ordem), todo fato, antes de ser designado como fato jurídico, deve ser entendido como fato social.

É exatamente essa a razão pela qual PAULO DE BARROS CARVALHO salienta inexistência de um fato puramente jurídico, político, histórico, econômico, etc, uma vez que esses mesmos fatos seriam sempre o produto de elaborações conceituais, realizadas a partir de cortes epistemológicos pré-definidos (de forma consciente ou não).

Não acredito ser possível, por isso mesmo, isolar-se, dentro do social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes que representem, numa ascese temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas etc., bem como dos resquícios de envolvimento do observador, no fluxo inquieto de sua estrutura emocional. Sem disciplinas, é claro, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção de outros setores do conhecimento, buscando indispensável complementariedade. O paradoxo é inevitável: o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último faz retornar ao primeiro. (CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua

⁴¹³ Nas lições de AURORA TOMAZINI: “Enquanto linguagem, o direito é produzido pelo homem para alcançar determinados fins: disciplinar condutas intersubjetivas. Isso implica em reconhecê-lo como produto cultural, e aqui fixamos nosso terceiro corte metodológico: “o direito” é um instrumento, constituído pelo homem com a finalidade de regular condutas intersubjetivas, canalizando-as em direção a certos valores que a sociedade deseja ver realizados. Encontra-se na região ôntica dos objetos culturais e, portanto impregnados de valores.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Construtivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica. In CARVALHO, Paulo de Barros (corrd). (Org) **Construtivismo Lógico-Semântico**. Vol 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 19-20.)

⁴¹⁴ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação Constitucional do Conceito de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 77.

autonomia – O paradoxo da interdisciplinaridade. In.: **Revista de Direito tributário**, n. 97. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 15-16).

Essa unicidade ontológica do fato social que torna impossível um distanciamento absoluto entre a disciplina jurídica e as demais ciências humanas. Todas elas partem de fatos sociais, os quais são examinados e trabalhados a partir das respectivas metodologias científicas e, após receberem esse tratamento, classificados como fatos jurídicos, políticos, econômicos, etc.

Daí o surgimento do “paradoxo inevitável” a que se refere PAULO DE BARROS CARVALHO, onde o saber disciplinar leva a interdisciplinaridade, uma vez que sendo um exame parcial de um fenômeno mais complexo, sempre carece de ser complementado.

Examinando o tema com base nos escólios de FLUSSER, PAULO DE BARROS CARVALHO ressalta o abismo entre línguas, abismo esse que tem lugar nos limites da linguagem e que só pode ser ultrapassado mediante um ‘salto no vazio’, de onde decorre a impossibilidade de uma ‘tradução perfeita’⁴¹⁵ entre as linguagens das diversas ciências.

Diante de tal cenário, buscamos aqui delimitar, com base nas premissas já construídas, os espaços, critérios e limites para interação entre o sistema jurídico e o meio social no qual esse está inserido, mormente no que tange as interrelações mantidas entre o Direito, a Economia e a Contabilidade.

Faremos isso considerando, de um lado a autonomia do Direito em relação ao meio social, aqui entendida como a capacidade produzir sua própria realidade por intermédio da instituição de uma camada linguística própria, e de outro lado o fato de que o Direito é um fenômeno cultural, permeado por valores e impossível de ser construído e operado de forma absolutamente estanque do contexto social no qual está inserido.

⁴¹⁵ “Os inevitáveis desencontros entre as línguas e, por via de consequência, entre as ciências são o grande motivo das conversações. Se houvesse traduções perfeitas, se os tradutores reproduzisse com fidelidade absoluta o idioma traduzido, os diálogos tornar-se-iam tautológicos, meras repetições que nada acrescentariam. (...). Se transpusermos esse raciocínio para o campo das ciências, explica-se o interesse do diálogo entre o jurista e o economista a propósito do mesmo evento. Cada qual o recortaria, com os recursos de sua linguagem, e os desvios, as não coincidências, as dissonâncias entre os relatos formariam a fonte de interesse e a matéria-prima fundamental da conversação entre eles. (CARVALHO, Paulo de Barros. Poesia e o Direito – O legislador como poeta: Anotações ao pensamento de Flusser. In. HARET, Florance. CARNEIRO, Jerson. (coords) **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p.74.)

Neste diapasão, investigaremos a abertura semântica do Direito, a relação entre texto jurídico e os processos de construção de sentido realizados a partir de de heterorreferências, que aqui designaremos de reenvios externos.

Apesar da já explorada intertextualidade interna, inafastável característica do Direito, é possível que determinadas categorias jurídicas, e mesmo alguns de seus institutos, como é o exemplo do casamento⁴¹⁶, sofram interferência do contexto social no qual são operados e, em alguns casos, tenham seu conteúdo concreto definido a partir desse mesmo contexto⁴¹⁷.

Apesar de necessário reconhecermos como possível a existência de processos sobrecomunicativos, derivados de reenvios externos (heterorreferências) procedidos por normas jurídicas, se faz necessário observar que tais reenvios externos ocorrem dentro de um dado conjunto normativo, que conforma e delimita seu campo de influência. Em nenhuma hipótese, portanto, se pode aceitar, como bem observado por JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE, uma acrítica 'colonização do direito'⁴¹⁸.

Por essa razão, não abordaremos aqui a temática das diferentes propostas de interpretação econômica do Direito, cujas vertentes foram resumidas por JHONSON BARBOSA NOGUEIRA⁴¹⁹.

⁴¹⁶ Julgamos interessante o exemplo de interpretação teleológica empregada pelo Supremo Tribunal Federal para, contra o texto expresso da Constituição, prestigiando fatores históricos e sociais, reconhecer uma modificação no conceito jurídico de casamento, admitido a possibilidade da contração de matrimônio entre pessoas do mesmo sexo. Vide ADI 4277, julgada em 05/05/2011.

⁴¹⁷ Como é o caso de várias das cláusulas gerais e conceitos indeterminados empregados pelo novo Código Civil (ex. art. 187, 1.638, III), os quais, diante de sua indeterminação no plano jurídico, precisam ser construídos e reconstruídos pela jurisprudência, adaptando-se ao caso concreto e tendo o seu conteúdo definido, local e temporalmente, a partir do contexto social.

⁴¹⁸ Após criticar a forma pela qual o debate acerca da interdisciplinaridade no Direito vem sendo travado pela doutrina, que, por vezes simplesmente o descarta, e, por outras, admite sua adoção sem maiores aprofundamentos com relação aos moldes nos quais essa se opera, JOSÉ MARIA ARREMATÁ: “ Comum parece ser a adoção de outros saberes a informar e a determinar a concretização do direito; mas esse saber parece ser escolhido muito mais em virtude da predileção ideológica ou teórica de seus formuladores do que de uma real discussão metodológica sobre as consequências dessa possível ‘colonização do direito’ (por qualquer elemento externo)”. (ANDRADE, José Maria Arruda de. **Economização do Direito Concorrencial e Positivismo Jurídico**. 2012. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo).

⁴¹⁹ “(i) A busca da substância sobre forma, que afirma a intenção do legislador tributário de atingir o fenômeno econômico subjacente aquilo que na lei é descrito como fato gerador; (ii) A utilização de conceitos próprios do Direito tributário em decorrência de sua autonomia, que buscou justificar uma interpretação teleológica das leis tributárias, ao arripio das amarrações sistemáticas mantidas com os outros ‘ramos’ do Direito; (iii) A busca da identidade de efeitos econômicos que, fundada no argumento de que fatos jurídicos diversos que apresentem o mesmo resultado econômico devem ser identicamente tributados, pleiteia a aplicação analógica latente da interpretação econômica; (iv) A proposta de combate ao abuso de formas do Direito Privado, que afirma ser a interpretação econômica justificada nas hipóteses em que os contribuintes estruturam seus negócios de forma

O que aqui pretendemos encontrar e explorar são os limites do que MARCELO NEVES denominou de “espaço de comutação discursiva”⁴²⁰, espaço esse que será buscado não entre os diversos campos do saber jurídico, temática explorada no capítulo anterior, e sim entre os diversos campos do conhecimento humano, sempre com foco na construção e aplicação do Direito tributário e em suas relações com a Economia e Contabilidade.

Mais especificamente, será alvo da pesquisa as formas pelas quais outros campos do saber, em especial as Ciências Econômica e Contábil, podem influenciar na construção de sentido das normas de Direito tributário, servindo, portanto, como fundamentos válidos na tomada de decisões jurídicas acerca da aplicação dessas mesmas normas.

atípica ou abusiva com o único intuito de obter vantagens fiscais, variante essa que foi acolhida pelo Direito alemão, mas, a nosso ver, não é passível de ser compaginada com o Subsistema Constitucional Tributário brasileiro e nem com as normas constantes do Código Tributário Nacional; (v) A teoria do abuso de direito no Direito tributário, que entendemos também não ser passível de compatibilização nem com matriz Constitucional do Direito tributário brasileiro, nem com a legislação complementar de regência da matéria, eis que o ilícito civil em que se constitui o abuso de direito, além de ser regido por uma lógica de concreção incompatível com a previsibilidade que se espera das normas tributárias, não foi, e acreditamos que por boas razões, eleito como uma das hipóteses nas quais as autoridades fiscais estão autorizadas a requalificar dos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares para fins de proceder lançamento de ofício; (vi) A ‘mera interpretação teleológica’, substancialmente semelhante a interpretação econômica do Direito Tributário, pretende que uma hiperdimensionamento do elemento teleológico no processo hermenêutico, relegando os demais elementos a segundo plano, visando a produção de resultados equivalentes ao da ‘leitura econômica’ da regra-matriz de incidência tributária; (vii) A ‘Valorização dos fatos’, que apesar de o próprio autor reconhecer não ser uma corrente bem definida, sugere uma apreciação econômica não das normas jurídicas, mas sim dos fatos que a elas se pretende subsumir; (viii) A ‘Interpretação do fato’, que a nosso ver parece idêntica àquela acima mencionada, a qual teria sido acolhida no Brasil em razão do disposto no artigo 18 do Código Tributário Nacional, posição essa com a qual não podemos concordar em razão de não constar, no aludido dispositivo, nenhuma diretriz para interpretação econômica dos fatos, apenas demarcando a irrelevância de eventuais ilicitudes ou ineficácias verificadas nos negócios praticados pelos contribuintes para fins de definição do alcance das normas tributárias.” (NOGUEIRA, Jhonson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária. 1982 p. 18-22). Cabendo aqui explicitar também a conclusão do autor, ainda em 1982, de que “Enquanto perdurar a concepção de que o direito é norma e de que só é possível uma Ciência do Direito purificada dos aspectos valorativos e fáticos da experiência jurídica, veremos o mesmo combate em volta da doutrina da interpretação econômica. Esta polêmica só poderá ser superada, quando os juristas entenderem construir a Teoria Geral do Direito a partir de uma fundamentação ontológica, reconhecendo no direito um objeto cultural e vendo no método empírico-dialético o caminho para conhecer o fenômeno jurídico em sua integralidade” (NOGUEIRA, Jhonson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária. 1982 p. XX).

⁴²⁰ NEVES, Marcelo. **Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, nº 1, 2003, p. 207.

6.1. NORMAS DE REENVIO EXTERNO

Antes de avançar sobre o tema da inter-relação entre o Direito tributário, a Economia e a Contabilidade, vamos agora tratar da admissibilidade de uma construção de sentido de normas jurídicas por intermédio de remissão a elementos ou estruturas próprias de outros sistemas.

Em outras palavras, o que se investiga aqui é a hipótese de o sistema jurídico empregar, no antecedente ou conseqüente normativo, figuras, termos, noções ou conceitos que tem seu conteúdo construído mediata ou imediatamente a partir da realidade extra-jurídica, em especial a partir de outros campos do saber humano⁴²¹, com foco nas Ciências Econômica e Contábil.

Estas influências no sistema jurídico, que não podem ser entendidas como regra, mas sim como exceção, podem ocorrer tanto de forma expressa como implícita, sendo que, em ambos os casos, cabe a quem as alega o ônus argumentativo de sustentá-las.

Trazendo alguns exemplos das formas pelas quais a Ciência Contábil, que traduz fatos econômicos, por meio de seus princípios, práticas e regras específicas, tangencia a operacionalização do sistema jurídico em matéria tributária, FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA⁴²² aponta a possibilidade do legislador, ao versar sobre matéria tributária:

- (i) “Empregar vocábulos que se referem a institutos contábeis atribuindo a eles sentido diverso ou criando um conceito tributário autônomo; (ex. ágio)
- (ii) Incorporar, expressa ou implicitamente, conceitos contábeis, o que pressupõe a manutenção de seu sentido original; e (ex. método da equivalência patrimonial)

⁴²¹ Sobre o tema NATANAEL MARTINS: “Disso decorre tanto que o direito positivo pode socorrer-se de regras de outros ordenamentos para a composição do antecedente de suas normas, como por criar seus próprios conceitos ou buscar aqueles que já estão pontos dentro do próprio sistema. Mas, por esta mesma razão, a ingerência das demais ciências não é direta ao sistema jurídico. Quando muito, pode instigar modificações neste”. (MARTINS, Natanael. **A Realização da Renda como Pressuposto da Tributação. Análise sobre a Perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT**. In: Controvérsias Jurídico Contábeis. V1 p. 356).

⁴²² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis aos Padrões Internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014

- (iii) Fazer remissão ao fato contábil como referência para a incidência da norma de tributação, tal como regulado pela contabilidade. (lucro contábil – na tributação de lucros auferidos no exterior) ”

Em outro giro, FIGUEIRA NEVES aponta que tais influências inter-sistêmicas se caracterizam “pela ocorrência de formação do sentido e realização de processos comunicativos completos ou de parcelas constitutivas do processo no interior de um sistema social a partir de processos comunicativos de outro sistema social, com a manutenção da oposição binária original do sistema que influencia nas operações do outro, ainda que de forma subliminar”⁴²³.

Estes processos sobrecomunicativos⁴²⁴, como bem observado por FIGUEIRA NEVES, podem ocorrer com ou sem o consentimento do sistema influenciado.

Nos exemplos acima traçados, temos que os itens (ii) e (iii) figuram como espécies de processos sobrecomunicativos que contam com o “consentimento” do sistema jurídico, uma vez que parte de seu programa foi concebido de forma vinculada a estas referências externas. Nesses casos, a opção pelo reenvio figura como recurso que permite garantir uma maior praticabilidade ao Direito.

Passando agora para a relação existente entre o Direito e a Economia, temos que, ao analisar o tema sob a perspectiva normativa do Direito, os engastes científicos e operativos se dão em bases semelhantes aquelas verificadas entre o Direito e a Contabilidade, ou seja: por intermédio dos reenvios externos procedidos a Ciência Econômica⁴²⁵.

⁴²³ NEVES, ROMULO FIGUEIRA. **Acoplamento Estrutural, Fechamento Operacional e Processos Sobrecomunicativos na teoria dos sistemas sociais de Niklas LUHMANN.** Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Sociologia da Faculdade de Filosofia da Universidade de São Paulo. 2005.

⁴²⁴ Por processo sobrecomunicativo entendemos aqueles nos quais um dado programa (ex. Direito Posto) tem seu sentido construído, consciente ou inconscientemente, por intermédio de um segundo programa (ex. Ciência Contábil).

⁴²⁵ “Cujo objeto, como reconhece Lionel Robbins, é difícil de ser determinado entre os próprios economistas, sugerindo que o objeto de estudo da Ciência Econômica seria a utilização ou alocação de bens escassos, com vistas a maximização de sua eficiência. São suas palavras:

“The economist studies the disposal of scarce means. He is interested in the way different degrees of scarcity of different goods give rise to different ratios of valuation between them, and he is interested in the way in which changes in conditions of scarcity, whether coming from changes in ends or changes in means—from the demand side or the supply side—affect these ratios. Economics is the science which studies human behavior as a relationship between ends and scarce means which have alternative uses.” ROBBINS, Lionel. **An essay on the nature & significance of economic science.** London, Macmillian & CO, 1932, p. 18.

Ainda com relação as interpenetrações entre as normas jurídico-tributárias e a Ciência Econômica, merece destaque a influência que essa última guarda com relação ao regramento da Contabilidade atualmente em vigor no Brasil, regramento esse que, como se verá adiante, mantém profundas relações com as normas que dispõem acerca da tributação sobre a renda.

Nesse diapasão, além da influência operada com lastro na construção de sentido das normas jurídicas que contém reenvios diretos à Ciência Econômica, essa última também influencia indiretamente o sentido das normas tributárias na medida em que figura como 'norte' da Ciência Contábil atual, que com base nela visa proceder o reconhecimento e mensuração dos eventos transcorridos no mundo dos fatos.

Enxergando o tema sob uma perspectiva mais próxima daquela tradicionalmente empreendida pela Ciência Jurídica, pode-se dizer que os processos sobrecomunicativos se caracterizariam como uma forma de mitigação da auto-referenciabilidade do sistema jurídico, permitindo, em uma certa medida, que a evolução de outras ciências tenha influência direta na construção de sentido de normas jurídicas.

Tal influência tanto pode derivar do próprio ordenamento jurídico, na hipótese de se operar por meio de normas de reenvio, entendidas e controladas conforme o contexto normativo no qual sejam incluídas, como pode se caracterizar como uma interferência externa, não desejada pelo ordenamento.

Nessa última hipótese, a interferência transmuta o sentido das normas jurídicas por razões exógenas, não acatadas como válidas pelo próprio sistema, mas sim construídas através da perversão do código jurídico, normalmente sobre o fundamento de dar concreção a valor ou princípio com alto grau de abstração e indeterminação.

Um exemplo dessa última espécie de interferência pode ser encontrado nas decisões administrativas⁴²⁶ que se valem de critérios estritamente contábeis e econômicos para analisar a licitude de planejamentos tributários realizados pelos

⁴²⁶ Exemplo interessante temos nas decisões que versam sobre a impossibilidade de amortização fiscal de ágios gerados em operações realizadas entre partes relacionadas (os chamados ágios internos), onde um dos principais argumentos tomados em conta na formação da norma de decisão é o fato de que tais ágios não são genuínos, uma vez que sequer são reconhecidos pela contabilidade (ex. CARF - Acórdão 1401-001.369, publicado em 16/09/2015).

contribuintes, critérios estes não estipulados pelo Direito Positivo (programa do sistema jurídico).

Note-se que tal fenômeno ocorre não por força de uma norma geral antielisiva (*anti-avoidance rule*), mas sim em função de uma interpretação econômica de fatos jurídicos, a qual se dá ao arrepio do Direito Positivo brasileiro, que é o programa que deveria reger a aplicação do código do sistema jurídico.

Entendemos haver aqui um processo sobrecomunicativo inconsciente, em especial quando tais decisões, após uma detida análise das operações sobre o prisma econômico, reconhecido e mensurado de acordo com as normas contábeis, requalificam ou desconsideram negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, muito embora, antes de fazê-lo, não se preocupem em avaliar a efetiva natureza jurídica dos negócios e operações praticadas, sem também analisar os fatos à luz dos conceitos de simulação, dolo ou fraude, que são explicitamente definidos no ordenamento jurídico.

Traçando outra diferença entre estas duas espécies de processos sobrecomunicativos, temos que os primeiros, desejados e decorrentes da forma de construção do programa eleita pelo legislador, não tem como ser olvidados, uma vez que integram a formação de sentido da norma jurídico-tributária, ao passo que os segundos, inconscientes e indesejados, podem ser corrigidos com o auxílio de operações de auto-observação recursivas ou mesmo de uma simples mudança jurisprudencial (especialmente no que se refere às formas de fundamentação empregadas).

Identificadas as diferentes espécies de processos sobrecomunicativos, passamos agora a centrar a pesquisa naqueles que são efetivamente decorrentes de reenvios externos, buscando estabelecer critérios para seu reconhecimento e limites que devem ser respeitados pelo legislador quando do seu emprego.

Assim como os reenvios internos, os externos ocorrem a partir de uma remissão (referência) existente em dado dispositivo (ou conjunto desses), a qual faz com que o conteúdo da norma extraída desse mesmo dispositivo seja construído, em maior ou menor grau, a partir de um elemento cujo sentido só se pode conhecer por meio do conceito, tipo ou noção, referenciado.

A diferença reside no fato do elemento referenciado não ter seu sentido construído a partir do próprio sistema jurídico, mas sim por fatores, programas (no sentido luhmaniano), ciências e processos exógenos ao Direito Posto.

Deve ser reconhecido que a simples admissão da existência de reenvios externos consiste em negar que todos os vocábulos, conceitos e institutos referenciados pelo Direito sofrem um recorte, deformação e transfiguração, tal como proposto na doutrina de BECKER.

Retomamos aqui o exposto nos tópicos 4.3 e 5.1.1, onde examinamos a possibilidade de heterorreferência na construção de sentido das normas jurídicas, que se consubstancia no processo de formação de sentido do Direito a partir de referências externas ao próprio Direito, para estudar uma de suas especializações, que se dá com a figura do reenvio externo.

Como já explorado, a construção autorreflexiva do Direito, decorrência dos cânones da totalidade e da unidade do ordenamento jurídico, desponta como regra implícita ao processo hermenêutico, regra essa que não é absoluta, mas deve ser respeitada na medida em que figura como bússola para a construção de normas jurídicas coerentes e dá maior objetividade o controle intersubjetivo do Direito.

Por isso, para que se possa arguir a existência de um reenvio externo, o intérprete deve arcar com o ônus de sustentar: (i) a ausência de uma significação jurídica própria para um dado elemento empregado na construção de uma norma jurídica, seja no Direito Posto ou na jurisprudência; ou (ii) a incompatibilidade entre as significações porventura existentes no Direito e na jurisprudência para um dado termo e o contexto normativo no qual o mesmo é empregado em um dado dispositivo.

Logrando êxito nessa sustentação, haverá de ser admitido, ainda que em um primeiro momento, a existência de uma heterorreferência, a qual pode vir a ser posteriormente superada com a formação de um sentido próprio para o signo referenciado, reconhecidamente destacado da significação de origem do mesmo

Tal superação pode se dar tanto em razão de uma inovação no Direito Posto, como, por exemplo, a regulamentação desse elemento por atos infralegais, ou em decorrência da estabilização de uma significação autônoma na jurisprudência.

Ocorre que, como acima exposto, existem heterorreferências que são desejadas pelo próprio ordenamento jurídico e que, nessa medida, não são passíveis de serem superadas. Esse é o caso dos verdadeiros reenvios externos, os quais figuram como elemento de compatibilização do Direito com meio cultural no qual está inserido.

O emprego dessa técnica legislativa, todavia, não deve ser realizado indiscriminadamente, pois a criação de vasos comunicantes não filtrados entre o Direito e seu meio cultural pode dar ensejo a construção de normas de conteúdo imprevisível e, eventualmente, técnica ou valorativamente incompatíveis com outras normas jurídicas.

Avaliando o tema sob a perspectiva do Direito tributário, e considerando as conclusões a que chegamos no Capítulo 4 dessa pesquisa, temos que em matéria tributária o emprego da técnica de reenvio externo pelo legislador ordinário encerra um alto risco de violação aos preceitos constitucionais tributários.

Isso porque, assim como ocorre com os reenvios internos, abordados no tópico 5.1.1, precisam ser respeitadas, simultaneamente, as regras constitucionais de outorga de competência tributária, a legislação complementar de regência da matéria e os ditames da legalidade tributária, conjunto esse que embasa a qualificação do Direito tributário como um subsistema regido por uma lógica de previsibilidade e calculabilidade.

Por todo o exposto, considerando o maior risco de volatilidade dos conceitos referenciados, a complexidade no monitoramento das alterações semânticas verificadas fora do sistema jurídico e a natural dificuldade enfrentada pelos juristas na tradução dessas mutações para a linguagem do Direito, os reenvios externos possuem elementos de complexidade adicionais quando comparados com os reenvios internos, razão pela qual o atento controle de sua legalidade e constitucionalidade mostra-se ainda mais relevante.

Restando dessa forma definidos os critérios para identificação da existência de reenvio externos e para o controle das normas jurídicas construídas sobre a interferência, direta ou indireta, de elementos estranhos ao Direito, passamos agora ao estudo das relações entre o Direito tributário e a Contabilidade.

6.2. A RACIONALIDADE ECONÔMICA NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS JURÍDICAS

Como já adiantado, a interferência da Ciência Econômica no Direito tributário não se verifica apenas por intermédio da 'nova Contabilidade', que, como se verá adiante, possui viés normativo e atua como um 'filtro' entre a linguagem econômica e a linguagem jurídico-tributária. Tal influência também se opera com

esteio em processos sobrecomunicativos derivados de heterorreferências postas no plano do Direito Positivo.

Nessas hipóteses, temos que elementos do programa jurídico tem seu sentido construído a partir de uma racionalidade própria do programa econômico, que visa dar solução para otimização do manejo de recursos escassos, operando o código pagar/não pagar.

6.2.1. ANÁLISE POLÍTICO-ECONÔMICA COMO FUNDAMENTO DE DECISÃO – O CASO DA INSTITUTO PROCESSUAL DA SUSPENSÃO DE SEGURANÇA

Um exemplo, ainda que bastante controverso, dessas espécies de heterorreferências, e dos processos sobrecomunicativos que delas decorrem, pode ser encontrado na anomalia processual que recebeu a alcunha de ‘suspensão de segurança’, presente no ordenamento jurídico brasileiro desde os idos de 1951⁴²⁷, e que começou se moldar como um mecanismo processual capaz de suspender os efeitos de decisões judiciais com base em risco de “lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas” em 1964⁴²⁸.

Atualmente regrado nos termos da Lei n.º 12.016⁴²⁹, de 2009, trata-se de medida anômala, que tem uma finalidade específica: a de suspender liminarmente a produção de efeitos de sentença ou acórdão proferido em desfavor da administração pública.

Como bem observado por CASSIO SCARPINELLA BUENO, esse é um instrumento processual que autoriza o julgador a suspender efeitos de uma decisão

⁴²⁷ Lei n.º 1.553/51: “Art. 13. - Quando o mandado fôr concedido e o presidente do Supremo Tribunal Federal, do Tribunal Federal de Recursos ou do Tribunal de Justiça ordenar ao juiz a suspensão da execução da sentença, dêse seu ato caberá agravo de petição para o Tribunal a que presida.”

⁴²⁸ Lei n.º 4.384/64: “Art 4º Quando, a requerimento de pessoa jurídica de direito público interessada e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, o Presidente do Tribunal, ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso (VETADO) suspender, em despacho fundamentado, a execução da liminar, e da sentença, dessa decisão caberá agravo, sem efeito suspensivo no prazo de (10) dez dias, contados da publicação do ato.”

⁴²⁹ Art. 15. Quando, a requerimento de pessoa jurídica de direito público interessada ou do Ministério Público e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, o presidente do tribunal ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso suspender, em decisão fundamentada, a execução da liminar e da sentença, dessa decisão caberá agravo, sem efeito suspensivo, no prazo de 5 (cinco) dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte à sua interposição. (...)

judicial não com base na afirmação da existência de *error in procedendo* ou de *error in iudicando*, analisando a decisão recorrida “não do ponto de vista jurídico insistasse, de seu desacerto, mas de sua afronta a ordem pública, quando a ela causar, ou quando menos, ter a aptidão de causar, lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública”.⁴³⁰

Essa anomalia, cujo emprego tem se tornado cada vez mais comum, propicia um nefasto efeito quando encarada dentro do contexto das normas tributárias, uma vez que, na prática, possibilita aos entes federados garantir a aplicação de tributos inconstitucionais ou ilegais, sob o argumento de que decisões judiciais favoráveis aos contribuintes podem causar lesão à economia pública, diante da necessidade do Estado de obter recursos para seu custeio e investimento⁴³¹.

Diante desse contexto, por mais que entendamos ser esse um mecanismo processual que não deveria ser admitido na seara tributária, mormente quando tenha por objetivo, pura e simplesmente, obstar a produção de efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade de leis tributárias, de modo a atender os interesses arrecadatórios da Administração Pública, ao arrepio da própria Constituição, fato é que o mesmo vem sendo aceito pelos tribunais, sendo recorrente sua apreciação pelo próprio Supremo Tribunal Federal.

Em resumo, temos que, em razão de lei ordinária que institui o mecanismo que veio a ser denominado de ‘suspensão de segurança’, os Tribunais do País, com especial destaque para a Suprema Corte, estão autorizadas, e aqui nos parece adequado o emprego de uma forte expressão, a ‘rasgar a Constituição da República’ em nome dos interesses arrecadatórios do Estado, que passam a ser designados de ‘economia pública’.

⁴³⁰ BUENO, Cassio Scarpinella. “**Suspensão de segurança em matéria tributária: limites**”. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (coord.) *XI Congresso Nacional de Estudos Tributários: o direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 167.

⁴³¹ Foi exatamente o que observou CASSIO SCARPINELLA BUENO: “É evidente que a liminar que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede o ingresso de valores para os cofres públicos. Quando, contudo, a medida é tomada com base na ilegitimidade da cobrança tributária, não é tolerável, juridicamente, que elementos estranhos a juridicidade daquela cobrança – assim, os argumentos ad terrorem estampados no caput, do art. 15 da Lei n.º 12.016/2009: “evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança ou à economia públicas” – possam querer justificar o ingresso obstado pelo juízo de instância inferior, tal qual sói ocorrer em se tratando de suspensão de segurança. (BUENO, Cassio Scarpinella. “Suspensão de segurança em matéria tributária: limites”. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (coord.) *XI Congresso Nacional de Estudos Tributários: o direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 169).

Um bom exemplo dos nefastos efeitos de corrupção do programa jurídico, é dizer, do Direito Positivo, causado pela acrítica aceitação da legitimidade dessa anomalia processual, pode ser encontrado na decisão monocrática proferida' pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em sede da Suspensão de Segurança n.º 3.717.

Nesse julgado, que bem representa a problemática em apreço, foram suspensos os efeitos de diversos acórdãos prolatados Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que, reafirmando sua pacífica jurisprudência acerca do tema, decidiu pela inconstitucionalidade das gravosas alíquotas de ICMS que são previstas na lei carioca para a prestação de serviços de telecomunicação e para o fornecimento de energia elétrica.

Sem entrar no mérito da questão, que é estranho à presente pesquisa, quer-se aqui tão somente examinar, sob os prismas analítico e pragmático, a norma processual que autoriza tribunais a fundamentarem suas decisões argumentos de ordem política e econômica, impregnados de lógicas estranhas ao ordenamento jurídico.

É isso que passamos a fazer a partir da fundamentação adotada pelo r. Ministro Gilmar Mendes, para, em sede da decisão monocrática proferida dos autos da Suspensão de Segurança n.º 3.717⁴³², afastar os efeitos da tutela jurisdicional provida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

Nesse caso concreto, após definir o conteúdo jurídico da expressão 'ordem pública', constante do artigo 4º da Lei n.º 4.348 de 1964, fundamento legal em vigor quando desse julgado, como "a normal execução dos serviços públicos, o regular andamento das obras públicas, o devido exercício das funções da Administração

⁴³² "Não se pode olvidar que a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal tem adotado, para fixar o que se deve entender por ordem pública no pedido de suspensão, entendimento formado ainda no âmbito do Tribunal Federal de Recursos a partir do julgamento da SS 4.405, Rel. Néri da Silveira. Segundo esse entendimento, estaria inserto no conceito de ordem pública o de ordem administrativa em geral, concebida esta como a normal execução dos serviços públicos, o regular andamento das obras públicas, o devido exercício das funções da Administração pelas autoridades constituídas.

Assim, representa violação à ordem pública provimento judicial que obstaculiza ou dificulta, sem causa legítima, o adequado exercício dos serviços pela Administração Pública. Revela-se também evidente o risco à economia pública, tendo em vista que, nos termos do relatório produzido pela Superintendência de Arrecadação da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro (fls.11-15), a exclusão dessa fonte orçamentária acarretaria uma redução na receita anual do requerente de R\$ 1.451.439.000,00, dos quais R\$ 659.969.000,00 são relativos aos serviços de energia elétrica e R\$ 755.470.000,00 referem-se aos serviços de telecomunicações.

Desse modo, em virtude da supressão dessa receita, será necessário o contingenciamento de recursos de outras áreas, com o potencial desequilíbrio das finanças estaduais. Cito o precedente formalizado na SS nº 3.498-7/RJ, da minha relatoria, DJ 22.10.2008." (grifos nossos)

pelas autoridades constituídas”, o r. Ministro arrematou que existe violação à ordem pública sempre que um julgado “obstaculiza ou dificulta, sem causa legítima, o adequado exercício dos serviços pela Administração Pública”.

Dada a definição jurídica adotada pelo Ministro, e, em geral, pelo próprio Supremo Tribunal Federal, para o conceito de ordem pública, uma incoerência salta aos olhos.

Se apenas existe violação à ordem pública quando um julgado, sem causa legítima, tem o condão de obstar a prestação de serviços e a execução de obras públicas, seria então necessário, para que pudesse apreciar o pedido de suspensão de segurança, ao menos avaliar o mérito da decisão atacada pelo pedido.

Ocorre que essa avaliação não é textualmente exigida pelo dispositivo normativo que prevê essa anomalia processual⁴³³ e, na prática, como se pode observar da fundamentação adotada na decisão aqui examinada, o afastamento da segurança provida aos contribuintes pode ser procedido pela simples razão de o valor dos tributos que deixariam de ser arrecadados caso a mesma fosse mantida ser vultoso.

Em outras palavras, a existência de julgamento, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em sede da Arguição de Inconstitucionalidade n.º 27/05, no qual foi reconhecida a inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação carioca que versa sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (“ICMS”), não foi suficiente para que o r. Ministro entendesse haver no caso em tela ‘causa legítima’ para que fosse impedida a

⁴³³ Como explicitado no voto prolatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski em sede de agravo regimental, oposto a decisão monocrática proferida pelo Ministro Gilmar Mendes, ora estudada, no qual foi consignado: “Ressalto que a natureza excepcional desta contracautela permite tão somente uma análise perfunctória, vedada a cognição exauriente sobre o mérito da demanda original.

Exatamente por essa razão, não é adequada a alegação acerca da declaração de inconstitucionalidade trazida pelos agravantes.

O que importa é delimitar a ocorrência, ou não, de risco de grave lesão aos valores estimados na norma. (...)

O Estado do Rio de Janeiro juntou aos autos prova de perda vultosa da arrecadação em virtude da diminuição da alíquota (fls. 13-15), passível de abalar a ordem econômica do ente federativo. Ressalto que os atos administrativos gozam de presunção – relativa, é fato – de legitimidade e veracidade. No presente caso, não vislumbro mácula a derrogar essa presunção no tocante aos dados da considerável perda.

Consigno, ademais, que é isenta de dúvida a aptidão que as discussões sobre matéria tributária possuem para se irradiar, podendo alcançar uma gama significativa de contribuintes. E aqui é possível vislumbrar o efeito multiplicador da demanda original, traduzido na potencialidade de a discussão se repetir em diferentes processos, como se infere da espécie.” Voto do Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, prolatado nos autos do Agravo Regimental na Suspensão de Segurança de n.º 3.717, julgado em 29 de outubro de 2014, p. 10-12

cobrança pelo Estado do Rio de Janeiro de um tributo que carrega vultosas quantias aos cofres do Estado.

Por tudo o que foi exposto, duas conclusões nos parecem claras:

(i) O reconhecimento de inconstitucionalidade de um tributo estadual, procedido pelo mais alto órgão do Poder Judiciário desse mesmo estado não figura como 'causa legítima' para que se impeça o Poder Executivo estadual de proceder a cobrança desse tributo.

(ii) O fato da não arrecadação de um tributo poder figurar como óbice ao custeio dos serviços e das obras públicas do estado é suficiente, por si só, sem que se faça necessária nenhuma ponderação acerca da constitucionalidade da cobrança, para que o Presidente do Supremo Tribunal Federal suspenda os efeitos de tutela jurisdicional concedida aos contribuintes que se insurgiram contra a cobrança desse mesmo tributo.

Perante a tais conclusões, nos parece adequado asseverar que a anomalia processual⁴³⁴ encerrou, em razão de um texto normativo formado por cláusulas gerais, um verdadeiro reenvio às ciências política e econômica, uma vez que são essas as naturezas dos fundamentos que servem para lastrear as decisões a serem tomadas pelo Poder Judiciário em sede de suspensão de segurança.

A partir desse reenvio, abriu espaço para que a fundamentação de uma decisão jurídica seja pautada por racionalidades política e econômica, sem que sequer possam ser considerados os aspectos jurídicos envolvidos na matéria, procedendo-se, assim, a uma verdadeira corrupção do Direito Positivo.

Transpassando esse exemplo, que entendemos figurar como espécie de processo sobrecomunicativo incompatível com os mais caros valores que permeiam a Carta de 1988, passamos então ao exame das interrelações existentes entre o Direito tributário e a Contabilidade.

⁴³⁴ A 'suspensão de segurança', que surgiu no ordenamento jurídico brasileiro no curso do período ditatorial e até hoje encontra aceitação pacífica nos tribunais superiores.

6.3. DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTABILIDADE: INTERTEXTUALIDADE OU INTERDISCIPLINARIDADE?

Já tendo anteriormente definido o que entendemos por Direito e por disciplina jurídica⁴³⁵, cabe agora delimitar o que designamos por 'Contabilidade'. Uma definição é oferecida por ANTONIO LOPO MARTINEZ:

(...) o conjunto de conhecimentos, científicos e/ou técnicos que estabelecem e fornecem os princípios básicos pelos quais se pode obter um aparelho escritural capaz de registrar e fiscalizar (controlar) as mutações patrimoniais, permitindo evidenciar o patrimônio em dimensão estática (conjunto de ativos menos obrigações), bem como em perspectiva dinâmica (resultado decorrente das variações do patrimônio num período). (MARTINEZ, Antonio Lopo. Limites dos Conceitos Contábeis no Fato Gerador do Imposto de Renda. in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 6º Vol. São Paulo: Dialética, 2015, p.74)

Dando seguimento a seu raciocínio, o autor qualifica a contabilidade como a "atividade que tem como objetivo o registro das transações que se realizam com o patrimônio, permitindo acompanhamento individual e global dos elementos patrimoniais."⁴³⁶

ALEXSANDRO BROEDEL LOPES e ROBERTO QUIROGA MOSQUEIRA, com uma visão operativa, destacam que a Contabilidade pode ser melhor compreendida como um processo de captura e tradução das atividades econômicas⁴³⁷, o qual seria composto por três fases: (i) reconhecimento; (ii) mensuração; e (iii) evidenciação. Nessa perspectiva, o processo contábil figura como uma forma de interpretação (reconhecimento e mensuração) e demonstração (evidenciação) dos fatos econômicos.

Desde já pode-se notar que a Contabilidade, assim como a Ciência do Direito, não é uma ciência exata, mas sim o produto de convenções humanas

⁴³⁵ Fazemos aqui referência as considerações tecidas no Capítulo 3 e 5, bem como aos parágrafos iniciais do Capítulo 6..

⁴³⁶ MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil no Direito tributário**. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade de São Paulo.

⁴³⁷ LOPES, Alexandro Broedel. A "Política de Balanço" e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 2º Vol. São Paulo: Dialética, 2011, p.11.

acerca do método a ser empregado para tradução da dimensão econômica dos fatos sociais.

Sobre o tema, FABIO KONDER COMPARATO ensina que a exatidão numérica que se pode verificar nos balanços nada mais é que a coerência interna e recíproca dos lançamentos em partidas dobradas. Não é, portanto, possível pretender que o produto do processo contábil seja dotado de exatidão material, uma vez que:

(...) entre a realidade econômica e a sua tradução contábil interfere, necessariamente, um juízo de valor, uma estimativa axiológica, cuja imprecisão e contestabilidade jamais poderão ser suprimidas, porque inerentes ao próprio processo de conhecimento. (COMPARATO, Fabio Konder. **Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 33.)

Desse modo, para fins do presente trabalho, designaremos de Contabilidade o conjunto de convenções, proposicionais e não proposicionais, que tem por objetivo regular o 'processo contábil' e de Ciência Contábil a disciplina que tem por objetivo conhecer as aludidas proposições.

Como bem notado por CASALTA NABAIS, a relação entre o Direito tributário e o Direito comercial, em especial a contabilidade societária, não é uma relação de mera 'sobreposição' ou mesmo de apropriação, com eventual deformação de significados.

O autor reconhece, por exemplo, que nesse caso há uma verdadeira interpenetração normativa, uma vez que tanto é verdade que 'Direito fiscal' exerce influência no 'Direito da contabilidade' ou 'Direito contabilístico' (que seria um ramo do Direito comercial) quanto o inverso.

Tomando em conta o fato de que a tributação do lucro empresarial, também em Portugal, se dá segundo um modelo de dependência parcial entre o Direito e a Contabilidade, podemos notar algumas semelhanças da experiência portuguesa com a brasileira, razão pela qual nos valem das palavras CASALTA NABAIS descreve o Direito contábil português como sendo também sendo construído a partir de uma sistemática de 'heteroregulação'⁴³⁸.

⁴³⁸ Sobre o tema CASALTA NABAIS: "(...) são produção, em parte do Estado e, em parte, dos respectivos profissionais, integrando correspondentemente, de um lado, o POC e, de outro, as 'directrizes contabilísticas' e as elaboradas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Quanto ao POC, é de se assinalar que o mesmo tem uma estrutura muito peculiar, já que é constituído por 1) um articulado próprio dum diploma legal, e 2) pelo POC propriamente dito, para o qual remete aquele articulado e é construído por uma introdução semelhante à dum relatório preambular, seguido de 'considerações técnicas', 'características das informações financeiras',

A experiência brasileira não é muito diferente, como se verá adiante, já que o processo contábil historicamente vem sendo alvo de ampla regulamentação jurídica, tanto em sede de leis ordinárias como na esfera infralegal⁴³⁹. É por essa razão que acreditamos ser insofismável a conclusão de que, no Brasil, a Contabilidade, em certa medida, se confunde com o Direito (alvo de regulamentação por meio de proposições jurídicas normativas e não normativas).

NATANAEL MARTINS, reconhecendo que o discurso dos juristas, em especial dos estudiosos do Direito tributário, sempre foi o de negar a contabilidade a qualidade de disciplina jurídica, afirma que o processo contábil é disciplinado em regras que impõem condutas a seus usuários. São suas palavras:

Mas a contabilidade no Brasil, indiscutivelmente, também é Direito, isso pela simples e acadiana razão de que a sua estrutura está, aliás, sempre esteve, e agora com maior intensidade com o advento da nova Contabilidade, disciplinada em regras que impõem conduta aos usuários. De fato, as regras dispostas na lei das sociedades anônimas, no capítulo que trata das demonstrações financeiras das companhias, pelo simples modo em que a sua linguagem se encontra modalizada, mostra que não são regras meramente descritivas ou sugestivas de alguma situação, pelo contrário, são comandos dirigidos aos seus usuários, impondo condutas, um dever ser, com vistas à adequada elaboração das demonstrações financeiras das sociedades empresariais. MARTINS, Natanael. A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito tributário. in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 3º Vol. São Paulo: Dialética, 2012, p.268-269.

Essas normas de conduta, assim como todas as outras previstas pelo Direito possuem estrutura disjuntiva, onde dado um antecedente 'A' deve-se proceder seu registro escritural considerando critérios 'XYZ' e, caso isso não ocorra, aplica-se

“princípios contabilísticos’ e um conjunto de mapas para definir a estrutura do balanço.” (NABAIS, Jose Casalta. **Direito Fiscal**. Porto: Almedina. 2000, p. 106).

⁴³⁹ Nesse particular, apesar de não concordarmos com a proposição de que a juridicização de regras e princípios contábeis não os elevam a categoria de ‘normas jurídicas’, entendemos válidas as palavras de RICARDO MARIZ, na medida em que reconhecem que, uma vez internalizadas pelo Direito, as regras e princípios contábeis passam a ser alvo do processo hermenêutico: “Ademais, a simples juridicização dos princípios contábeis sequer os coloca num patamar de normas jurídicas, e muito menos num patamar superior ao das normas jurídicas. Neste passo, ainda que esses princípios tivessem se transformado em normas jurídicas, a sua interpretação e aplicação ficariam subordinadas aos mesmos processos atribuíveis a todas as normas do ordenamento jurídico, que é um todo orgânico e não caótico de normas, e no qual as eventuais antinomias entre normas jurídicas – as quais no fundo são sempre meramente aparentes – resolvem-se pelos critérios da hierarquia, da especialidade e da temporalidade das regras de direito. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.1042).

uma sanção passível coerção com emprego de força por intermédio do aparelho estatal⁴⁴⁰.

Nessa toada, a análise do conteúdo dos lançamentos contábeis realizados pelos contadores é tema que interessa aos juristas, e não apenas por tais lançamentos terem relevância para fins de aplicação do Direito Posto, mas também por serem, eles próprios, regulamentados por intermédio de normas positivadas em diversos níveis do ordenamento jurídico brasileiro.

É esse conjunto de normas, que tem por objetivo reger os critérios, conceitos, estruturas e parâmetros a serem observados pelos contadores para fins de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fenômenos sociais⁴⁴¹ que denominamos de Direito contábil⁴⁴².

⁴⁴⁰ “E veja-se que na própria lei do anonimato, a demonstrar que as regras de Contabilidade nela dispostas são regras de conduta, o legislador cuidou de disciplinar meios de responsabilização: (i) do acionista controlador – que, na assembleia geral, tem poder de maioria para aprovação das contas dos administradores e de deliberação sobre as demonstrações financeiras; (ii) dos próprios administradores – a quem competem a elaboração das contas e das demonstrações financeiras da companhia; (iii) de membros do conselho fiscal – a quem competem examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar -, se a eles forem imputados atos lesivos à companhia, a seus acionistas minoritários ou a terceiros interessados, caso tenham sido aprovadas demonstrações financeiras em descompasso com as normas de contabilidade estabelecidas na lei do anonimato.” (MARTINS, Natanael. **A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito tributário.** in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 3º Vol. São Paulo: Dialética, 2012, p. 270).

⁴⁴¹ “Se o Direito constrói suas próprias realidades, ainda que simplesmente se sirva de fatos ou eventos descritos em outros sistemas, então é evidente o desacerto que em doutrina se trava sobre se a contabilidade se submeteria ao Direito ou vice-versa, visto que cada disciplina tem atuação em seu específico campo e somente ‘conversam’ quando cada uma delas tenha tomado dados ou eventos da outra para a sua regulação, especialmente quando estiver em causa questões de natureza tributária, sujeitas a princípios e normas específicos.” (MARTINS, Natanael. **A Realização da Renda como Pressuposto de sua Tributação. Análise sobre a Perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT.** in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1º Vol. São Paulo: Dialética, 2010, p.356.)

⁴⁴² Sobre o tema, ANTÔNIO LOPO MARTINEZ: “Esse conjunto de instrumentos jurídicos prescritivos que regulam a técnica contábil pode, com finalidades didáticas, ser classificado como um ramo próprio do Direito, sendo definido *a priori* pelo fato de tais instrumentos terem um objeto comum: a normatização da técnica contábil. É possível dizer que o Direito contábil, “segmento” do Direito, tem como conteúdo a ordem normativa que trata da linguagem contábil (conhecimento contábil) juridicizada.” (MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil no Direito tributário.** 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade de São Paulo, p. 39).

Ademais, como adrede exposto, destacamos que a divisão do Direito em ramos se opera apenas para fins didáticos e, por essa mesma razão, não vemos utilidade na diferenciação entre Direito contábil e Direito empresarial. Para os fins dessa pesquisa, que tem por escopo a análise da intertextualidade e interdisciplinaridade tributária, fazemos referência a figura do Direito contábil visando melhor definir o conjunto normativo cujo tangenciamento com as ‘normas tributárias’, também inseridas no todo unitário que é o Direito Positivo, se pretende estudar.

Recordamos aqui os ensinamentos de A. A. BECKER que, criticando o que chamou de Direito tributário invertebrado e as teorias da autonomia do Direito tributário, asseverou:

Por isso o Direito tributário pode ou não pode fazer certas coisas (não porque é um ramo 'autônomo do Direito), mas, pura e simplesmente, porque é Direito Positivo. Para que o Direito tributário possa criar princípios e conceitos próprios e específicos, não é necessário recorrer a uma "autonomia", basta continuar a ser o que sempre foi: jurídico, pois a criação e incidência de toda e qualquer regra jurídica necessariamente deforma a realidade (esta realidade pode ser fato econômico ou fato jurídico) e impõe um determinismo artificial à conduta humana. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p.33.)

Esse mesmo raciocínio, a nosso ver, é perfeitamente aplicável ao Direito contábil. Se o 'processo contábil' foi regulamentado pelo Direito, ou seja, se as normas e princípios contábeis (dados pré-jurídicos) foram positivadas no Brasil, a Contabilidade⁴⁴³ passa a poder criar sua própria realidade jurídica, com suas regras, princípios, conceitos e definições (juízos categóricos) próprios⁴⁴⁴.

Dito isso, as demonstrações financeiras, elaboradas com base no Direito contábil gozam de tanto prestígio no ordenamento que são admitidas como meio

⁴⁴³ Entendida como conjunto positivado de proposições normativas acerca da Contabilidade.

⁴⁴⁴ Versando sobre as interferências do Direito no percurso do processo contábil, ainda antes da chamada convergência contábil, Alexandro Broedel Lopes e Eliseu Martins demonstravam a grande interferência procedida pelas figuras e categorias do Direito Civil na tradição contábil brasileira: "(...) O processo contábil é afetado em suas três etapas pelo regime legal. Inicialmente, o reconhecimento é influenciado pelo contraste entre a visão econômica e jurídica da contabilidade. Em países de direito romano existe a tendência de, por exemplo, somente ser permitido o reconhecimento de um ativo quando a entidade tiver o controle legal sobre ele. Nos países de direito consuetudinário, a tradição está mais ligada à essência econômica da relação entre a empresa com o ativo do que com a sua formalização legal. (...) A mensuração é igualmente afetada pelo sistema legal. A antiga discussão sobre a melhor forma de mensurar o valor dos ativos é um exemplo claro dessa influência. Podemos observar que, em linhas gerais, mais recentemente, países de direito romano tendem a valorizar o conceito de custo histórico para certos ativos, enquanto países influenciados pelo direito consuetudinário tendem a preferir o fair value. Para eles, o custo histórico possui maior objetividade do que o conceito de fair value, o que é verificado por intermédio de documentos comprobatórios, enquanto o fair value passa, necessariamente, por um processo de estimativa. (...) A evidenciação é igualmente afetada pelo direito. Em países como o Brasil a evidenciação tende a ser pobre porque existe o entendimento geral de que as notas explicativas não fornecem informações constantes do 'núcleo duro' da contabilidade. Não basta informar. A contabilidade tem que refletir a propriedade dos recursos pela empresa para que se possa avaliar claramente o impacto de suas ações nos outros agentes econômicos. Em países que adotam tradição jurídica diferente, a evidenciação tem papel central no processo contábil. A prevalência do aspecto jurídico sobre a essência econômica tende a reduzir a evidenciação. LOPES, Alexandro Broedel. MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

de prova não apenas na esfera tributária⁴⁴⁵, mas também na legislação comercial⁴⁴⁶, civil⁴⁴⁷ e processual civil⁴⁴⁸, apenas para citar alguns exemplos.

Ocorre que, quando buscamos definir a natureza das interações entre as normas de tributárias e as normas contábeis, tentando enquadrar tais engastes normativos no campo da intertextualidade (relação que se dá dentro do sistema jurídico) ou da interdisciplinaridade (relação entre o sistema jurídico e outros campos do saber), nos deparamos com um paradoxo:

- (i) Como no Brasil o processo contábil é minuciosamente tratado em textos normativos (legais e infralegais), pode-se dizer que a conduta do contador, ao proceder a contabilização de eventos economicamente relevantes, é regulada pelo Direito;
- (ii) Simultaneamente, uma das máximas da Ciência Contábil é a de que “o evento contabilizável deve estar fundamentado em um acontecimento ou transação com conteúdo econômico’ (dito mais direta e sucintamente pelos povos de língua inglesa, ‘*accounting follows economics*’)⁴⁴⁹;
- (iii) Não bastasse o paradoxo acima, deve-se levar em consideração a existência de norma jurídica que determina a internalização dos: “os

⁴⁴⁵ “Decreto-Lei n.º 1.598/77:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.”

⁴⁴⁶ Decreto-Lei n.º 486/69:

Art 8º Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais.

⁴⁴⁷ Lei n.º 10.406/02

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

⁴⁴⁸ Lei n.º 13.105/15

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

⁴⁴⁹ CARVALHO, Nelson. **Essência sobre Forma na Contabilidade**. In.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1º Vol. São Paulo: Dialética, 2010, p. 376.

padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários⁴⁵⁰, norma essa que figura como exemplo de reenvio externo no plano estrutural do Direito⁴⁵¹.

Ao analisar esse paradoxo sob a perspectiva Luhmanniana, que, como já adiantamos, parte de um corte epistemológico substancialmente distinto daquele que adotamos nesse trabalho⁴⁵², KAREM JUREIDINI DIAS afirma que a incidência jurídica só ocorre sobre fato tratado pelo Direito (fato jurídico), anotando que:

A Ciência Contábil não se constitui em fato jurídico. O produto do processo contábil: (i) de reconhecimento, que culmina com a classificação das ações de natureza econômica; ou (ii) de mensuração dessas ações, pode ser suporte fático para o Direito Positivo. Quando o produto for juridicizado, torna-se apto para compor ou ser ele próprio o fato jurídico. Dessa forma, o processo contábil de evidenciação não é passível de juridicização, já que é código próprio das Ciências Contábeis, tratando-se de conjunto de regras de externalização dos produtos auferidos em processo contábil, conforme seu reconhecimento ou mensuração. Quando um fato é juridicizado, a sua interpretação ocorre segundo o código do Direito Positivo, e não qualquer outro sistema do qual ele tenha eventualmente sido importado. Ele é segundo as feições do regramento que lhe deu o Direito Positivo. Interpretar um fato, na acepção ampla do termo (evento, ato, negócio) na sua realidade econômica, na substância econômica, financeira ou contábil é simplesmente ignorar o Direito Positivo. (DIAS, Karem Jureidini. *Ágio e a Intertextualidade normativa*. in: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 2º Vol. São Paulo: Dialética, 2011, p.87.)

Essa solução não nos parece integralmente adequada, em especial dado ao corte epistemológico aqui traçado, que propõe uma aproximação dos fenômenos sob as lentes do Direito, com foco nas interconexões normativas, e não uma leitura zetética, consubstanciada em uma aproximação do Direito a partir das lentes sistêmicas e sociológicas, tal como procedido por Luhmann na elaboração de sua famosa ‘teoria dos sistemas sociais’, lastro teórico no qual se baseou KAREN JUREIDINI.

⁴⁵⁰ Lei n.º 6.404/76, artigo 177, §5º.

⁴⁵¹ Na medida em que figura como regra de estrutura que atribui competência a Comissão de Valores Mobiliários para que essa edite atos normativos que procedam a internalização das práticas contábeis internacionais, que aqui entendemos como a expressão do estado da arte da Ciência Contábil, no Direito brasileiro.

⁴⁵² Apenas para lembrar algumas das principais diferenças, podemos elencar: (i) a diferenciação do sistema jurídico se daria pela exclusividade na aplicação do código lícito/ilícito; (ii) o sistema jurídico seria um sistema normoempírico; (iii) o fenômeno jurídico é analisado sob uma perspectiva puramente funcional.

Desse modo, e considerando que o deslinde do paradoxo acima apontado vai depender substancialmente das características do Direito Positivo à luz do qual o mesmo seja examinado, passamos agora a um breve esforço histórico de como Direito e Contabilidade tem se relacionado no Brasil.

Como núcleo temático dessa pesquisa é o Direito tributário, centraremos esforços na relação jurídico-contábil existente no contexto das normas que regem o Imposto sobre a Renda, que utilizaremos como exemplo a partir do qual buscaremos superar o paradoxo anteriormente apontado.

6.3.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO CONTÁBIL BRASILEIRO

Na sociedade brasileira a contabilidade serve de instrumento suporte na apuração e fiscalização do imposto sobre a renda há quase um século. Já nos primórdios de sua instituição⁴⁵³, a Lei n.º 4.625/23⁴⁵⁴ dispunha que o tributo incidiria sobre renda líquida (acréscimo patrimonial), sendo que nesse primeiro momento a regulamentação procedida pelo então Presidente da República dos Estados Unidos do Brasil, Artur da Silva Bernardes expressamente vedava as autoridades tributária o acesso a contabilidade dos contribuintes:

Decreto nº 16.581, de 4 de Setembro de 1924 “
Art. 100. Os funcionários do Imposto sobre a Renda não poderão exigir dos contribuintes a exibição de livros de contabilidade ou documentos de natureza reservada, relativos às suas receitas e despesas (lei n. 4.783, de 31 de dezembro de 1923).⁴⁵⁵

⁴⁵³ Desconsideramos aqui o imposto sobre vencimentos, existente desde 1843, que não tinha a característica de tributar acréscimo patrimonial, mas sim determinadas receitas específicas.

⁴⁵⁴ “Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II. É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

a) imposto e taxas;
b) juros de devedas, por que responda o contribuinte;
c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda

⁴⁵⁵ Essa vedação, por sua vez, tinha por base o §7º do artigo 3º da Lei n.º 4.783/23: “§ 7º As declarações dos contribuintes estarão sujeitas à revisão dos agentes fiscaes, que não poderão

Essa postura de absoluta proteção à privacidade dos contribuintes apenas veio a ser revista em 1939, dada na qual foi publicado o Decreto-Lei n.º 1.168/39, que em seu artigo 14 outorgava aos ‘peritos e funcionários do imposto de renda’ a possibilidade de proceder o exame da escrita comercial mediante ordem escrita do diretor do imposto e dos chefes de seções dos estados.

A partir desse momento, ainda que de forma tímida, teve início no Brasil um movimento de aproximação entre as regras contábeis, que já eram, ainda que timidamente, reguladas pelo Direito ‘comercial’, e as normas do Direito ‘tributário’.

Um passo inicial foi a positivação, ainda que parcimoniosa, dos métodos e critérios contábeis que deveriam ser empregados no Brasil para fins de elaboração de balanços, que se deu por intermédio do Decreto-Lei n.º 2.627/40.

Se, até então, os contadores eram livres para colher na Ciência Contábil as diretrizes para elaboração das demonstrações financeiras, pautados apenas pelos interesses comerciais e mercantis em jogo, com a juridicização de métodos e critérios específicos, essa liberdade de escolha deixou de existir. Esse foi o primeiro ‘aprisionamento’ da Contabilidade pelo Direito no Brasil.

Posteriormente, por meio do Decreto-Lei n.º 9.295/46 foi criado o Conselho Federal de Contabilidade, órgão ao qual, nesse primeiro momento, não era atribuída a competência explícita para regular princípios contábeis, a qual apenas poderia ser inferida a partir de sua competência para imposição de sanções como a de suspensão pelo prazo de seis meses a um ano o direito de exercer a profissão em caso de incapacidade técnica dos contadores.

Passados mais vinte anos, período no qual o processo contábil manteve-se fiel aos interesses do Fisco, foi publicada a Lei n.º 6.404/76, onde se deu um primeiro movimento que supostamente teria o condão de prestigiar uma apreciação fidedigna dos fenômenos econômicos pela Contabilidade, permitindo uma melhor aferição da saúde econômica das empresas.

Denotando a insatisfação dos cientistas contábeis com as interferências jurídico-tributárias que vinham sendo impostas para fins de contabilização,

solicitar a exibição de livros de contabilidade, documentos de natureza reservada ou esclarecimentos, devassando a vida privada.”. Também contribuiu para tal vedação o disposto no artigo 17 do Código Comercial de 1850: “Art. 17 - Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício.”

depreciando assim a utilidade dos registros contábeis para o atendimento ao interesse de diversos de seus usuários, da exposição de motivos do aludido diploma constava:

A omissão, na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores do mercado recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência - para efeitos comerciais - da lei de sociedades por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia (art. 178, § 2º). (Exposição de Motivos n.º 196, de 24/06/1974, do Ministério da Fazenda.)

Imbuída desse viés de autonomia da técnica contábil em relação aos interesses do Fisco, positivou-se no artigo n.º 177⁴⁵⁶ da referida lei uma verdadeira diretriz de reenvio a Contabilidade, a qual, em conjunto com as disposições constantes da legislação comercial, teria o condão de informar a escrituração comercial das Sociedades por Ações brasileiras. Ademais, também foi outorgada competência a Comissão de Valores Mobiliários para estipulação de normas acerca da elaboração de demonstrações financeiras.

Cumpre salientar que na dada da entrada em vigor do aludido dispositivo, o Conselho Federal de Contabilidade ainda não havia regulado os 'princípios contábeis', razão pela qual, entendemos que, nessa data, os 'princípios contábeis geralmente aceitos' tratavam-se dos costumes contábeis⁴⁵⁷, costumes esses que eram colhidos a partir da prática e da técnica contábil que se desenvolviam no Brasil⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (grifos nossos)

(...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

⁴⁵⁷ Essa é a conclusão a que chega ANTONIO LOPO MARTINEZ: "pode-se afirmar que os princípios contábeis geralmente aceitos são as normas admitidas como válidas pelos profissionais da área contábil, nelas se incluindo os preceitos básicos e as convenções. Nesta linha, tais princípios seriam definidos de acordo com as práticas (costumes) daqueles que lidam com a Contabilidade." (MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil no Direito tributário**. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade de São Paulo, p. 56).

⁴⁵⁸ Sobre a relevância dos costumes no sistema jurídico brasileiro, nos valem das palavras de TAREK MOYSES MOUSSALEM: "O costume puramente fático não cria norma jurídica. A crença contrária é infundada porque de enunciados puramente práticos não extraímos conclusões normativas. O costume só tem relevância para o direito positivo quando este fizer alusão àquele.

Abriam-se, então, três caminhos para o desenvolvimento do Direito contábil no Brasil, conjunto de regras e princípios jurídicos, de status legal e infralegal, para o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fatos sociais⁴⁵⁹.

O primeiro era manter-se focada no atendimento dos interesses do Fisco, garantindo que os fatos sociais de cunho econômico, alvo do processo contábil, fossem apreendidos e retratados de forma apropriada para servir de base para a apuração de tributos, em especial do imposto sobre a renda. Aqui, a aferição das mutações patrimoniais teria completa dependência das normas comerciais relativas a contabilidade das empresas.

Outra alternativa era dar autonomia ao processo contábil para que esse pudesse retratar, da melhor forma possível, os fenômenos sócio-econômicos, atendendo prioritariamente a função do prover informações confiáveis para investidores institucionais, acionistas e credores, sem maiores preocupações com a aferição do patrimônio sob uma ótica jurídico-tributária. Nesse cenário, as normas tributárias precisariam construir critérios específicos para aferição patrimonial, não podendo depender em larga medida das informações constantes na escrituração comercial das empresas.

Uma terceira via seria uma evolução parcialmente autônoma, que foi classificada por FERNANDO FONSECA como um regime de dependência parcial:

O regime de dependência parcial (partial conformity) é caracterizado por uma moderada conformidade normativa entre os resultados societários e tributários. As qualificações atribuídas pela contabilidade aos fatos econômicos são vinculantes para fins tributários, a menos que haja norma tributária dispendo em sentido contrário, ou que se verifique uma incompatibilidade entre a qualificação contábil e as normas de tributação. (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a Convergência**

Assim, o costume, no caso de remissão legal expressa – costume *praeter legem* – (que não deixa de ser uma referência legal expressa) passa a ter idêntico status de norma jurídica, passando a pertencer aos quadrantes do direito positivo, dotado certamente de reduzida violência simbólica e carente de objetivação (a norma costumeira geral e abstrata não é posta em documento normativo”. (MOUSSALLEM, Tarek Moyses. **Fontes do Direito tributário**. 2. Ed. São Paulo: Noeses, p. 158)

⁴⁵⁹ A contabilidade, mais que uma técnica de mensuração estanquem pode ser mais bem caracterizada como um processo: o processo contábil. Esse processo é caracterizado por três fases: reconhecimento, mensuração e evidenciação. (...) O processo contábil possui uma lente própria – com seus usos, métodos e costumes – para enxergar a realidade e retratá-la nas demonstrações contábeis. O processo contábil nada mais é do que uma forma de interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade.” (LOPES, Alexsando Broedel. MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. O Direito contábil – Fundamentos conceituais. **Aspéctos da Experiência Brasileira e Implicações**. In.: LOPES, Alexsando Broedel. MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. Vol. 1. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 59.)

das Regras Contábeis Internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2014, p.39.)

Dada a incipiência do mercado de capital que existia à época no Brasil, essa valorização do investidor institucional como destinatário dos registros contábeis foi sobremaneira acanhada⁴⁶⁰.

Menos de um ano após a entrada em vigor da Lei das S.A. procedeu-se a publicação do Decreto-Lei n.º 1.598/77, que estabeleceu um vínculo normativo direto entre o resultado contábil, apurado de acordo com a legislação comercial⁴⁶¹, e a apuração do imposto sobre a renda, sendo essa última procedida por intermédio de exclusões e adições realizadas com base no primeiro⁴⁶².

A partir desse momento, passamos a ter no ordenamento brasileiro uma relação deveria ser marcada por uma dependência parcial⁴⁶³ entre as normas tributárias, que versam a respeito da apuração do imposto sobre a renda, e as normas contábeis, que dispõem acerca da escrituração comercial das pessoas jurídicas, ponto de partida dessa apuração. Contudo, na prática, verificou-se um estado de total dependência entre a ‘contabilidade societária’ o conjunto normativo que regulava a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Em uma segunda tentativa de reversão desse quadro, a Comissão de Valores Mobiliários publicou a Instrução Normativa n.º 38 de 1984, que no inciso V de seu artigo 5º previa:

Art. 5º Ao emitir parecer de auditoria o auditor independente deve:
(...)
V – assinalar a inobservância, pela empresa auditada, de princípios contábeis geralmente aceitos, ainda que com fundamento em

⁴⁶⁰ Nesse sentido, Fernando Daniel Moura Fonseca: “Assim, a despeito da adoção de um novo modelo contábil voltado para a qualidade da informação, o que certamente denotou o ganho em importância do investidor institucional, princípios basilares desse novo modelo não permitiram a esperada diminuição da influência do Fisco sobre a produção de normas contábeis. A opção pelo custo histórico como base de valor também é adotada pela legislação do imposto de renda, a caracterização da realização da renda no momento da transferência de bens e serviços é condizente com o princípio da competência, largamente adotado para fins fiscais, e, por fim, o princípio do conservadorismo acaba por encampar várias das garantias tributárias, tais como previsibilidade, estabilidade e segurança.” *Ibid*, p. 26.

⁴⁶¹ Lei n.º 6.404/76: “Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.”

⁴⁶² Decreto-Lei n.º 1.598/77: “Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”.

⁴⁶³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais.** Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2014, p. 30.

disposição legal ou regulamentar, quantificando seus efeitos sobre o patrimônio e os resultados, ou indicando as razões que impedem essa quantificação;”

Com base nesse normativo, a empresa de auditoria se via obrigada a identificar os casos nos quais as demonstrações financeiras das companhias abertas se ativessem a natureza jurídica dos negócios praticados, em detrimento da essência econômica a eles subjacente, sob pena de incorrer em multa de até quinhentos mil reais, dentre várias outras possíveis penalidades⁴⁶⁴.

Insurgindo-se contra tal disposição, FABIO KONDER COMPARATO, disparou ácidas críticas sobre o que considerou uma tentativa da contabilidade de “menosprezar o direito (...) sob o arrogante pretexto de que as exigências da ciência contábil são independentes do ditado legislativo”, que se daria no contexto de uma “guerra generalizada pela ampliação do espaço profissional” da qual o único grande perdedor seria, invariavelmente, o povo em geral⁴⁶⁵.

Apenas em 1993, quase meio século após sua criação, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução 750, na qual foi indicado que os ‘Princípios Fundamentais da Contabilidade’ representavam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, cujo objeto era o ‘patrimônio das entidades’⁴⁶⁶.

Essa segunda etapa de positivação das normas contábeis, ainda que tenha buscado manter a natureza dos princípios gerais da contabilidade como balizas a

⁴⁶⁴ Tal como previsto no artigo 11 da Lei n.º 6.385 de 1976.

⁴⁶⁵ “Temos, pois, que a contabilidade informa e avalia a realidade econômica. Para tanto, procede a uma interpretação ordenada dos fatos componentes dessa realidade. Ora, quem diz interpretação diz explicitação de sentido, tradução do real; não modificação dos dados traduzidos. Assim como o tradutor deve manter um compromisso de absoluta fidelidade com o texto traduzido, da mesma forma há de o contador pautar a sua conduta pelo respeito escrupuloso dos dados que lhe compete registrar. Sem dúvida, a interpretação da realidade econômica, como toda interpretação, é sempre sujeita a variações de opinião, conforme o interprete. Há um componente inevitável de subjetividade em todo juízo de avaliação. Mas esse subjetivismo não pode ir ao ponto de se suprimirem ou alterarem, deliberadamente, os fatos objetivos, de acordo com aquilo que o contador considere que deveria ter acontecido.

Sucedem que um componente objetivo indissociável de todo dado econômico é a sua qualificação jurídica. Na verdade, não há como considerar os fatos econômicos desligados do ordenamento jurídico que os qualifica. Na contabilidade empresarial, p. ex., o universo dos fatos a serem registrados e avaliados monetariamente é o patrimônio. Ora, este é, por natureza, uma universalidade de direito. Não existem elementos ajurídicos no patrimônio, pela boa razão de que eles se compõem, exclusivamente, de relações jurídicas, ativas e passivas, que se correspondem.” (COMPARATO, Fabio Konder. **O Irredentismo da Nova Contabilidade e as “Operações de Leasing”**. In. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. N.º 68. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 51-56.)

⁴⁶⁶ “Art. 2º Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. ”.

serem respeitadas para obtenção de pureza epistemológica, não deixou de proceder o enclausuramento dos mesmos em normas de conduta, cuja observância é obrigatória em território nacional e cujo descumprimento encerra sanção passível de ser coercitivamente implementada pelo Estado⁴⁶⁷.

No ano seguinte, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução n.º 774, onde comentou em maior riqueza de detalhes os princípios anteriormente estabelecidos pela Resolução 750/93.

Interessante notar que, até mesmo pelo histórico do desenvolvimento da disciplina contábil no Brasil, existia de fato uma grande reverência dessa ciência pela disciplina jurídica (em especial à disciplina civil, comercial e tributária) atribuída aos fatos sociais.

Essa assertiva se baseia não apenas na definição de patrimônio adotada pela Resolução 774/94⁴⁶⁸, mas também nos objetivos da Contabilidade que foram ali positivados:

1.4 Dos Objetivos da Contabilidade (...)

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

⁴⁶⁷ Ao examinar os contornos normativos do artigo 177 da Lei das S.A., RICARDO MARIZ: “A redação do dispositivo é clara: a escrita contábil da pessoa jurídica é regida (1) pela própria lei N.º 6.404, (2) pela lei comercial, que deve ser entendida no sentido amplo das leis de direito privado, principalmente depois que boa parte do Código Comercial e de outras leis desse ramo foi revogada ou assumida pelo Código Civil de 2002, e (3) pelos princípios da contabilidade geralmente aceitos, que atualmente são os princípios fundamentais da contabilidade constantes da Resolução CFC n. 750, de 29.12.1993. Esse é, portanto, o regime jurídico a que se submete a escrita contábil da empresas”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.1032).

⁴⁶⁸ Segundo a qual: “O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos.

A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. (...)

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

(Bens + Direitos) - (Obrigações) = Patrimônio Líquido” p. 5-6.

Essa cultura tornou-se tão arraigada em nosso País que, apesar da redação original do parágrafo 2º do artigo 177 da Lei das S.A.⁴⁶⁹, que previa que ajustes derivados da legislação 'tributária' deveriam ser mantidos em registros auxiliares, o que se verificou na prática foi uma ingerência direta da Receita Federal nas práticas adotadas pelos contadores para fins de elaboração das demonstrações financeiras das entidades.

Por intermédio de pareceres e instruções normativas, a Receita Federal vinculava efeitos tributários de determinadas operações, receitas e despesas a forma pela qual as mesmas eram contabilizadas e, com isso, forçava os contadores a adotar regras de cunho eminentemente fiscal no processo contábil⁴⁷⁰.

Para melhor ilustrar a forma qual tal influência era exercida, podemos citar o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa n.º 11 de 1996⁴⁷¹, que expressamente condicionava a dedutibilidade do pagamento de juros sob capital próprio a forma pela qual tal pagamento fosse contabilizado.

Observe-se que para que houvesse o direito a dedutibilidade de tais pagamentos não bastava o controle em registros auxiliares, tal como preconizava o artigo 177 da Lei das S.A. Era necessário que o evento 'pagamento de juros sobre capital próprio' fosse traduzido contabilmente como uma despesa financeira.

Ciente da importância que tal dedutibilidade tinha para as empresas, e também da distorção, sob a perspectiva econômica, que a forma de contabilização proposta pela Receita Federal acarretava, a Comissão de Valores Mobiliários, no exercício da competência que lhe foi outorga pelo já aludido parágrafo 3º, do artigo

⁴⁶⁹ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (...)

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão. (...)

⁴⁷⁰ Essas práticas, por sua vez, tinham efeitos para além da seara tributária, afetando o cálculo do próprio lucro líquido.

⁴⁷¹ Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras. (grifos nossos).

177, bem como pelo artigo 22, parágrafo único, da Lei n.º 6.385/76⁴⁷², editou a Deliberação CVM nº 207/96, que previa forma distinta de contabilização para tais pagamentos, mas, simultaneamente, buscava não impedir o aproveitamento do benefício fiscal pelas sociedades:

I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício. (...)

VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.

IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício.

Como se pode observar, essa ingerência de dispositivos normativos usualmente classificados como pertencendo ao Direito 'tributário' no regulamento de condutas relativas ao processo contábil, que aqui designamos de Direito 'contábil', exigia o desenvolvimento de verdadeiras engenharias contábeis, por parte da Comissão de Valores Mobiliários, que tentava resguardar a utilidade das demonstrações financeiras para outros usuários⁴⁷³, que não apenas o Fisco.

Exemplo clássico da cultura brasileira de vinculação entre o processo contábil e a aferição do patrimônio civil das empresas⁴⁷⁴, cujas mutações são alcançadas pelo imposto sobre a renda, é a extensa e lúcida doutrina de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

⁴⁷² Em sua redação original: "Art . 22. Considera-se aberta a companhia cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação na bolsa ou no mercado de balcão.

Parágrafo Único: Compete à Comissão expedir normas aplicáveis às companhias abertas, sobre: (...)

II - relatório da administração e demonstrações financeiras;"

⁴⁷³ Outros destinatários das informações contidas nos balanços, tais como os investidores e credores das empresas.

⁴⁷⁴ "De fato, até a edição da Lei n.º 11.638/2007, a movimentação patrimonial de uma empresa era apurada a partir dos critérios do Direito Civil: acréscimo patrimonial, sob a perspectiva contábil ou societária, implicaria a aquisição de um direito novo. Afinal, se patrimônio, segundo a legislação civil, nada mais é que uma universalidade de direitos e obrigações, então não haveria como se considerar, para fins societários, fenômenos que não fossem percebidos pelo Direito Civil. Daí a perfeita harmonia então existente entre a Contabilidade Societária e a tributação, valendo-se esta da última com pequenas alterações". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Nova contabilidade e tributação da propriedade à benéficial ownership**. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 202.)

A contabilidade não cria fatos, porque estes participam de uma realidade que lhe é externa. Outrossim, Como essa realidade na sua quase totalidade é composta por fatos, negócios e atos jurídicos, os respectivos lançamentos contábeis devem observar as disposições jurídicas que os regem, pois o reflexo no patrimônio não é apenas do fato, como acontecimento no mundo sensível, mas principalmente do fato como atuante sobre o patrimônio, e isto depende do direito. (...) Enfim, a contabilidade deve ser fiel reflexo da realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito. Neste último, particular, portanto, a contabilidade está adstrita a enxergar os acontecimentos econômicos com os olhos do direito. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.1016-1017.)

Em resumo, quando analisamos o que se convencionou chamar de velha contabilidade, o que se pode notar é um conjunto de regras e princípios voltados para regulação do processo contábil, positivados por meio de atos legais e infralegais, que tinha o condão e objetivo de aferir o patrimônio jurídico das entidades.

Um primeiro movimento no sentido de corrigir essa trajetória⁴⁷⁵, entretanto, se deu com a publicação, em 2005, da Resolução n.º 1.055 do Conselho Federal de Contabilidade, que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao qual foi atribuído “o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à

⁴⁷⁵ Cabe destacar aqui algumas das considerações preliminares, que dão o contexto no qual tal resolução foi publicada, razão pela qual reproduzimos abaixo algumas das considerações que foram levadas em conta pelo CFC:

“CONSIDERANDO que a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência:

- a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;
- b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;
- c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil; (...)

CONSIDERANDO que a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevantes em desenvolvimento é a da adoção dessa entidade única com a participação de todos esses interessados na informação contábil, inclusive sendo esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o IASB - International Accounting Standards Board(...)” (Resolução CFC n.º 1.055/05).

centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”⁴⁷⁶.

Estavam então lançadas algumas das bases estruturais e organizacionais que viriam a dar suporte para o movimento que estava por vir: a traumática quebra de diversos paradigmas contábeis, que deu origem ao que convencionou-se designar de ‘nova contabilidade’.

6.3.2. O SURGIMENTO DA ‘NOVA CONTABILIDADE’ NO BRASIL

Dando forças a essa ‘correção de curso’, o regramento jurídico da contabilidade foi profundamente alterado com a edição da Lei n.º 11.638/07, que determinou que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência que lhe foi outorgada pelo §3º, do artigo 177, da Lei n.º 6.404/76⁴⁷⁷, visando regulamentar a escrita comercial das empresas, deveriam ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Simultaneamente, com a inserção do artigo 10-A na Lei n.º 6385/76, foi atribuída competência a CVM, ao Banco Central e as demais agências reguladoras⁴⁷⁸, para celebração de convênios com entidades da classe contábil, no intuito de promover a elaboração de estudos e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade.

⁴⁷⁶ Artigo 1º da Resolução n.º 1.055/05 do CFC.

⁴⁷⁷ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados”

⁴⁷⁸ Lei n.º 6.385/76:

“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.”

Se até então a juridicização dos ‘princípios contábeis geralmente aceitos’ acarretou o surgimento de um Direito ‘contábil’ que, apesar possuir raízes voltadas para a ‘libertação da contabilidade’, acabou por instaurar no País uma cultura de elaboração de demonstrações financeiras pautadas eminentemente no patrimônio civil, com forte ingerência das autoridades fiscais, essa nova diretriz apontava para uma profunda alteração nos rumos da contabilidade brasileira, a qual por força de disposição legal expressa passou a estar vinculada com as regras e princípios colhidos na experiência internacional⁴⁷⁹.

Como se observa na Resolução CFC 1.128 de 2008, a própria estrutura conceitual da contabilidade se viu profundamente alterada, alteração essa que foi posteriormente ampliada em razão da Resolução CFC 1.374 de 2011, a qual deixou claro os objetivos pretendidos (p.4):

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários. Demonstrações contábeis elaboradas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas (...) ⁴⁸⁰

⁴⁷⁹ Nessa medida, não podemos concordar com as conclusões de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, quando o mesmo assevera que “Na verdade, o que a juridicização dos princípios contábeis representa é apenas a consagração de sua importância como diretrizes para o levantamento das demonstrações financeiras, enquanto refletoras da realidade econômica e jurídica externa à contabilidade e aos próprios princípios que as informam, acompanhada da determinação de deverem ser utilizados na confecção dessas demonstrações. (...) Portanto, não se supõe que os princípios contábeis possam contrariar normas jurídicas, principalmente quanto às obrigações tributárias da pessoa jurídica, nem se supõe que tal contrariedade, se houvesse, seria resolvida pelos princípios da contabilidade, e não pela norma jurídica contrariada. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 1043.” A nosso ver, a juridicização dos princípios contábeis dá ensejo ao surgimento de verdadeiras regras e princípios jurídicos, os quais apesar de terem campo de aplicação distinto daquela das regras e princípios de ordem tributária, não são, por essa razão, menos jurídicos do que esses últimos.

⁴⁸⁰ As razões que levaram o legislador brasileiro a proceder essa inovação, que teve lugar no contexto da crescente internacionalização da economia brasileira, são bem explicadas por FERNANDO DANIEL MOURA FONSECA: “A contabilidade está profundamente inserida nesse contexto de contínua expansão do comércio e do investimento transnacional. Como ciência incumbida de registrar o patrimônio das empresas, ela passa a representar um custo relevante (e indesejado) quando uma mesma demonstração financeira precisa ser elaborada com base em diferentes sistemas contábeis para que seja possível ao seu usuário interpretá-la. Se a realidade econômica é uma só, a assimetria da informação contábil passa a representar um desperdício de tempo e de capital.” (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2014, p. 46.)

FERNANDO DANIEL MOURA FONSECA, após um proceder um esforço histórico com relação as origens do processo harmonização contábil internacional, bem como das crises econômicas mundiais que para ele contribuíram, explica que o foco do padrão internacional de contabilidade, estabelecido pelo *International Accounting Standards Board* (“IASB”), está na proteção ao investidor institucional e na elaboração de demonstrações financeiras voltadas a melhor retratar a realidade econômica das entidades⁴⁸¹.

Esse novo padrão contábil, que passou a ser de observância obrigatória pela Comissão de Valores Mobiliários para fins da competência que lhe foi outorgada para versar sobre as demonstrações financeiras⁴⁸², é justamente aquele que consta dos *International Financial Reporting Standards* (“IFRS”), que são elaborados e publicados pelo IASB.

Dentre as características do IFRS que mais se distanciam da prática contábil que vinha sendo adotada no Brasil até o advento da Lei n.º 11.638/07, destacamos:

- (i) o primado da substância econômica sobre a forma jurídica para fins de reconhecimento e mensuração dos fatos sociais⁴⁸³;

⁴⁸¹ Sobre o tema, ELIDIE BIFANO: “A Ciência Contábil trabalha com a essência econômica das coisas, considerando não o tratamento que a economia dá a essas coisas, assim sim as entendendo do ponto de vista da contabilidade, enquanto a Ciência do Direito, de sua parte, opera com a natureza jurídica dessas mesmas coisas. É primordial examinar se existem eventuais diferenças entre essência e natureza, tomando-se como premissa que a coisa que se fala, e que à Contabilidade interessa, tem natureza econômica, é regida pelas leis da Economia, sempre voltada ao objetivo de lucro. Essa mesma coisa, ainda que de natureza econômica, só interessa ao Direito se regulada pelo Direito Positivo. Quando se fala da essência econômica de uma coisa, deve-se buscar entender, acima de tudo, o que aqueles que da coisa fizeram uso tinham por objetivo, considerando-se, sempre, sua finalidade ou aplicação econômica. Por outro lado, buscar pela natureza jurídica dessa mesma coisa, é buscar pelo negócio ou instituto jurídico, contido no sistema, que aqueles que dela fizeram uso pretendiam atingir.” (BIFANO, Elidie Palma. **Contabilidade e Direito: a nova relação**. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1º Vol. São Paulo: Dialética, 2010, p. 127.)

⁴⁸² Como dispõe o §5º, que foi inserido no artigo 177, da Lei das S.A. pela Lei n.º 11.638/07.

⁴⁸³ Criticando o viés retórico dessa formulação, Elidie Bifano: “ (...) essência e natureza, rigorosamente, são a mesma coisa, ou seja, conjunto de qualidades e características que tornam uma coisa única, que a identificam e diferenciam das demais coisas, Dessa forma, uma única coisa será caracterizada e enquadrada: (i) para fins contábeis, sob a metodologia da essência econômica, consoante a finalidade econômica do negócio objetivado pelos envolvidos, por ocasião da implementação do ato; (ii) para fins jurídicos, sob a metodologia da natureza jurídica, mediante enquadramento do ato praticado em um dos diversos institutos previstos em lei, extraindo-lhes os efeitos que lhe são próprios. Ressalte-se, até para afastar falsas concepções que se perpetuam, que o Direito em nenhum momento atribui primazia à forma, em detrimento da essência, substância, ou vontade das partes, como o determina o artigo 112 do Código Civil.” (BIFANO, Elidie Palma. *Contabilidade e Direito: a nova relação*. In: In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 1º Vol. São Paulo: Dialética, 2010, p. 129.)

- (ii) a adoção de uma base eminentemente principiológica, atribuindo maior flexibilidade ao processo contábil – aqui fazemos um paralelo com a ideia de sistema de concreção, a qual foi estudada quando abordamos a temática da interconexão entre o Direito tributário e o Direito Civil;
- (iii) Reconhecimento de ganhos ainda não realizados, aferidos com base em oscilações de valor;
- (iv) Prestígio da adoção do valor justo, com gradual abandono da contabilização pelo custo histórico de ativos e passivos.⁴⁸⁴

Com a nova diretriz, foi dado início a uma guinada do Direito contábil com vistas a sua maior integração com as práticas contábeis internacionais⁴⁸⁵, e, diante dos muitos possíveis reflexos na seara tributária, o legislador cuidou de se esforçar para garantir que as ‘inovações’ decorrentes desse processo de internacionalização do regramento contábil não contaminassem as regras de cunho tributário. Nesse sentido, foi incluído o parágrafo 7º⁴⁸⁶ no artigo 177 da Lei das S.A., dispositivo que expressamente previa a ‘neutralidade fiscal’ do movimento de harmonização contábil que tinha início.

Esse movimento foi posteriormente fortalecido pela Lei n.º 11.941/09, que além de promover diversas alterações nas normas que regulam a escrita comercial, reforçou o comando previsto no §2º, do artigo 177, da Lei das S.A., sendo peremptório ao asseverar que todo e qualquer ajuste na escrituração mercantil e nas demonstrações financeiras, procedido em razão de disposição da lei tributária ou de legislação especial, deve ser realizado em livro de registros auxiliares⁴⁸⁷.

⁴⁸⁴ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2014, p. 52

⁴⁸⁵ O vocábulo autonomia é aqui empregado para indicar a inexistência de subordinação da contabilidade com relação aos interesses do Fisco, que até então, como já indicado, acabava por regulamentar partes da contabilidade societária por intermédio de instruções normativas.

⁴⁸⁶ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.”

⁴⁸⁷ Essa previsão em si não é nova, contudo, posta no contexto das diversas alterações inauguradas na legislação brasileira em razão do movimento de convergência, finalmente ganhou espaço na cultura contábil e fiscal Brasileira.

Nesse segundo momento, com a instituição do então denominado Regime Tributário de Transição⁴⁸⁸, novamente o legislador ordinário deixou clara sua intenção de salvaguardar as normas tributárias das inovações constantes verificadas na seara do Direito contábil.

Por fim, dentre as inovações verificadas após esses movimentos de convergência, merecem destaque a autorização legal para requalificação de negócios jurídicos praticados pelas entidades em razão de uma leitura eminentemente econômica dos fatos, originalmente pretendida pela Instrução Normativa n.º 38/84 da CVM, e as diferentes metodologias empregadas para a mensuração do valor dos ativos e passivos, com o gradual abandono da observância do custo histórico.

6.3.3. A NOVA CONTABILIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Dessa primeira grande inovação surgiu a possibilidade, para fins de elaboração das demonstrações financeiras das entidades, da contabilidade considerar ocorridos negócios jurídicos distintos daqueles efetivamente praticados, ainda que esses tenham observado as formalidades previstas em lei e não estejam contaminados por nenhuma das hipóteses de nulidade ou anulabilidade previstas em lei.

Ou seja, em razão de uma subjetiva análise econômica, as demonstrações financeiras, lastreadas no Direito contábil, podem, por exemplo, retratar a existência

⁴⁸⁸ Lei n.º 11.941/09:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

(...)

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

de mútuo quando, para fins do Direito civil, do Direito notarial e do Direito tributário, foi celebrado um contrato de compra e venda com opção de retrovenda.

Essa possibilidade, por si só, já é suficiente para trazer preocupações com relação a função probatória que foi atribuída a contabilidade empresarial⁴⁸⁹, uma vez que os fatos contabilmente registrados deixam de se vincular a leitura jurídica dos eventos transcorridos e nortear-se pela interpretação econômica dos mesmos.

Mas não apenas isso, o registro contábil procedido em desconformidade, reforçamos, em razão de lei específica que rege o Direito contábil e que assim comanda, com a natureza jurídica de um dado negócio para fins civis, que é determinante para fins tributários, em razão da mecânica normativa do sistema jurídico brasileiro, por exemplo, não pode ser utilizado como supedâneo fático para incidência de tributos.

Um exemplo bastante interessante é oferecido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, quando, ao analisar o exemplo acima mencionado, destaca as muitas consequências que poderiam advir, caso, para fins tributários, fossem considerados os negócios tais como registrados nas demonstrações financeiras, em detrimento da real e efetiva natureza jurídica dos mesmos para fins civis e comerciais (extra contábeis):

Em outras palavras mais afeiçoadas ao mundo jurídico, o conteúdo efetivo do ato ou negócio jurídico corresponde à sua causa, e esta se compõe pela função prática que a lei atribui ao ato ou negócio, isto é, no caso da compra e venda é, de um lado a transferência da propriedade do bem negociado, e de outro lado o respectivo pagamento. Ou, no contrato de empréstimo, de um lado é a entrega da coisa, e de outro lado a obrigação de devolvê-la, acompanhada, se for o caso, do direito e da obrigação correspondente aos juros. (...)

“na venda, o vendedor (não o mutuário) terá de apurar ganho ou perda de capital, tributável aquele e dedutível esta (o que não ocorreria no mútuo);

- durante o intervalo entre a venda e a retrovenda, o comprador terá o bem como propriedade sua, participante do seu ativo e registrável

⁴⁸⁹ “A adoção da essência econômica, como elemento de interpretação dos negócios desenvolvidos, deixa de considerar os efeitos jurídicos desses negócios, os contratos firmados, as formalidades que os revestem e outros similares. Em que medida fatos e atos contabilizados sem considerar sua natureza jurídica, mas uma metodologia contábil, podem ser usados como prova judicial, por exemplo? (...) O que parece mais acertado é afirmar que, daqui em diante, nem sempre a Contabilidade será elemento decisivo de prova, porém, tampouco poderá criar direitos ou obrigações, em detrimento dos contratos firmados” BIFANO, Elidie Palma. **Contabilidade e Direito: a Nova Relação** In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). Vol. 1, São Paulo: Dialética, 2010, p. 134

na conta apropriada (e não na conta de crédito de mútuo em ativo circulante ou realizável);

- durante esse espaço de tempo, se for bem do ativo imobilizado, o custo de aquisição (não o valor mutuado) poderá ser depreciado pelo adquirente (não mutuante);

O na retrovenda, aquele que havia adquirido o bem, agora vendedor (não mutuante) terá receita de venda (que não haveria no mútuo, no qual haveria restituição de empréstimo), e terá que apurar ganho de capital correspondente à diferença entre o custo de aquisição e o preço da retrovenda (que não haveria na devolução de mútuo), e incluí-la no lucro tributável pelo IRPJ e pela CSL;

- essa diferença de preço não será sujeita ao imposto de renda na fonte (que poderia incidir sobre juros, se houvesse mútuo);

- o preço de retrovenda será o custo de aquisição do bem pelo seu antigo proprietário, para todos os futuros fins tributários perante o IRPJ e a CSL (no mútuo seria pagamento de empréstimo)

- aquela diferença de preços, entre o da venda e o da retrovenda, não representará despesa dedutível para o vendedor na venda e comprador na retrovenda (como seria se houvesse juro de mútuo).

A verdade verdadeira desse contrato não tem consequências tributárias apenas perante o IRPJ e a CSL, pois elas também podem se alastrar para outros tributos, tais como:

- o ITBI, certamente incidente na venda se o seu objeto for bem imóvel, e possivelmente incidente na retrovenda, se na lei local não houver isenção;

- ICMS (e, dependendo de certos fatores, o IPI), incidente, conforme a natureza do bem objeto do negócio, na venda e/ou na retrovenda, com todas as demais implicações pertinentes a esse tributo (inclusive quanto a créditos para evitar a cumulatividade);

- a Cofins e a contribuição ao PIS, incidentes sobre as receitas de venda e da retrovenda (se não houver isenção conforme a natureza do bem), com todas as demais implicações perante a esses tributos (inclusive com créditos para evitar a cumulatividade, se for o caso, e sem aplicação da alíquota zero, que poderia caber se houvessem juros);

- o IOF, não incide sobre compra e venda (mas que poderia incidir se houvesse mútuo). (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. In.: In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 1º Vol. São Paulo: Dialética, 2010, p. 405-411.)

Outra ilustração interessante pode ser obtida com a nova forma de reconhecimento e mensuração dos negócios de venda a prazo, nos quais, para fins contábeis, a receita de venda deverá ser reduzida, em um primeiro momento, e receitas financeiras deverão ser reconhecidas *pro rata tempore*.

É dizer que, em um contrato de compra e venda de bem móvel, por exemplo, o preço ajustado entre as partes pode ter sido de R\$ 100, contudo, caso o contrato estabeleça um prazo de seis meses, o alienante, no momento da tradição do bem,

deve, por exemplo, reconhecer uma receita de R\$ 90 (valor presente⁴⁹⁰) e, ao longo de seis meses após a entrega do bem, reconhecer uma receita financeira de R\$ 10.

Essa requalificação da venda a prazo, que segrega o numerário recebido a título de preço de venda, para fins contábeis, em: (i) preço a valor presente e (ii) receita financeira derivada dos juros embutidos no preço; não altera a natureza jurídica do negócio para fins dos efeitos a serem produzidos na esfera civil e tampouco na esfera tributária.

Ou seja, a base de cálculo do ICMS, no caso de venda de uma mercadoria a prazo, não se vê reduzida em razão da contabilidade dispor acerca da requalificação e do redimensionamento do valor da operação procedido para fins de elaboração das demonstrações financeiras. Da mesma forma não tendo sido contratada uma operação de mútuo, não há de se falar em IOF-Crédito.

O fato de ter havido um desdobramento contábil do preço pago, em razão de uma norma jurídica que rege a forma de reconhecimento e mensuração das operações praticadas por uma entidade com vistas a melhor traduzi-la para uma linguagem apropriada a tomada de decisões econômicas, não altera todo o conjunto normativo que rege os efeitos jurídicos produzidos por essa mesma operação para fins civis e tributários, por exemplo.

Situação distinta, ocorre quando uma determinada norma de cunho tributário vincula textualmente um dado benefício fiscal a classificação contábil de um grupo de receitas ou ativos.

Esse, por exemplo, é o caso da isenção da COFINS e da contribuição ao PIS, aplicáveis às vendas de investimentos detidos pelas pessoas jurídicas em caráter permanente, a qual passamos a explorar.

⁴⁹⁰ Conforme estipulado no item 9 do CPC n.º 12, alvo da Deliberação CVM nº 564/08: “Ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento inicial, por ser este o valor de custo original dentro da filosofia de valor justo (fair value). (...)”

6.3.3.1. REENVIOS ESTÁTICOS E DINÂMICOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – A PROBLEMÁTICA DOS BENS DISPONÍVEIS PARA VENDA

Em sua redação original, o inciso II, do §1º, do artigo 1º, da Lei n.º 10.833/03⁴⁹¹, previa que não integravam a base de cálculo da COFINS as receitas não operacionais decorrentes da venda de bens do ‘ativo permanente’⁴⁹².

Ativo permanente, por sua vez, era um dos grupos de contas do ativo, previsto na redação original do artigo 178, da Lei n.º 6.404/76⁴⁹³. Em havendo a incorporação de um conceito de Direito contábil para fins de construção de sentido de uma norma tributária isentiva, resta clara a existência de um reenvio interno.

Esse reenvio interno, por sua vez, era seguido de um reenvio externo, na medida em que as sucintas definições da Lei das S.A. sempre foram, em alguma medida, complementadas pelos ensinamentos da Ciência Contábil, que detalhavam a técnica a ser observada para o atendimento dos dispositivos legais que regem o Direito contábil.

Desse reenvio externo, surgia então a interferência da Ciência Contábil, que mesmo antes da positivação do que ora designamos de ‘nova contabilidade’, já acenava com a necessidade de reclassificação de ativos da conta do ativo permanente para a conta do ativo circulante, como se depreende da leitura da

⁴⁹¹ Considerando a equivalência da redação das duas normas isentivas, para fins de simplificação do exemplo, abordaremos aqui apenas a norma de isenção constante da Lei n.º 10.833/03, que trata da COFINS. Ressaltamos que o fato do disposto no inciso VI, do §3º, do artigo 1º, da Lei n.º 10.637/02, ter feito menção ao “ativo imobilizado”, uma vez que essa era uma das rubricas do “ativo permanente”, não acarreta prejuízo para a análise.

⁴⁹² “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;”

⁴⁹³ Em sua redação original, o dispositivo tinha a seguinte redação:

“Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;
- b) ativo realizável a longo prazo;
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.”

Norma de Procedimento Contábil n.º 27⁴⁹⁴ (“NPC 27”), incorporada ao ordenamento jurídico pela CVM por meio da Deliberação n.º 496, de 2006⁴⁹⁵.

No ano de 2009, a composição das contas do ativo, regulada pelo já citado artigo 178 da Lei das S.A., se viu profundamente alterada pela Lei n.º 11.941, que eliminou o grupamento contábil denominado de ‘ativo permanente’, ao qual a norma tributária fazia expressa referência, tendo tais contas passado a compor o que veio a se denominar de ‘ativo não circulante’⁴⁹⁶.

Mas essa não foi a única alteração, uma vez que, no mesmo ano, a CVM, por força da Deliberação n.º 598, incorporou ao ordenamento jurídico, à luz da competência que lhe fora outorgada pelas Leis n.º 11.638/07 e 11.941/09, o CPC n.º 31⁴⁹⁷, que, assim como o NPC 27, previa a reclassificação dos investimentos identificados como ‘disponíveis para venda’, ainda que detidos por longos períodos de tempo, para o ativo circulante⁴⁹⁸.

Considere-se, por exemplo, a situação de uma pessoa jurídica que adquiriu uma determinada participação societária, estratégica para seus planos de

⁴⁹⁴ O qual, em seu item 54, dispunha:

Ativo Circulante e Não Circulante

54. Um ativo deve ser classificado como circulante quando:

A – se espera que seja realizado ou é mantido para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguidos a data do balanço. (...)”.

⁴⁹⁵ Uma observação que se faz necessária no que tange à incorporação supra é que a mesma se deu com fundamento na redação original do parágrafo 2º, do artigo 177, da Lei n.º 6.404/76.

⁴⁹⁶ Vide nova redação, dada pela Lei n.º 11.941/09, do artigo 178 da Lei das S.A.

“Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível”.

⁴⁹⁷ Vide item 2 do CPC 31/09:

Os ativos classificados como não circulantes, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, não devem ser reclassificados para ativos circulantes enquanto não satisfizerem aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento. Os ativos de uma classe que a entidade normalmente consideraria como não circulante, e que sejam adquiridos para revenda, não devem ser classificados como circulantes, a não ser que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento Técnico.

⁴⁹⁸ Aqui cabe a menção a definição de “ativo circulante”, que consta no Anexo A, do CPC 31:

“Ativo circulante é o ativo que satisfaz a qualquer um dos seguintes critérios:

(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no curso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) é mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;

(c) espera-se que seja realizado no período de até doze meses após a data do balanço; ou

(d) é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou seu uso tenha limitações para a liquidação de passivo durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço.”

expansão no médio e longo prazo, contudo, anos após tal aquisição, em razão de novas perspectivas econômicas decide, por intermédio de deliberação de seu conselho de administração, alienar tal participação, em razão de uma proposta recebida de terceiros.

Imagine ainda que entre essa deliberação, a assinatura do contrato e a efetiva transferência da titularidade da participação societária transcorra um significativo período de tempo, o que é comum em se tratando de negócios que envolvam a necessidade de aprovação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, por exemplo.

Diante de todo esse quadro normativo, resta uma questão: como deve o intérprete construir o sentido, e, por consequência, operacionalizar a regra que prevê que devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS as receitas decorrentes de venda do ativo permanente?

Essa indagação poderia, ainda, ser subdividida, considerando as diversas etapas nas quais se sucederam alterações na searas contábil e tributária:

- (i) A publicação da NPC n.º 27/06.
- (ii) A publicação da Deliberação CVM n.º 496/06.
- (iii) A publicação da Lei n.º 11.638/07.
- (iv) A publicação da Lei n.º 11.941/09.
- (v) A publicação da Deliberação CVM n.º 598, que incorporou ao ordenamento jurídico o CPC n.º 31/09.
- (vi) A publicação da Lei n.º 12.973/14

Para endereçarmos a questão acima, antes de mais nada, se faz necessário considerar o contexto normativo no qual se insere a norma isentiva, dentro do qual devem ser sopesados o mandamento da legalidade tributária e a diretriz hermenêutica presente no artigo 111 do Código Tributário Nacional, alvo de inúmeras críticas doutrinárias.

Com relação ao mandamento da legalidade, nos reportamos as conclusões obtidas no item 4.4 e, no que toca ao artigo 111, reiteramos o exposto no item 5.1.3 e nos filiamos ao entendimento esposado por HUGO DE BRITO MACHADO:

(...) o art. 111 do Código Tributário Nacional deve ser entendido como regra excludente da integração. Em outras palavras, esse dispositivo legal só se admite para matérias que indica, regras jurídicas expressas. E quando, mesmo em face do elemento literal, essas regras alberguem

palavras plurissignificativas, o aplicador da legislação tributária deve valer-se dos elementos em geral utilizados pelo intérprete e dar ao texto o significado que mais o aproxime do contexto e melhor realize a finalidade buscada pelo legislador com a regra jurídica em questão. (MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias**. .in MACHADO, Hugo de Brito (Coord). Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética, 2010, p. 140.)

Com esteio nessas premissas, apesar da exposição de motivos de Medida Provisória n.º 135/03, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833/03, ter sido silente a respeito do tema, quer parecer que o comando legal visou deixar fora do alcance da contribuição para a COFINS as receitas decorrentes da alienação de ativos detidos em caráter permanente pelos contribuintes, que, na época da edição desses diplomas legais, enquadravam-se na classificação de “ativo permanente”, tal como originalmente prevista no artigo 178 da Lei n.º 6.404/76.

Esse, a nosso ver, é um exemplo no qual a norma de reenvio interno deve ser entendida como estática, contrariando a tendência ao dinamismo normativo identificada por TOMAZELA sobre a qual versamos no item 5.1. Implica dizer, para fins de construção de sentido da norma isentiva deve-se considerar alcançados pela isenção todos os tipos ativos que, no momento da publicação da regra, teriam atendido as condições existente a época para o enquadramento no grupamento contábil aludido pela norma tributária.

Tal entendimento, a nosso ver, é robustecido em razão do disposto no caput do artigo 1º, da Lei n.º 10.833/03, quando o mesmo dispõe que a incidência da contribuição se “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Muito embora não seja possível deixar de reconhecer certa ‘esquizofrenia normativa’, na medida em que um mesmo dispositivo declara irrelevantes a “denominação e a classificação contábil” das receitas e, simultaneamente, faz remissão a uma dada classificação contábil como base para aplicação de norma que estipula receitas que não devem compreender a base de cálculo do próprio tributo, também não é possível deixar de reconhecer a existência de um norte hermenêutico pretendido pelo próprio legislador.

Essa diretriz interpretativa, por sua vez, figura indício de que, em geral, as muitas regras contidas no aludido artigo, ao fazerem referência a receitas de determinadas naturezas ou classificações contábeis, devem ser entendidas como compreendendo as receitas que, no momento da publicação da lei, possuíam tais

naturezas ou classificações, de acordo com a melhor interpretação do Direito contábil vigente.

Adotado esse entendimento, estaria assegurada a produção dos efeitos que foram buscados pelo legislador ordinário, ao definir os contornos da isenção que ora se discute, atendendo a diretriz hermenêutica do artigo 111 do Código Tributário Nacional, bem como o respeito ao mandamento da legalidade constitucional, uma vez que a regra jurídica isentiva, que compõe o complexo normativo do qual deriva a base de cálculo da COFINS, seria entendida como uma regra completa de sentido.

Se adotado entendimento diverso, pretendendo a construção de sentido da norma isentiva com base na existência de reenvio dinâmico, teríamos uma norma tributária cujo sentido é gerado sob o influxo das definições do Direito contábil, e, indiretamente, da Ciência Contábil, em vigor no momento de sua aplicação.

Nessa segunda hipótese, considerando os marcos temporais acima descritos, teríamos:

6.3.3.1.1. Momento (i) - A publicação da NPC n.º 27/06.

A Lei das S.A. não se vincula ao mandamento da legalidade estrita, gozando o legislador ordinário de maior grau de liberdade para o emprego de conceitos indeterminados, cláusulas gerais, e mesmo da faculdade de delegar competência a órgãos setoriais e agências reguladoras.

Por essa razão, considerando as sintéticas definições legais para diversos dos elementos especificados no Direito contábil (ex. ativo circulante, ativo permanente), esse acaba por sofrer forte influência da Ciência Contábil, tal como anteriormente explorado.

Essa influência não é irrestrita e, uma vez que a NPC n.º 27/06 não foi expressamente acolhida pelo Conselho Federal de Contabilidade, a reclassificação de um item do ativo permanente para o ativo circulante em razão da entidade ter decidido alienar esse mesmo ativo, e encontrado um comprador disposto a proceder a aquisição em prazo inferior a doze meses, não nos parece apta a afastar, por si só, a aplicação da norma isentiva constante da redação original do artigo 1, §3º, II, da Lei n.º 10.833/03.

A resposta a essa mesma questão assume maior complexidade quando, em razão da manifestação do IBRACON, uma dada pessoa jurídica procedeu com a aludida reclassificação do ativo. Isso porque, tendo a remissão natureza dinâmica e inexistindo clareza, no texto da lei, acerca dos itens que devem ser classificados no 'ativo permanente', a manutenção da norma isentiva no caso concreto apenas poderia ser arguida caso fosse possível comprovar que a reclassificação contábil se deu em desconformidade com o disposto no artigo 178 da Lei das S.A., o que, nesse caso concreto, nos parece difícil⁴⁹⁹.

Essa conclusão, todavia, não nos parece compatível com o intuito original da isenção em tela, além de demonstrar o alto grau de instabilidade hermenêutica que, a seu tempo, figura como indício de violação a legalidade, tendo em vista que denota a ausência de clareza acerca dos elementos integrantes de uma norma que interfere na formação da base de cálculo de tributos.

Um exemplo prático da problemática acima descrita, pode ser observado no Acórdão n.º 3401-003.113, da 4ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, publicado em 03 de agosto de 2016, no qual, por voto de qualidade, foi decidido que a reclassificação contábil, nesse caso procedida em 2005, ou seja, antes da publicação da NPC 27/06, tem o condão de impossibilitar a aplicação da norma isentiva em comento.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. VENDA. ATIVO CIRCULANTE. QUALIFICAÇÃO COMO RECEITA TRIBUTÁVEL. A venda de participações societárias registradas no Ativo Circulante, ante o objeto social da pessoa jurídica, qualifica-se como receita sujeita à incidência da contribuição à COFINS, sendo irrelevante que

⁴⁹⁹ Apesar de ser possível arguir que esse é o entendimento que foi esposado pela própria Receita Federal nos itens 5 e 6 do Parecer Normativo CST n.º 3, de 28 de janeiro, de 1980, que no contexto da análise acerca das contas contábeis que deveriam ser alvo de correção monetária, dispuseram que:

“5. Por conseguinte, tendo em vista os reflexos da alteração pretendida na apuração dos resultados da pessoa jurídica, é evidente que o contribuinte não tem faculdade de classificar as contas, ou reclassificá-las, segundo critérios subjetivos de sua conveniência. Ao contrário, impõe-se a rigorosa observância dos preceitos da lei comercial e fiscal.

6. Os critérios de classificação a serem observados devem ser aqueles consubstanciados nos arts. 178 a 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplicável por expressa determinação do § 4º do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77. No caso sob exame, a reclassificação, para o ativo circulante, de direitos registrados no ativo imobilizado fere frontalmente disposições do art. 179. da Lei nº 6.404/76. Segundo a alínea I desta norma, somente podem ser incluídos no ativo circulante os direitos de crédito e os que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio ou da indústria da companhia, além das disponibilidades e das aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. “

aludidas participações estivessem, anteriormente, registradas no Ativo Permanente. (Acórdão n.º 3401-003.113, da 4.ª Câmara, da 1.ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, publicado em 03 de agosto de 2016)

Cabendo aqui consignar que, em voto vencido constante do mesmo acórdão, o Conselheiro WALTAMIR BARREIROS, indicou que o reenvio procedido pela norma isentiva dirigiu-se não ao conceito de “ativo permanente” constante do Direito contábil, mas sim a conceito homônimo, extraído dos artigos 774, III do Decreto n.º 3.000/99⁵⁰⁰.

Ocorre que, a nosso ver a definição mencionada pelo aludido conselheiro não pode extraída a partir do disposto no artigo 774, III do Decreto n.º 3.000/99⁵⁰¹, uma vez que não há definição específica, em “lei tributária”, para o que se deve entender por “ativo permanente”. É dizer, ainda que a conclusão acerca da aplicação da norma isentiva seja a de que está-se dá independentemente de eventual reclassificação contábil, a fundamentação empregada pelo aludido Conselheiro nos parece ter sido equivocada.

Tal incidência normativa não deriva do fato da lei n.º 10.833/03 ter feito alusão a um pré-existente ‘conceito tributário de ativo permanente’, sim do fato da mesma ter procedido um reenvio interno, em moldes estáticos, para o Direito contábil, buscando alcançar os bens compreendidos no conceito de ativo permanente então existente, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, ou seja, independente de como, no momento da transação, os mesmos estivessem contabilizados.

Mais uma vez, a nosso ver, a interpretação segundo a qual a remissão se deu em caráter estático, nos moldes anteriormente descritos, se mostra mais

⁵⁰⁰ Foram suas palavras: “(...) o critério objetivo para fins fiscais foi estabelecido pelo art. 77, II, da Lei n.º 8.981/95, matriz legal do art. 774, III do Decreto n.º 3.000, de 1999, que considera como ativo permanente as participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o ano-calendário seguinte ao de suas aquisições. Este é, portanto, o requisito legal para que as receitas decorrentes de venda de ações sejam consideradas não operacionais para fins fiscais.” P.16. (Voto do Conselheiro Waltamir Barreiros no Acórdão n.º 3401-003.113, da 4.ª Câmara, da 1.ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, publicado em 03 de agosto de 2016 – p. 16).”

⁵⁰¹ “Art. 774. O regime de tributação previsto neste Título não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 77, Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 5º): (:...)

III - na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;”

compatível com as características do Subsistema Constitucional Tributário e com a legislação complementar aplicável ao caso.

6.3.3.1.2. Momento (ii) - A publicação da Deliberação CVM n.º 496/06.

Tomando em conta os limites da competência que era atribuída a CVM em 2006, a publicação da Deliberação supra teve como único efeito o de obrigar as pessoas jurídicas de capital aberto a procederem com a reclassificação, ainda que eventualmente apenas em registros auxiliares, recomendada pelo IBRACON com relação aos ativos disponíveis para venda.

Em linhas gerais, os comentários nesse momento são os mesmos indicados no item anterior, com a exceção de que, ao menos para um grupo de contribuintes, a reclassificação tornou-se obrigatória.

Sendo a remissão dinâmica e estando um grupo de contribuintes obrigados a reclassificar os ativos disponíveis para venda, retirando-os do ativo permanente e incluindo-os no ativo circulante, ao passo que outro grupo de contribuintes não estava sujeito a tal obrigação, a norma isentiva violaria a isonomia, outro mandamento prestigiado pelo Subsistema Constitucional Tributário.

Novamente, a natureza estática do reenvio realizado pela lei tributária, nesse caso concreto, encontra suporte nos elementos sistemático e teleológico da hermenêutica jurídica.

6.3.3.1.3. Momento (iii) - A publicação da Lei n.º 11.638/07.

A Lei n.º 11.638/07, apesar de ter alargado a competência regulamentar da CVM, não alterou a situação existente no período de vigência da Deliberação CVM 496/96, uma vez que a mesma já se mostrava, ao menos no quesito em questão, em linha com os “padrões internacionais de contabilidade”, atendendo ao disposto da redação que foi dada ao parágrafo 5º⁵⁰², então inserido no artigo 177 da Lei das S.A.

⁵⁰² Art.177 (...) § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3o deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Cabe aqui dizer que a previsão de neutralidade, que passou a constar do parágrafo 7⁵⁰³, também incluído no artigo 177 da Lei n.º 6.404/76, teve o condão de neutralizar a produção de efeitos, em matéria tributária, dos lançamentos que tiveram por base a “harmonização de normas contábeis”.

Tanto a NPC n.º 27/06 quanto a deliberação CVM 496/96, embora publicadas antes do diploma legal em referência, tiveram justamente o objetivo de proceder com tal harmonização.

Como deveria, então, ser construído o sentido da norma isentiva na vigência da Lei n.º 11.638/07? A definição de sentido da norma tributária, em havendo uma remissão dinâmica, estaria à mercê do sistema de concreção instituído pelo Direito contábil.

No item 5.2.1 tratamos da incompatibilidade valorativa existente entre conjunto normativo que forma o Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, que prestigia uma lógica de previsibilidade e calculabilidade, e sistemas de concreção formados na busca por decisões ‘ótimas’, adotados para regulação de outros conjuntos de condutas intersubjetivas, tais como o Direito civil e o contábil.

Fortalecida, então, a conclusão de que o legislador tributário procedeu com uma interpretação estática nos parece a mais adequada quando tomamos em conta os conjuntos normativos envolvidos e os valores e princípios que os regem.

6.3.3.1.4. Momento (iv) - A publicação da Lei n.º 11.941/09.

Com essa nova etapa da evolução do Direito contábil, foi extinto o grupamento contábil originalmente referenciado (ativo permanente), o qual passou a ser englobado pelo ativo não circulante.

Em sendo a remissão dinâmica, o intérprete teria de trilhar um de dois caminhos: (a) o de que a norma isentiva passou a alcançar todo o ativo não circulante, composto por itens que originalmente não integravam o ativo permanente, entendimento que, a nosso ver, não poderia ser compatibilizado com

⁵⁰³ “Art.177 (...)”

§ 7o Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2o deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.”

o disposto no artigo 111 do CTN; ou (b) concluir pela ineficácia técnica semântica⁵⁰⁴ superveniente da norma de isenção.

Ainda que o intérprete buscasse se lastrear no capítulo III⁵⁰⁵, do diploma legal em referência, não nos parece que seria possível, de plano, afastar a imprevisibilidade das múltiplas leituras possíveis a partir da interpretação dinâmica, tendo em vista que a necessidade de reclassificação dos ativos destinados a venda poderia ser fundamentada em normativos contábeis que antecedem a vigência das Leis n.º 11.638/07 e 11.941/09.

Sobre o tema, ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI, reconhecendo que essa não é uma problemática que pode ser resolvida pela simples aplicação do Regime Tributário de Transição:

Se, por um lado, o Fisco poderia argumentar que há obrigação de pagar PIS e Cofins por se tratar de venda de bens do ativo circulante e que seria sua obrigação utilizar a interpretação literal da legislação isentiva (com determina o artigo 111 do Código Tributário Nacional), por outro o contribuinte poderia defender que, muito embora num curto período de tempo anterior à venda (ou sejam entre a tomada de decisão de vender e a efetiva venda) a empresa tenha registrado os ativos em conta de circulante, fato é que, na medida em que a empresa já fosse proprietária desses ativos há tempos e os utilizasse para consecução de seus objetivos sociais, esses ativos não perderiam sua natureza de “imobilizado” em nenhum momento até a concretização da venda. (...) Na nossa modesta opinião, não faz sentido impor a tributação de PIS e Cofins sobre ativos que sempre integraram o ativo perante de uma empresa, ainda que em algum momento esses ativos seja

⁵⁰⁴ “Enquanto a ineficiácia técnica sintática diz respeito às condições formais que impendem a incidência normativa, a ineficácia técnica semântica volta-se às condições materiais sem as quais a linguagem jurídica não pode produzir os efeitos que lhe são próprios. Quando, por exemplo, a norma descreve, em seu antecedente, um fato impossível de realização social, ela é semanticamente ineficaz.” CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico Semântico)**. 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 25. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=9427 – consulta em 16/06/2014, p. 561.

⁵⁰⁵ Capítulo que positivou o Regime Tributário de Transição, do qual extraímos os dispositivos relevantes para análise do caso em tela:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária. (...)

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.”

contabilizados diferentemente. (UTUMI, Ana Cláudia Akie. Provoações sobre os possíveis efeitos tributários dos padrões internacionais de contabilidade. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 3º Vol. São Paulo: Dialética, 2012, p. 86-87.)

Outra vez nos parece que uma aproximação que se baseie na existência de remissão estática parece a que melhor se amolda ao quadro normativo.

6.3.3.1.5. Momento (v) - A publicação da Deliberação CVM n.º 598, que incorporou ao ordenamento jurídico o CPC n.º 31/09.

Considerando as conclusões a que chegamos no tópico anterior, a publicação da Deliberação CVM não altera o conteúdo da norma isentiva, seja porque a mesma se deu em moldes estáticos, que nos parece a melhor interpretação, seja porque se deu em moldes dinâmicos, hipótese na qual deixou de produzir efeitos em razão de sua superveniente ineficácia técnico semântica.

6.3.3.1.6. Momento (vi) - A publicação da Lei n.º 12.973/14

Tendo outorgado nova redação⁵⁰⁶ a isenção que serviu de base para o exemplo, do qual aqui nos valem para demonstrar as muitas complexidades e cuidados envolvidos no processo hermenêutico que deve ser desenvolvido pelo intérprete ao se deparar com normas de reenvio em matéria tributária, a Lei n.º 12.973/14, longe de solucionar a problemática em apreço, trouxe consigo novos desafios.

Uma vez que extinguiu o RTT e deixou expresso em seu artigo 58⁵⁰⁷ que futuras alterações no regramento contábil deveriam ser neutralizadas por ato da

⁵⁰⁶ Por força do disposto no artigo 55 da Lei n.º 12.973/14, a isenção constante do inciso II, do §3º, do artigo 1º da Lei n.º 10.833/03, passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;”

⁵⁰⁷ “Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam

Receita Federal do Brasil, restou implícito que esse diploma pretendeu neutralizar, na medida em que julgou necessário, todas as inovações derivadas da “nova contabilidade” então existentes.

Eis então que ressurge o problema da reclassificação, dessa vez, da reclassificação de bens do ativo não circulante para o circulante. A temática agora se apresenta em um contexto distinto, uma vez que o reenvio procedido pela lei fiscal já considerou, ou, ao menos pretendeu considerar, todas as implicações do CPC 31, em vigor desde 2009.

Nessa medida, o problema não é resolvido a partir da definição da natureza do reenvio realizado pela lei tributária, se estático ou dinâmico. A solução também não pode ser encontrada nos limites aos reenvios externos, indiretamente procedidos em razão da abertura das normas de Direito contábil.

Aqui a solução, de fato, deve se pautar pela identificação do objetivo buscado pelo legislador, as significações possíveis do texto e apreciação sistemática do dispositivo em questão.

O intérprete, nesse caso concreto, pode contar com a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 627/13, convertida na Lei n.º 12.973, na qual o então Ministro da Fazenda, Guido Mantega, consignou:

59. O art. 51 altera os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002. A alteração do § 1º do art. 1º tem como objetivo adaptá-lo ao novo conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que inclui os valores decorrentes do ajuste a valor presente. Além disso, dá aos valores decorrentes do ajuste a valor presente relativos às demais receitas o mesmo tratamento dado àqueles integrantes da Receita Bruta.

59.1. A alteração do inciso VI do § 3º do art. 1º visa atualizar a expressão “ativo permanente” para “ativo não circulante classificado como investimento, imobilizado ou intangível.”⁵⁰⁸

posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

⁵⁰⁸ Apesar de ter se limitado a dizer que a alteração teve o objetivo de simplesmente atualizar o texto da norma isentiva, nos parece que as razões consideradas foram as mesmas que lastream a modificação em dispositivo semelhante, que previa exatamente a mesma isenção para os contribuintes que apuravam a COFINS no regime cumulativo, ou seja, a de assegurar ao dispositivo o mesmo conteúdo semântico de que gozava em sua formulação inicial, a qual, como anteriormente exposto, foi realizada a partir de um reenvio estático. “22. O art. 9º altera a redação dos arts. 32 e 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

22.1. Altera a redação do § 2º do art. 32, substituindo a expressão “bens do ativo permanente” por “bens ou direitos classificados como investimentos, imobilizado ou intangível” para adequar o texto

Tomando em conta o momento histórico do qual derivou a Lei n.º 12.973/14, que, como se depreende da exposição de motivos, o legislador teve a intenção de restaurar o alcance original da norma isentiva constante do dispositivo que teve sua redação ‘atualizada’, e que a norma original fora construída com base em um reenvio estático, concluímos que, mesmo após a Lei n.º 12.973/14, eventuais reclassificações procedidas em razão da harmonização da prática contábil brasileira com os padrões internacionais de contabilidade, não tem o condão de afastar aplicação da isenção as receitas decorrentes de bens mantidos pelas sociedades brasileiras em caráter permanente.

Entendendo ser esse exemplo suficiente para demonstrar os riscos de, aprioristicamente, entender os reenvios procedidos pelas normas tributárias ao Direito contábil como dinâmicos, nos votamos para o paradoxo apontado no item 6.2.

6.3.4. DE VOLTA AO PARADOXO DA JURIDICIZAÇÃO DO PROCESSO CONTÁBIL

Por tudo o acima exposto, é impossível negar a existência de uma real quebra de um paradigma com o surgimento da ‘Nova Contabilidade’. A contabilidade societária (escrituração comercial) até então atrelada apenas aos chamados “princípios de contabilidade comumente aceitos”⁵⁰⁹, que no Brasil se

legal às normas contábeis vigentes. Além disso, inclui, nesse mesmo art. 32, os §§ 3º a 7º buscando manter o tratamento tributário até 31 de dezembro de 2007.”

⁵⁰⁹ Lei n.º 6.404/76: Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

viam fortemente influenciados pelas necessidades do Fisco, passou a se nortear pelos “padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”, que se prestam a aferir o patrimônio econômico das entidades, não se limitando a reportar mutações no patrimônio civil (universalidade de direitos e obrigações) das mesmas.

Diante dessa ruptura, LUIS EDUARDO SCHOUERI e VINÍCIUS TERSI apontam que a nova Contabilidade não mais vê o Direito tributário como um vetor, mas como mero fornecedor de informação a ser registrada: o valor dos tributos devidos, registrados como despesa do exercício.⁵¹⁰

Nessa medida, se a ciência e a prática contábil brasileira historicamente sofreram em larga escala com a influência do sistema jurídico, que lhe impunha muitos de seus conceitos e institutos, a ‘nova contabilidade’, apesar de também ser pormenorizadamente regulada pelo Direito⁵¹¹, passou, por força de norma de reenvio externo expressamente positivada⁵¹², a ter seu sentido construído sob o influxo semântico de inúmeros atos infralegais e também dos padrões internacionais.

Essa foi a base, por exemplo, para que tanto a resolução CFC n.º 1.374 de 2011 quanto o texto do CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)”

⁵¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. TERSI, Vinícius Feliciano. **As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária?** In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 2º Vol. São Paulo: Dialética, 2011, p. 114.

⁵¹¹ Fazemos aqui referência, aos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”), os quais são internalizados no ordenamento jurídico em razão do convênio firmado entre a CVM e o CPC, nos moldes previstos no artigo 10 da Lei n.º 6.385/76, com redação dada pela Lei n.º 11.638/07.

⁵¹² “Artigo 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (...)”

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (...)

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)”

Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, abaixo transcrito, indicarem os ‘novos conceitos’ de ativos, passivos e de patrimônio líquido que passaram a ser adotados pela contabilidade:

4.4. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

(a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;

(b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;

(c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

(...)

4.6. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento mercantil financeiro, a essência subjacente e a realidade econômica são a de que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, em contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento mercantil financeiro dá origem a itens que satisfazem à definição de ativo e de passivo e, portanto, devem ser reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.⁵¹³

Nessa conjuntura, quando o Direito Posto expressamente outorgou competência a Comissão de Valores Mobiliários para editar normas em “consonância com padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”, implicitamente indicou que essas mesmas normas devem ser interpretadas à luz dos preceitos internacionalmente aceitos.

É essa a razão pela qual entendemos que o parágrafo 5º do artigo 177 da Lei das S.A. configurou um reenvio externo, voltado para a Ciência Contábil Internacional, o qual, no contexto em que foi realizado, em nada confrontou preceitos maiores do ordenamento jurídico brasileiro.

Acreditamos haver uma espécie de processo sobrecomunicativo que conta com o “consentimento” do sistema jurídico. Por força e por desejo do próprio

⁵¹³ Texto que ingressou no sistema jurídico uma vez aprovado pela CVM por meio da deliberação n.º 675/11 e pelas demais agências reguladoras: BACEN/CMN - Resolução CMN n.º 4.144/12, SUSEP - Circular n.º 483/14 Anexo IV, ANEEL - Resolução Normativa n.º 605/14 Manual, ANS - Resolução Normativa n.º 322/13 Anexo I.

sistema jurídico, que é livre para criar sua realidade, parte de seu programa foi concebido forma vinculada a uma referência externa.

Retornando a apreciação do paradoxo apontado no início desse capítulo, com esteio no acima exposto, nos parece que a conclusão a que chegou KAREN JURENDINI DIAS, no sentido de ser impossível a juridicização do processo contábil, não está integralmente correta. A história da evolução da Contabilidade no Brasil aponta para o fato de que o 'processo contábil' foi sim alvo de regulamentação jurídica, inclusive por intermédio de atos da Receita Federal do Brasil, como acima exemplificado.

Já no que se refere à atual fase do Direito contábil brasileiro, que teve início com a publicação das Leis n.º 11.368/07 e 11.941/09, a questão tornou-se mais complexa. Como buscamos evidenciar, tais diplomas normativos empreenderam um verdadeiro reenvio do Direito contábil à Ciência Contábil e, mais especificamente, as práticas contábeis internacionais.

O processo contábil não deixou de ser juridicizado, todavia, a concreção semântica das proposições normativas que sobre ele dispõem⁵¹⁴ passou a se dar por meio de referências externas ao direito.

Diante dessa constatação, concluímos que:

- (i) Existe intertextualidade entre o Direito tributário e o Direito contábil⁵¹⁵ na medida em que o primeiro por vezes⁵¹⁶ toma emprestado figuras, conceitos e categorias do segundo para fins de suas normas, mormente as que tratam da tributação da renda⁵¹⁷;
- (ii) Existe interdisciplinaridade entre o Direito contábil e a Ciência Contábil a partir do momento em que o primeiro veicula proposições, normativas e não normativas, que têm parte de seu conteúdo

⁵¹⁴ Veiculadas pelo CPC e internalizadas pela CVM e demais órgãos reguladores.

⁵¹⁵ Reiteramos aqui as considerações tecidas no tópico 5.1. acerca da impossibilidade de uma demarcação precisa daquilo que se pode entender por 'Direito tributário', as quais são extensíveis a qualquer outro 'ramo do direito', como é o caso do grupamento de proposições normativas que versam sobre o processo contábil.

⁵¹⁶ Cabendo destaque para o fato de que uma mesmo termo pode assumir conteúdo semântico distinto nos campos tributário e contábil, cabendo ao hermenêuta que pretender essa diferenciação de significações o ônus argumentativo de sustentá-la, seja com base em disposições expressas em leis de cunho tributário ou mesmo por razões de ordem sistêmica e teleológica.

⁵¹⁷ Aqui se mostram válidas as considerações que tecemos nos tópicos 5.1.1 acerca das normas de reenvio interno em matéria tributária, em especial aos riscos e limites derivados de tal modalidade de construção normativa.

construído sob o influxo hermenêutico do segundo, por força de previsão legal expressa.

Ou seja, a resposta ao paradoxo apontado anteriormente está nas lentes utilizadas para aproximação do fenômeno jurídico e na tomada de posição quanto a autonomia dos 'ramos do Direito'. Se for adotada uma perspectiva com foco eminentemente didático, admitindo a compartimentalização do Direito Posto, haverá de se reconhecer a intertextualidade entre o Direito tributário e o Direito contábil. De todo modo, se não for essa a escolha do jurista, constatar-se-á a existência de interdisciplinaridade entre o Direito e a Ciência Contábil.

O corte epistemológico da presente pesquisa admite, ainda que reconhecendo importantes limitações, a compartimentalização didática dos 'ramos do Direito' e, a partir daí, toma por foco o Direito tributário.

Diante disto, temos que entre o Direito tributário e o Direito contábil existe intertextualidade e que entre o Direito (tributário) e a Ciência Contábil existe uma interdisciplinaridade de segundo nível, na medida da influência que essa última [Ciência Contábil] tem na concreção de sentido das categorias jurídicas do Direito contábil, que são referenciadas por normas de reenvio positivadas em matéria tributária.

Visando demonstrar algumas das implicações práticas das conclusões acima, trabalharemos agora com as relações e existentes entre o Direito contábil, a Ciência Contábil e as normas de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, que a nosso ver despontam como o mais rico conjunto normativo em matéria de reenvios externos dentro dos necessariamente imprecisos limites do que denominamos de Direito tributário.

7. A NOVA CONTABILIDADE E O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

Com essa evolução da Ciência Contábil, a qual aqui denominamos de 'Nova Contabilidade', eis tornam a surgir perplexidades em razão de aparentes conflitos normativos entre o Direito contábil e o Direito tributário, em especial no que se refere a temática do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas de capital aberto.

Se, por um lado, as normas de cunho tributário são ricas em remissões a institutos, regras e dados contábeis, dando ensejo as problemáticas derivadas de alterações havidas nos itens referenciados, sobre as quais falamos no tópico 4.4 e 5.1.1 (reenvios internos), por outro lado, os conceitos e normas contábeis constantes na legislação comercial passaram a ter uma parcela de seu sentido gerado a partir de um reenvio externo à Ciência Contábil internacional.

Essa complexidade adicional, derivada do reenvio externo que é procedido pelas normas de Direito contábil, enseja a necessidade de avaliação de um elemento adicional: a nova contabilidade é sobremaneira flexível, eis que é substancialmente calcada em princípios, os quais tem seu sentido construído pela comunidade internacional. Um elevado grau de subjetividade, por sua vez, apesar de ser adequado a um subsistema voltado para alcançar um resultado ótimo⁵¹⁸, é incompatível com um sistema de previsibilidade, calcado em uma lógica -, tal como é o subsistema tributário.

Esses dois subsistemas, decorrentes de um corte epistemológico invariavelmente imperfeito, coexistem dentro do sistema jurídico e, portanto, para que se possa atribuir coerência a esse último é necessário avaliar como o intérprete pode compatibilizar as distintas racionalidades [ótima e sub-ótima] aplicáveis as normas tributárias e contábeis que se entrelaçam.

Tal adequação precisa respeitar os fins e as perspectivas distintas de cada um desses conjuntos normativos, bem como as espécies de interações normativas entre eles existentes. Como adiantado no item 5.1.1, temos os reenvios internos

⁵¹⁸ Resultado ótimo deve aqui ser entendido como o melhor resultado possível, considerando-se as particularidades do caso concreto.

feitos do Direito tributário para o Direito contábil devem ser analisados com redobrada cautela e, em regra, devem ser compreendidos como reenvios estáticos.

Visando melhor explorar a temática dos tangenciamentos entre normas tributárias e normas contábeis, nos valemos da legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, na qual não é raro o emprego de vocábulos, típicos do Direito e da Ciência Contábil, com sentidos específicos, por vezes oposto aqueles que esses mesmos vocábulos possuem fora do Direito tributário⁵¹⁹.

Um exemplo que se pode dar é a existência de contraste entre conceitos de mesma denominação⁵²⁰, onde dois vocábulos homônimos são empregados com significações distintas no Direito tributário e no Direito contábil⁵²¹. É o que ocorria com o conceito de ágio, que tinha uma definição expressa em norma de cunho tributário que diversa da significação expressa colhida na Ciência Contábil e no Direito contábil (CPC15, internalizado no ordenamento jurídico pela Deliberação CVM n.º 655/11⁵²²), ao menos até a edição da Lei n.º 12.973/14.

O conceito de ágio para fins da legislação tributária⁵²³ era definido com base na redação original do art. 20, incisos I e II, do Decreto-Lei n.º 1.598/77⁵²⁴,

⁵¹⁹ Cabe lembrar que, como já explorado acima, nos filiamos a tese da flexibilidade, proposta por HUMBERTO ÁVILA e acatada PAULO AYRES BARRETO, segundo a qual é lícito ao legislador tributário alterar conceitos de direito privado (incluindo aqui o direito societário e o Direito contábil), desde tal alteração : (i) respeite os limites constitucionais derivados das normas de outorga de competência tributária; (ii) os limites lógicos e ontológicos, à luz do princípio da razoabilidade; (iii) respeite o princípio da proibição de excesso; e (iv) não se configure como patente arbitrariedade, diante da total inexistência de justificação para a inovação conceitual. Vide: ÁVILA, Humberto. **Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária**. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, P. 70-71.

⁵²⁰ “Contraste de conceitos de mesma denominação: o Direito tributário contém um conceito cuja denominação também existe na contabilidade. Com a Nova Contabilidade, questiona-se se o conceito tributário deve manter seu significado original (ou seja, os conceitos devem ser independentes, apesar de homólogos) ou adotar o novo significado contábil, o que romperia a neutralidade contábil prometida pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009; Exemplos: encargos de depreciação e conceito de receita para tributação pelo PIS/Cofins.” *Ibid*, p. 115.

⁵²¹ Reforçamos aqui que nos referimos a ideia de ‘Direito contábil’ em razão da positivação das normas e princípios contábeis veiculadas, entre outras formas, pelas resoluções da CVM que incorporam ao ordenamento jurídico os Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Não se pode olvidar, todavia, que a construção de sentido de tais diplomas normativos se dá à luz do disposto no artigo 5º do artigo 177 da Lei das S.A., ou seja, por meio de reenvios direitos a Ciência Contábil internacional (reenvios externos).

⁵²² Além da deliberação acima apontada, também cabe salientar a existência de pronunciamento do Conselho Nacional de Contabilidade, da ANEEL, SUSEP, ANS e ANTT, que expandem o campo de juridicidade do normativo contábil.

⁵²³ Uma vez que é esse dispositivo que os artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/96 faz alusão quando dispõe sobre os efeitos tributários dos ágios e deságios nas hipóteses de fusão, incorporação ou cisão de investimentos.

⁵²⁴ Art. 20 O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

sendo entendido, até a entrada em vigor da Lei n.º 12.973/14⁵²⁵, como a diferença entre o custo do investimento e o valor do patrimônio líquido (correspondente à participação adquirida) à época da aquisição.

Tal conceito, por sua vez, foi originalmente inserido no ordenamento jurídico em função da necessidade de regulamentação dos efeitos fiscais decorrentes da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, introduzido na legislação societária pela Lei n.º 6.404/76.

Sobre o conceito de ágio, Bulhões Pedreira asseverou que:

O ágio na aquisição de participação societária pode ser conceituado como a parte do custo de aquisição do investimento que corresponde ao direito de participar em valores que não se acham registrados na escrituração de controlada ou coligada. Sempre que seu fundamento é identificado e quantificado, somente deve continuar registrado como elemento do ativo da investidora enquanto o valor que o justificou existir na controlada ou coligada. À medida que a controlada ou coligada realiza esse valor e o computa no seu resultado, a investidora recupera (através da participação no resultado) o capital por ela aplicado no custo de aquisição do investimento; e se a controlada ou coligada realiza valor menor do que o pago pela investidora, esta deve reconhecer na sua escrituração a perda do capital aplicado. (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 704.)

De qualquer modo, cabe salientar que, para fins fiscais, o ágio nada mais era do que uma parte específica do custo de aquisição de participações societárias que, por força de lei, recebe um tratamento distinto da parcela “principal”, que

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

⁵²⁵ A partir da entrada em vigor da Lei n.º 12.973/14, o valor pago pelo investimento, que exceder a parcela do patrimônio líquido adquirido, passa a ser dividido em: (a) mais ou menos-valia – diferença entre valor justo dos ativos adquiridos e o valor do patrimônio líquido a eles referente e (b) ágio por expectativa de rentabilidade futura – diferença entre o custo de aquisição e o somatório do patrimônio líquido e da mais valia dos ativos. Vide alterações promovidas na redação do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

equivale ao patrimônio líquido correspondente à participação adquirida. Essa constatação é relevante para se definir se o aproveitamento fiscal do ágio, após a incorporação do investimento, pode ou não ser considerado como favor fiscal.

Já o conceito contábil de ágio (*goodwill*) é entendido como sendo a diferença entre o valor de aquisição da entidade e a parcela do patrimônio líquido adquirida avaliada a valor de mercado.

Este conceito contábil encontra-se atualmente previsto no § 32, do Pronunciamento n.º 15 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), na forma do disposto no art. 10-A da Lei n.º 6.385 de 1976, com redação dada pelo art. 5º da Lei n.º 11.638 de 2007, por meio da Deliberação CVM n.º 610 de 2009, que dispõe:

O adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), na data da aquisição, mensurado pelo montante que (a) exceder (b) abaixo:

(a) a soma:

(i) da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida, mensurada de acordo com este Pronunciamento, para a qual geralmente se exige o valor justo na data da aquisição (ver item 37);

(ii) do montante de quaisquer participações de não controladores na adquirida, mensuradas de acordo com este Pronunciamento; e

(iii) no caso de combinação de negócios realizada em estágios (ver itens 41 e 42), o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação;

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com este Pronunciamento. (MARTINS, Eliseu et al. *Goodwill: uma análise dos conceitos utilizados em trabalhos científicos. Revista de Contabilidade & Finanças, São Paulo*, v. 21, n. 52, jan.-abr. 2010.)

Sendo assim, pode-se afirmar que as 'novas'⁵²⁶ regras contábeis referentes à correta forma de reconhecimento, mensuração e registro do ágio para fins da elaboração de demonstrações financeiras diferem significativamente das regras fiscais⁵²⁷ que determinam a forma de reconhecimento e fundamentação do ágio tributário, aqui entendido como sendo aquele calculado de acordo com o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

Por essa razão, não se podem extrair conclusões ou diretrizes daquelas regras para utilizá-las como guias hermenêuticos na aplicação destas últimas.

⁵²⁶ Aqui fazemos referência ao CPC 15, inserido no ordenamento jurídico brasileiro por meio de ato infralegal que deriva sua competência da Lei das S.A.

⁵²⁷ Nas quais não é atribuído ao fundamento de expectativa de rentabilidade futura uma natureza residual.

Apesar de ambas versarem sobre 'ágio', é inegável que esse vocábulo assume significação distinta em cada um dos feixes normativos acima destacados.

Ademais, tomando em conta a hierarquia normativa existente entre os diplomas legais que instauram os aludidos conceitos, no campo societário-contábil e no campo tributário⁵²⁸ a interpretação do conceito legal⁵²⁹, aplicável a legislação tributária, com lastro no conceito infra legal, aplicável no âmbito contábil-societário, estaria indo de encontro com as consagradas regras de hermenêutica jurídica, sendo essa mais uma razão pela qual as diferenças entre tais conceitos haviam de ser respeitadas⁵³⁰.

Outra causa das perplexidades verificadas pelos tributaristas brasileiros com relação as relações entre o Direito tributário e o Direito contábil está no fato de que, como as normas jurídicas que dispõem sobre a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas historicamente estão atreladas ao resultado contábil dessas entidades, a alteração das regras contábeis invariavelmente leva a alterações no resultado a partir do qual tem início a apuração do lucro real⁵³¹.

A título ilustrativo, podemos considerar o Parecer PGFN/CAT 202/2013⁵³², que limitava a aplicação da isenção constante no artigo 10 da Lei n.º 9.249/95⁵³³ aos dividendos distribuídos até o limite do lucro líquido apurado conforme as regras e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007⁵³⁴.

⁵²⁸ Que divergiam até a edição da Lei n.º 12.973/14.

⁵²⁹ Aqui a qualificação 'legal' é empregada para identificar que o conceito está expresso em texto de diploma com nível de lei ordinária, e não em ato infra-legal, como é o caso do CPC15.

⁵³⁰ Ressalte-se que no momento histórico em que foi positivado o artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 não estava internalizado no direito brasileiro nenhum conceito distinto de ágio e, portanto, não se falava, nesse primeiro momento, em conflito conceitual. Aqui, portanto, não estamos falando de norma tributária que altera conceito de direito privado, e sim de norma de direito privado que cria conceito homônimo ao pré-existente no Direito tributário, dando-lhe significação distinta.

⁵³¹ Alteração de base contábil: o Direito tributário 'importa' um conceito da Contabilidade, bem como métodos de controle contábeis, e lhes dá determinado tratamento tributário. Com a Nova Contabilidade mudou a base contábil desses cálculos, questiona-se como o Direito tributário poderia permanecer neutro. Exemplos: dividendos, resultado de equivalência patrimonial, regras de subcapitalização, ágio. *Ibid*, p. 115.

⁵³² Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/2022013>.

⁵³³ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

⁵³⁴ Parecer PGFN/CAT n.º 202/2013: "Com efeito, a interpretação histórica segundo a qual o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, veio substituir o art. 46 da Lei nº 8.981, de 1995, que prescrevia que a isenção do Imposto de Renda dos lucros e dividendos pagos não ultrapassasse o valor que serviu de base de cálculo do IRPJ, deduzido do imposto correspondente, não desabona a conclusão de que o lucro referido no art. 10 da Lei nº 9.245, de 1995, é o lucro fiscal, qual seja, o lucro societário

Esse entendimento, que gerou grande comoção no empresariado brasileiro, em especial por ter sido anos após a entrada em vigor do então chamado Regime Tributário de Transição, mereceu acertadas críticas de SCHOUERI, PAULO AYRES BARRETO E CAIO AUGUSTO TAKANO, dentre as quais: (i) o fato da isenção veiculada pelo aludido dispositivo legal fazia referência expressa ao resultado apurado de acordo com a legislação societária, e não a fiscal; (ii) o fato da alteração das regras contábeis apenas interferir na apuração do lucro real da pessoa jurídica que distribui os dividendos, e não naquela da entidade que os recebe; (iii) a impossibilidade prática das entidades receptoras de dividendos de apurar a parcela dos dividendos que estaria sujeita à tributação⁵³⁵.

Outro exemplo que julgamos interessante é que, mesmo antes da entrada em vigor da Lei n.º 12.973/14, apesar das novas regras contábeis em nada terem alterado as regras fiscais que dispunham sobre o reconhecimento e a mensuração do ágio, como acima explorado, nos parece inegável que, na medida em que tais inovações tinham efeito direto na mensuração e variação do patrimônio líquido das empresas de capital aberto, as mesmas repercutiam indiretamente na mensuração do ágio calculado com base no artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77⁵³⁶.

Isso porque se é verdade que o 'ágio fiscal' era mensurado com base em uma operação aritmética de subtração: (preço pago) – (parcela do patrimônio líquido adquirida), também é verdade que não existia uma definição 'tributária' do

apurado nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, e, portanto, aquele apurado com suporte na redação original da Lei nº 6.404, de 1976, vigente em 31 de dezembro de 2007", p.20.

⁵³⁵ SCHOUERI reconhece ainda uma última forma de problema das inter-relações entre direito e contabilidade: "Eliminação de alternativa contábil: a Contabilidade previa originalmente determinada forma de contabilização, para a qual era atribuído um tratamento tributário correspondente. Embora esse tratamento tributário permaneça vigente, a possibilidade de se fazer aquela contabilização não mais existe. Os mesmos fatos terão que ser contabilizados de outra maneira. Nesse contexto, no FCONT, os fatos deveriam ser reclassificados para suas denominações antigas para term o mesmo tratamento tributário ou não? Exemplos: reserva de reavaliação, ativo diferido e resultados de exercícios futuros." (SCHOUERI, Luis Eduardo. TERSI, Vinícius Feliciano. **As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária?** In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamientos)*. 2º Vol. São Paulo: Dialética, 2011, p. 115-116.). Conferir também: BARRETO, Paulo Ayres. TAKANO, Caio Augusto. *Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei n.º 12.973/14*. In.: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. V. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p.346-373.

⁵³⁶ Reiteramos aqui que os conceitos contábil e fiscal de ágio eram substancialmente diversos. A influência que aqui se ressalta não é derivada da obtenção, nas novas regras contábeis, de um norte hermenêutico, ou mesmo de uma alteração do conceito jurídico em decorrência dos cânones contábeis. Ao contrário, ela deriva justamente da observância do conceito jurídico, tal como ele é. Ocorre que esse conceito específico é formado por meio um reenvio direto a uma figura contábil, o patrimônio líquido, figura essa que tem regramento jurídico específico, o qual há de ser respeitado.

que se entendia por patrimônio líquido para fins do cálculo. Observa-se aqui uma verdadeira remissão dinâmica ao conceito de Direito contábil.

Sendo o patrimônio líquido da entidade adquirida mensurado de acordo com as então chamadas 'novas regras contábeis', o resultado da equação aritmética acima apontada torna-se invariavelmente atrelado a uma figura calculada de acordo com as novas regras contábeis e, portanto, é impossível negar que, ainda que indiretamente, tais regras acarretavam impactos fiscais não passíveis de serem neutralizados⁵³⁷.

Logo, é possível afirmar que desde o início do movimento de convergência das regras contábeis, nunca houve uma verdadeira 'neutralidade' em relação a determinação do lucro real. Ainda que uma gama substancial de efeitos tenha sido neutralizada por força do RTT e dos mecanismos de controle desenvolvidos pela Receita Federal, existiam e ainda existem uma série de reflexos indiretos que são impossíveis de serem afastados.

Tendo em vista a quantidade de desdobramentos, diretos e indiretos, que as aludidas modificações nas convenções que servem de norte hermenêutico para as normas relacionadas a determinação do patrimônio das entidades e também do lucro contábil das mesmas, base sobre a qual se apura o lucro tributável, a completa neutralização dos efeitos destas, na prática, mostrou-se inalcançável.

Por essa razão, ao encarmos o conjunto de regras jurídico-contábeis positivadas em ato infra legal, de acordo com a diretiva constante no parágrafo 5º, do artigo 177 da Lei n.º 6.404/76, que regem a apuração do lucro contábil, bem como o conjunto de regras que rege a apuração do lucro real, calculado a partir do primeiro, é possível afirmar que as novas regras contábeis tiveram repercussão na definição do montante de imposto sobre a renda que vem sendo apurado e pago pelas pessoas jurídicas brasileiras.

É dizer: fatos contabilizados com lastro, por exemplo, em uma análise de viés econômico, que passou a ser um dos nortes da nova contabilidade, sempre tiveram o condão de, indiretamente, impactar o lucro real tributável.

⁵³⁷ Exatamente o mesmo é o caso da apuração dos limites para o pagamento de juros sob capital próprio, previsto pelo artigo 9º da Lei n.º 9.249/05, que se via diretamente impactada em razão da alteração dos critérios contábeis para a definição do patrimônio líquido das entidades passível de ser atualizado pela taxa TJLP.

Mas essa impossibilidade de neutralização absoluta de resultados contábeis que não estão diretamente derivados a variação do patrimônio civil (entendido aqui como a universalidade de direitos que se vincula a uma determinada pessoa jurídica) não matéria nova. É o que constatamos quando examinamos nos reflexos causados pelo Método da Equivalência Patrimonial (“MEP”) na determinação do lucro real.

Trata-se de método contábil de avaliação de investimentos em outras pessoas jurídicas originalmente introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pelo artigo 248 da Lei das S.A.⁵³⁸

Como se verifica, qualquer ajuste no valor do investimento em razão de lucro ou prejuízo apurado em controlada será registrado como adição ou redução da conta de investimento, sendo claro indicador de que não houve qualquer espécie de disponibilidade do referido lucro em favor da sua investidora. Somente quando ocorrer a referida disponibilidade é que o montante disponibilizado pela investida será registrado em conta de caixa ou banco ou de ativo a receber.

Adicione-se ainda que, justamente por não existir a disponibilidade jurídica ou econômica, a Lei das SA permite, em seu artigo 197, que quando da simples apuração do lucro pela investida a administração da companhia destine a parcela que ultrapassar o lucro líquido realizado do exercício para a reserva de lucros a realizar.

Ora, o reconhecimento do resultado positivo ou negativo da equivalência patrimonial é um fenômeno exclusivamente contábil, não reflete uma variação na universalidade de direitos e obrigações que equivale ao patrimônio civil (artigo 91 do Código Civil) posto que não lhe transfere nem o direito de propriedade sobre tais resultados nem a posse dos mesmos.

Como se verifica, o MEP não se enquadra nos contornos básicos delineados pela leitura tradicional do artigo 43 do CTN ao determinar o conceito de

⁵³⁸ O Comitê de Pronunciamentos Contábeis por sua vez esclarece que: “pelo método da equivalência patrimonial, um investimento em coligada e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no lucro ou prejuízo do período no investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil do investimento também são necessários pelo reconhecimento da participação proporcional do investidor nas variações de saldo dos componentes dos outros resultados abrangentes da investida, reconhecidos diretamente em seu patrimônio líquido. (...)”. (Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n.º 18)

renda, quais sejam, existência de disponibilidade jurídica ou econômica, na forma como tradicionalmente entendidas pela Doutrina e pela jurisprudência. Não havendo renda da pessoa jurídica investidora não há, portanto, como sustentar a incidência de IR e CSLL sobre MEP.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA preconiza que “ele [o MEP] não é inconstitucional na medida em que não gerar uma consequência contrária aos preceitos que definem o poder de tributar, por exemplo, quando os lucros ou prejuízos de MEP para a investidora são excluídos da base de cálculo tributária, ou seja, são lançamentos contábeis fiscalmente neutros”⁵³⁹.

Foi justamente esse o raciocínio que levou o legislador ordinário a positivar, no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.598/77⁵⁴⁰, regra que expressamente determina a exclusão das contrapartidas de ajuste no valor de investimentos com base no MEP da apuração do lucro real.

Ora, muito embora tenha o legislador envidado esforços para garantir, inclusive por meio de disposição legal expressa, que as variações do patrimônio auferido de acordo com as regras contábeis-societárias que não representassem variações no patrimônio civil (universalidade de direitos e obrigações), não se pode dizer que o mesmo logrou êxito nesse desiderato.

Isso porque os ajustes de MEP não são neutralizados para fins de apuração de ganho ou perda de capital quando da aquisição do investimento. Essa ‘falha’ da legislação, alvo de contundentes críticas de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁵⁴¹, faz com que um contribuinte que venha a alienar uma participação societária por valor substancialmente inferior aquele pela qual a mesma foi adquirida possa vir a apurar ganho de capital tributável.

⁵³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 751.

⁵⁴⁰ 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.

⁵⁴¹ “No caso em que o contribuinte saia ganhando, o fisco nada tem a objetar, pois a lei vem em seu favor, dando-lhe de graça um tratamento mais benéfico. Além disso, em defesa da vantagem obtida, surge a isenção do imposto sobre os lucros ou dividendos recebidos, de tal sorte que os lucros ainda não distribuídos e, por conseguinte, refletidos por equivalência em aumento na conta do investimento acabam tendo o mesmo tratamento que receberiam se já tivessem sido convertidos em lucros ou dividendos distribuídos. (...)”

Muito diferente é a situação em que o contribuinte saia perdendo, na qual não já a mínima razoabilidade na norma que comanda imperativamente a redução ou eliminação total do custo que ele efetivamente pagou. (...) Assim não é possível abandonar esse elemento do patrimônio, nem ser o contribuinte obrigado pela lei a adotar um critério de avaliação deformado do efetivo custo do bem retirado do patrimônio.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 742-744.)

Uma vez que, caso a entidade investida apure prejuízo em um determinado período esse resultado negativo reduz o valor registrado pela investidora com relação a esse investimento, pode ocorrer de uma empresa adquirir um determinado investimento que, após anos apresentando prejuízos, é alienado a terceiros e, como o valor do custo histórico de aquisição veio sendo reduzido pelo MEP ao longo do tempo, mesmo que a alienação ocorra por um valor bem inferior aquele originalmente pago, ainda assim tal valor seja superior aquele registrado na contabilidade da investidora no momento da venda, dando ensejo a apuração de ganho de capital tributável na venda⁵⁴².

Essas constatações com relação a impossibilidade prática de plena neutralização das disparidades entre regras e princípios de Direito contábil e o conceito de patrimônio do Direito Civil (universalidade de direito) que, somadas aos novos horizontes trazidos pelo movimento de convergência das regras contábeis, nos leva a necessidade de se reanalisar um dos paradigmas mais caros à doutrina e a jurisprudência brasileira em matéria tributária: o conceito de renda tributável, entendido como acréscimo patrimonial.

Mais especificamente, nos parece que as inúmeras alterações havidas na seara contábil acabaram por fazer com que o “patrimônio” que a contabilidade visa determinar tenha se afastado da ideia de “universalidade de direitos e obrigações”, usualmente empregada para definição do conceito clássico de patrimônio ao qual a doutrina e jurisprudência fazem referência quando da análise de temas relativos a tributação da renda. Também foi essa a conclusão a que chegou SCHOUERI:

“Compreensível, destarte, que, com a mudança de paradigmas da legislação societária, o próprio conceito de patrimônio acabe por ganhar novas cores: ao lado do patrimônio civil (conjunto de direitos e obrigações), surge um novo patrimônio, agora econômico, em que já não importam os negócios jurídicos à luz do Direito privado, mas a essência econômica subjacente. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Nova contabilidade**

⁵⁴² Em termos numéricos:

Pessoa jurídica A adquire participação societária relevante na pessoa jurídica B pelo valor de R\$ 100.

Pessoa jurídica B apura prejuízo de R\$ 75 no primeiro ano-calendário após ter sido adquirido pela Pessoa Jurídica A, a qual, em razão do MEP, reduz o valor do investimento registrado em B de R\$ 100 para R\$ 25.

No início do segundo ano calendário após a aquisição de B, a pessoa jurídica A aliena tal participação societária a um terceiro pelo valor de R\$ 100 (mesmo valor pelo qual originalmente a participação foi adquirida).

Nesse caso, de acordo com as regras de apuração de ganho de capital em vigor (bem como pelas regras que as antecederam) a pessoa jurídica A apuraria um ganho de capital de R\$ 75, mesmo tendo vendido a participação em B pelo mesmo valor pelo qual a mesma foi adquirida.

e tributação da propriedade à beneficial ownership. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 208).

Dada essa alteração, a reanálise que aqui se propõe tem foco nas relações intertextuais entre o Direito tributário e o Direito contábil e nas relações de interdisciplinaridade de segundo nível entre o Direito tributário e a Ciência Contábil, buscando identificar as implicações da manutenção de uma sistemática de definição da base de cálculo do imposto sobre a renda a partir de um resultado contábil que não mais visa aferir o valor econômico da universalidade de direitos e obrigações das pessoas jurídicas, em especial das de capital aberto, mas sim o seu patrimônio econômico traduzido na capacidade de gerar riqueza.

7.1. O CONCEITO DE RENDA TRIBUTÁVEL

Como ventilado adrede, no item 4.3 deste trabalho, entendemos que a forma conceitual de estruturação do pensamento é a mais adequada para fins de construção do sentido das normas constitucionais de outorga de competência tributária, cabendo as leis complementares dar a maior concretude e especificação possíveis aos conceitos cujos contornos estão delineados na Constituição.

Em um esforço histórico acerca do tema, PAULO AYRES BARRETO anota que o imposto sobre a renda surgiu no ordenamento jurídico brasileiro em 1924, com inspiração na legislação francesa, muito embora à época não houvesse previsão na Constituição de 1891, sendo a matéria versada exclusivamente no plano infraconstitucional.

Valendo-se da doutrina de Rubens Gomes de Souza, o mestre paulista comenta que desde os primeiros esforços para a delimitação de um conceito jurídico de renda o mesmo esteve vinculado as ideias de acréscimo patrimonial e de riqueza nova, se vinculando a três requisitos:

- (i) ser gerado a partir de fonte integrante ao patrimônio (capital), a ele vinculada (trabalho) ou da combinação de ambos;
- (ii) ser passível de utilização pelo titular sem destruição de sua fonte produtora – o que implica necessidade de existência, ainda que potencial, da periodicidade do rendimento;

- (iii) decorrer de um esforço do titular, de modo que bens ou valores recebidos a título gratuito (ex. doações) ou heranças não estariam incluídos, eis que entendidos como possuindo natureza de capital e não de rendimento⁵⁴³.

Já sob a égide da Constituição da República de 1988, PAULO AYRES BARRETO arremata:

Temos, pois, como cediço, que a expressão renda e proventos de qualquer natureza é de ser interpretada, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, como acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro lado. Tomaremos a expressão proventos de qualquer natureza como espécie de gênero renda, pressupondo-se sempre a verificação de efetivo acréscimo patrimonial. (BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. P. 72.)

HUMBERTO ÁVILA, a seu tempo, sustenta que a Constituição adotou uma noção ampla de renda, na qual estariam incluídos os proventos de qualquer natureza, os quais compreenderiam os acréscimos patrimoniais não incluídos na noção estrita de renda, que alcançaria apenas o “produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) (...) que fosse produzido a partir de uma fonte produtiva, sendo elemento subjetivo integrante do conceito de renda a finalidade de auferi-la.⁵⁴⁴

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA aponta que o artigo 43 do Código Tributário Nacional⁵⁴⁵ explicita o que está implícito no artigo 153, III, da Constituição Federal, que outorga a União Federal a competência para instituir imposto sobre a

⁵⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. P. 68-69.

⁵⁴⁴ AVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 31-34

⁵⁴⁵ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

renda e proventos de qualquer natureza, podendo-se dele extrair duas “constatações capitais, que são: - o fato gerador é sempre a existência de aumento de patrimônio; - o aumento de patrimônio pode ser produzido por qualquer causa eficiente (existente dentro do patrimônio ou no seu titular)”⁵⁴⁶.

(...) considerando que o fato gerador do imposto de renda é sempre aumento no patrimônio do contribuinte, ele somente ocorrerá se houver, dentro do período de apuração, uma soma algébrica positiva de todos os fatores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que o tenham afetado, de tal sorte que se pode dizer que o fato gerador do imposto de renda se exprime na equação ‘mais direitos menos obrigações é igual a lucro’ e, ao contrário, ‘menos direitos mais obrigações é igual a prejuízo. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 74.)

Ainda sobre o tema VICTOR BORGES POLIZELLI, após versar sobre diversos conceitos de renda, dentre os quais o de renda acréscimo pura, renda acréscimo limitada, renda produto, renda-consumo e renda psíquica, propõe um menor grau de densidade semântica para o que denomina de “noção constitucional de renda”, o qual não seria oponível, por exemplo, a tributação de ganhos de detenção decorrentes da valorização de ativos:

A noção constitucional de renda deve limitar-se a descrever as propriedades e características gerais do termo renda, abdicando-se de construir algum conceito muito específico ou de erigir limitações definitivas que decorram da aplicação, em termos abstratos, de princípios constitucionais específicos. Os aspectos gerais da noção constitucional de renda retratam o reconhecimento dos princípios da renda líquida, da realização, da apuração periódica e da monetarização da renda. Até aí se pode chegar na leitura do texto constitucional. Inferir algo além disso é sobejar o tema da distribuição rígida de competências e implica obscurecer a delegação dada pela própria CF de 1988 ao legislador complementar para o trato da matéria. (POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda** – e sua aplicação no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. 2009. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 84.)

Mesmo seguindo na linha de que a locução ‘renda e proventos de qualquer natureza’ encerra um conceito bem delimitado, ROBERTO MOSQUEIRA QUIROGA advoga que por meio de uma análise sistemática da Constituição é

⁵⁴⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 284

possível concluir que a locução em comento está inexoravelmente vinculada a ideia de acréscimo patrimonial⁵⁴⁷.

Já para NATANAEL MARTINS:

“O conceito de renda pressupõe, pois, a ocorrência de acréscimo patrimonial, verificado ao longo de determinado período. Mas, como decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, da segurança jurídica e do princípio da efetiva realização da renda como pressuposto da tributação, não pode haver a incidência de tributos sobre fatos que retratem, no plano contábil e societário, meros eventos de avaliação econômica (...) Se, no plano específico das normas de direito privado ou de normas de Direito tributário, os efeitos de regras de contabilização forem diversos, isto é, se contrários ao de normas de direito privado ou de Direito tributário, estas, para efeitos contábeis, simplesmente devem ser desconsideradas. (...) Não há, nessa conclusão, domínio de regras de contabilidade sobre regras de direito privado ou regras de tributação ou vice-versa, mas, apenas e tão somente, a aplicação de cada regra no seu específico campo de atuação, como de resto se verifica nas interfaces existentes nos diversos ramos do Direito que compõem o Ordenamento Jurídico, que podem tomar um mesmo evento com significados diversos conforme a regra de regência. (...) a partir da análise do evento retratado na contabilidade como fato jurídico de natureza contábil, deve o operador do Direito, buscando a correlata regra de tributação, verificar como este,

⁵⁴⁷ “São suas palavras acerca da palavra ‘renda’ e da expressão ‘proventos de qualquer natureza’:
 “a) a palavra ‘renda’ e a expressão ‘proventos de qualquer natureza’ utilizadas na constituição de 1988, são termos vagos e ambíguos, pois há imprecisão quanto ao seu significado denotativo e conotativo, respectivamente;

b) apesar da vagueza e ambiguidade acerca dos termos linguísticos referidos na alínea ‘a’ acima, deve o cientista do Direito investigar o Texto Constitucional a fim de investigar um conteúdo mínimo significativo desses termos;

c) a palavra ‘renda’ foi utilizada pelo legislador constitucional em pelo menos 5 (cinco) acepções: c1) renda como receitas tributárias e demais ingressos públicos; c2) renda como renda nacional; c3) renda como rendimento; c4) renda com rendimento produto do trabalho; c5) renda como rendimento produto do capital;

d) a expressão ‘proventos de qualquer natureza’ apresenta na Carta Republicana de 1988, duas acepções possíveis: d1) proventos de qualquer natureza como valores recebidos a título de aposentadoria; d2) proventos de qualquer natureza como valores recebidos pelos agentes públicos em decorrência de seu trabalho.

e) num primeiro momento, o Diploma Maior definiu o termo ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’ com produto do trabalho, do capital, da aposentadoria e qualquer fonte produtora. Tal definição, todavia, não é suficiente.

f) já num segundo passo, após análise sistemática do Texto Constitucional, identifica-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre riqueza nova.

g) Ou seja, ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’ são elementos patrimoniais que não pertenciam ao conjunto de direitos pré-existent das pessoas e que não representaram uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. ‘Renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’ são, portanto, acréscimos patrimoniais. (...)” MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 168-169.

em termos tributários, vai ser traduzido, isto é, se o evento registrado na contabilidade, pode ou deve, de imediato, ser tomado como signo de renda tributável e/ou custo ou despesa passível de imediata dedução.”⁵⁴⁸

SCHOUERI, por sua vez, contradita essa ideia. Com base na defesa de inexistência de traços definidores do conceito de renda, presente no artigo 153, III da Constituição⁵⁴⁹, advoga que a definição das características e limites do conceito foi delegada ao legislador complementar, o qual, no artigo 43 do CTN, positivou dois conceitos de renda passíveis de serem eleitos pelo legislador ordinário: (i) renda-produto⁵⁵⁰ e (ii) renda-acrécimo⁵⁵¹.

Criticando a aplicação isolada de cada um dos conceitos de renda, uma vez que o primeiro não explicaria a tributação dos chamados ‘*windfall profits*’ (lucros extraordinários – ex. ganhos de loteria) e que o segundo não seria capaz de justificar o regime de tributação exclusiva na fonte, que tornou-se praxe no Brasil quando se fala em tributação de aplicações financeiras, SCHOUERI é categórico ao afirmar que o conceito de renda-produto não está contido no conceito de renda-acrécimo, sendo, na verdade, complementar a esse último.

Expostas as distintas linhas doutrinárias, nos parece assistir razão a aproximação esposada por ROBERTO QUIROGA e PAULO AYRES BARRETO, que afirmam a existir um conceito constitucional de renda, que compreende a ideia de acréscimo patrimonial verificado periodicamente.

⁵⁴⁸ MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós Medida Provisória nº 627/2013: normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e de aplicação In. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 298-307..

⁵⁴⁹ “O recorte e a definição do que é renda, portanto, é tarefa atribuída constitucionalmente ao legislador complementar. Ou seja, dentro da ampla noção econômica de renda, tomando por base princípios constitucionais explícitos (capacidade contributiva) e implícitos (mínimo existencial) e tendo em mira igualmente o desiderato de não invadir competência conferida a outro ente federal.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a econômica**. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). Vol 1. São Paulo: Dialética, 2010, p. 246.)

⁵⁵⁰ “De acordo com a teoria da renda-produto, ou teoria da renda fonte, considera-se renda o fruto periódico de uma fonte permanente. Figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém, sem que pereça a árvore de onde ele provem. A ‘árvore’ seria o capital e o ‘fruto’ seria sua renda. Só caberia falar em renda no momento em que se destaca o fruto da árvore.” *Ibid*, p. 243

⁵⁵¹ “Já a teoria da renda-acrécimo patrimonial adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Pressupõe, assim, um intervalo, consistindo a renda na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período. Nesse grupo desenvolveu-se o sistema SHS (Schanz-Haig-Simons), modelo amplo de determinação da renda e da capacidade contributiva, pelo qual a renda corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, adicionado da renda imputada e dos gastos com consumo em determinado período.” *Ibid*, p. 243.

Ademais, não se pode deixar de considerar a força normativa do disposto no artigo 153, §2º, I, que positivou os princípios da universalidade e da generalidade como informadores da tributação sobre a renda⁵⁵², sendo que o primeiro dispõe acerca da necessidade de tributação conjunta da universalidade dos fatores positivos e negativos que afetaram o patrimônio (universalidade de direitos) do contribuinte ao término do período de apuração do imposto, impede que parcelas do patrimônio (ex. rendimentos financeiros) sejam tributados de forma separada.

Ainda para aqueles que defendem que tal significação não pode ser extraída diretamente do texto constitucional, não nos parece ser lícito chegar a conclusão distinta acerca dos limites da tributação da renda, uma vez que o princípio da universalidade impõe o cotejo de todos os fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio de forma conjunta, fazendo assim com que, no Brasil, a tributação da renda-produto tenha sido englobada pela tributação da renda-acrécimo.

Por essas razões, afastamos os exemplos dados por SCHOUERI, já que: (i) que a problemática dos *windfall gains* é resolvida pela aplicação do conceito de renda-acrécimo; (ii) a tributação na fonte dos não residentes pode, em regra, ser compensada com o imposto devido no país de destino; e (iii) o regime de tributação exclusiva na fonte não pode ser compatibilizado com a ordem constitucional instaurada pela Carta de 1988.

Passando para o exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, intérprete último da Carta Magna, notamos que ainda não foi pacificada pela Corte a exata dimensão semântica da norma outorga de competência impositiva tributária constante do artigo 153, III da Constituição.

Se, por um lado, diversos ministros tiveram a oportunidade de buscar delimitar os traços do conceito constitucional de renda, por outro lado, outros fizeram e fazem referência a uma 'noção de renda', construção essa que seria mais compatível com estruturas tipológicas do pensamento.

⁵⁵² Sobre o tema, RICARDO MARIZ: "(...) o princípio da universalidade exige que se tributo todo o aumento patrimonial ocorrido no período previsto em lei, por inteiro e em conjunto, sem fracioná-lo e novamente, sem distinguir as espécies de renda e prontos, ajustando-se, assim, ao princípio da generalidade.". (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 256.)

A título ilustrativo, nos valem do voto proferido pelo ministro Nelson Jobim⁵⁵³, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2588, publicado em 11 de fevereiro de 2014, que tratou da temática das regras de tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior estabelecidas pela Medida Provisória 2.158-35 de 2001.

Muito embora o aludido Ministro tenha adotado a posição de que a Constituição apenas positivou uma ‘noção de renda’, o mesmo reconheceu que o conceito de renda para fins tributários é encontrado na legislação complementar, tal como veiculado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, e está umbilicalmente atrelado a noção de “acréscimo de valor patrimonial”.

Essa posição está longe de ser pacífica no Tribunal, em especial naquilo que se refere a inexistência de um conceito constitucional de renda, o que se

⁵⁵³ Em seu voto, nas páginas n.º 102-103 do Acórdão referente ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588, o Ministro apontou que:

“(…) Não há um conceito de lucro real que seja ínsito ao conceito de renda. O conceito de renda, para fins tributários, é o legal. (…)

Para efeitos tributários, não há que se falar em um LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.

É o CTN que introduz os dois tipos de disponibilidade – a ECONÔMICA e a JURÍDICA.

A doutrina adverte para a polissemia constitucional do conceito.

A CF, redação de 1988, se utiliza 17 vezes da expressão renda, em 06 diferentes sentidos (65) :

- a) "receita pública auferida, arrecadada, de natureza tributária ou não" (arts 30, III, e 48, I);
- b) "renda regional" (arts. 43, § 2o, IV; e 192, VII) ;
- e) "poder aquisitivo de certa pessoa" (art. 201, 11);
- d) "remuneração de títulos públicos" (art. 151, II);
- e) "base tributável" (arts. 153, III; 157, I; 158, I; 159, I; 159, § 1º);
- f) "somatório de remuneração e ganhos de rendimentos" (arts. 150, VI, a, c, § 2o , § 3o, § 4o; 153, § 2o, II).

O que aqui nos interessa é o conceito de renda como base tributável.

Basta, para o caso, constatar que a expressão RENDA, ao fim e ao cabo, designa o ACRÉSCIMO DE VALOR PATRIMONIAL e não FLUXO DE RENDA.”

constata a partir dos votos prolatados no mesmo Acórdão pelos Ministros Marco Aurélio⁵⁵⁴ e Sepúlveda Pertence⁵⁵⁵.

No julgamento do Recurso Extraordinário 208-526, relatado pelo Ministro Marco Aurélio e publicado em 30 de outubro de 2014, o Ministro Cezar Peluzo assumiu postura clara diante do tema⁵⁵⁶:

4. Embora a existência de um “conceito constitucional de renda” seja de veras controversa, divergindo, a respeito das notas que o caracterizariam, teorias de renda-produto, de renda-acrécimo e concepções legalistas de renda (...) Parece-me indiscutível, portanto, que os sentidos licitamente atribuíveis à expressão “renda” são limitados, não podendo transpor aquilo que se denomina o “conteúdo semântico mínimo”, cuja ideia norteou, aliás, o julgamento do RE 346.084-PR, a respeito da ampliação da base de cálculo da COFINS mediante manipulação do conceito de faturamento.

É claro que à construção da noção jurídica completa de renda não basta a previsão geral da Constituição, a qual supõe a existência de normas inferiores que se aproximem, em grau crescente de concreção, dos fatos jurídicos tributários. O essencial é notar que a Constituição traz demarcação rígida dos contornos do tributo. (...)

⁵⁵⁴ No qual foi anotado (p. 129), que:

“Nunca é demais lembrar que a Constituição Federal contém regência inafastável quanto à tipicidade desses tributos. Sob o ângulo da contribuição, o artigo 195, inciso I, alínea “c”, remete ao lucro, ou seja, ao resultado da pessoa jurídica, dadas as receitas e as despesas do período. Sob o prisma formal, surge a necessidade, assim, de se considerar o resultado do próprio balanço, o resultado positivo, em termos de lucro do que verificado no período de apuração. No tocante ao imposto, é da maior importância a própria nomenclatura que o reveste - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza -, pressupondo haja a integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte. (...) Não bastasse a tipicidade do tributo, decorrente da Carta da República, a circunstância de se tratar de imposto sobre a renda, o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico, ao prever que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Carta Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias - artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

⁵⁵⁵ Consta de seu voto, nas páginas 147 e 148 do aludido acórdão:

No que diz respeito ao ponto central do mérito, estou também - e já várias vezes me referira a esta passagem - com conhecido trecho do saudoso Ministro Luiz Callotti, quando acentua que, para dar efetividade a uma discriminação constitucional de renda, não é possível conferir, à moda do pensamento do eminente Ministro Nelson Jobim, com o brilho habitual, ao legislador tributário ampla liberdade para redefinir os conceitos de que se vale a própria Constituição para a discriminação constitucional das competências tributárias. Releio essa passagem tantas vezes referida do saudoso Ministro Luiz Galloti:

“Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”

É preciso, assim, usar dos meios hermenêuticos possíveis para manter-se fiel àquele círculo concêntrico maior na progressiva definição das hipóteses de incidência de cada tributo, que é o da incidência possível que a própria Constituição há de gizar - e cabe-nos extrair dela aquele sentido máximo do círculo de incidência -, sob pena, repito, de descaracterizar toda a distribuição de competências tributárias.”

⁵⁵⁶ Aqui cabe salientar apenas que, distintamente do que proposto nesse trabalho, o Eminentíssimo Ministro adotou a estruturação tipológica de pensamento, na forma proposta por Zilveti, para a construção do que chamou de “noção constitucional de renda”.

5. Embora úteis à captura dos fatos jurídicos tributários, as normas infraconstitucionais não se prestam à definição, “de baixo para cima”, do conceito de renda adotado pela Constituição, pois que isso romperia a hierarquia nomológica do sistema. Não toca, por outro lado, à Corte Suprema vaticinar, aprioristicamente, qual seria a compreensão de eventual “conceito constitucional de renda”, mediante descrição pormenorizada de todos os seus elementos definidores, enquanto tarefa legítima da lei ordinária, que, nisto, deve manter-se dentro dos parâmetros constitucionalmente estabelecidos e respeitar as normas constantes da lei complementar.

(...) Afirmar que a noção substancial de renda está na Constituição pressupõe, é óbvio, possibilidade de apreendê-la sem necessidade de remissões a conceitos veiculados por diplomas normativos de hierarquia inferior, como o CTN ou outras normas infraconstitucionais, pois doutro modo se entraria a interpretar a Constituição à luz de normas subalternas.

Daí, devemos ser capazes de extrair à Constituição o substrato da noção de renda que gozará da proteção e guarda do Supremo Tribunal Federal.

(...)

Dentre os precedentes que convergem para a estruturação da noção de renda pela Corte, releva, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, alguns de certo modo já antigos:

“o Supremo Tribunal Federal, em acórdão da lavra do MIN. CUNHA PEIXOTO, proferido em 13.10.1978 no recurso extraordinário nº 89.791 (...) sentenciou com lapidar sabedoria: ‘Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio.’⁵⁵⁷ (grifos nossos)

Com base nesses exemplos, em que pese não ser possível afirmar que Supremo Tribunal Federal já pacificou a existência de conceito de renda bem definido no plano constitucional, também não é possível inferir que não existem traços mínimos que devem ser observados pela legislação infraconstitucional para que a tributação da renda se dê dentro dos limites previstos pela Constituição, dentre os quais se destaca o inequívoco requisito da existência de acréscimo patrimonial⁵⁵⁸.

Diante dessa constatação, não nos causa espanto que jurista do calibre de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA tenha elevado o conceito jurídico de patrimônio a um ‘quase princípio’ informador das definições do fato gerador e da base de cálculo

⁵⁵⁷ Páginas 32 e 33 do aludido Acórdão.

⁵⁵⁸ Nesse particular, a posição do STF permanece inalterada há décadas, como se nota, por exemplo, da leitura do inteiro teor do acórdão prolatado nos autos do Recurso Extraordinário n.º 89791-7-RJ, de 1978, no qual o Ministro Cunha Peixoto consignou “Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio” (p. 5).

do imposto de renda⁵⁵⁹, o qual estaria implícito tanto na ‘noção constitucional de renda’ quanto no princípio da universalidade da tributação da renda, previsto no inciso I, do parágrafo 2, do artigo 153 da Constituição da República.

Ora, em sendo assim, para que seja avaliado se em um dado caso concreto há, ou não, acréscimo patrimonial, primeiro faz-se necessário definir o que é patrimônio. Diante dessa constatação, e das muitas perplexidades que derivam do surgimento da chamada nova contabilidade, explorada no tópico acima, duas indagações se impõem:

- (i) Existe apenas um conceito de “patrimônio” no ordenamento jurídico brasileiro?
- (ii) Em caso negativo, qual seria o conceito a ser considerado para fins de demarcação de sentido da noção de “acrécimo patrimonial”, tida pelo Supremo Tribunal Federal como requisito intrínseco a norma constitucional de outorga de competência tributária que atribui a União Federal competência para tributar a renda.

Antes de seguirmos adiante, entretanto, faz-se necessário uma ressalva. Diante do escopo dessa pesquisa, nos aproximaremos das questões acima expostas sob o prisma da intertextualidade e interdisciplinaridade tributária, não sendo o objetivo dessa análise esgotar as considerações cabíveis acerca da competência da União Federal para tributar a renda e os proventos de qualquer natureza.

O que buscaremos aqui empreender é um exame da forma pela qual as normas tributárias, civis, comerciais e contábeis interagem, no contexto da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas, e como tal interação pode ser controlada pela Suprema Corte, à luz da posição majoritária de sua jurisprudência,

⁵⁵⁹ “(...) falar em aumento patrimonial importa em considerar o patrimônio antes do aumento e o patrimônio depois do aumento, ou seja, numa situação relativa situada entre dois momentos de um mesmo patrimônio. Por isso mesmo, também se afirma comumente que a base de cálculo do imposto de renda corresponde à diferença entre o patrimônio do contribuinte no início e no fim do período-base de apuração (...) o patrimônio é um elemento fundamental para a hipótese de incidência do imposto de renda, assim como para sua base de cálculo, participante da própria noção do que seja renda, informando, pois, a própria natureza da competência constitucional (...) Com razão, o conceito de “patrimônio” impõe-se sobranceiro em toda a disciplina jurídica desse tributo, por dele ser indissociável, ou melhor, por ser partícipe inafastável do fenômeno da própria existência da obrigação tributária, cujo objeto seja esse imposto, e também do seu dimensionamento.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 38-40.)

que indica que a existência de “acréscimo patrimonial” é um traço ínsito a ‘noção constitucional de renda’.

7.2. O CONCEITO DE PATRIMÔNIO NO DIREITO BRASILEIRO

Como já trabalhado no capítulo 3, entendemos que o sistema jurídico constitui em um conjunto coerente (não contraditório) e dotado de auto-referenciabilidade, de modo que as significações dos termos utilizados no discurso jurídico, em regra, devem ser construídas (ou reconstruídas) a partir do próprio ordenamento jurídico.

Desse modo, para procedermos com a análise em tela, faz-se necessário responder a uma indagação: é possível que extrair, do sistema jurídico brasileiro, dois conceitos distintos construídos a partir do vocábulo ‘patrimônio’?

Com lastro na clássica doutrina de ALFREDO AUGUSTO BECKER⁵⁶⁰, a resposta é que seria possível, muito embora seja uma excepcionalidade, uma vez que, para o autor, o cânone hermenêutico da totalidade do ordenamento jurídico implica dizer que os conceitos e categorias do Direito Posto tem validade universal dentro do sistema jurídico, salvo quando expressamente ressalvado pelo próprio Direito.

Na mesma linha, como já versado no item 5.1.1, são os entendimentos de HUMBERTO ÁVILA e PAULO AYRES BARRETO⁵⁶¹. Para esses juristas, é sim possível que um mesmo vocábulo dê ensejo a conceitos, categorias ou institutos jurídicos homônimos, com significação distinta em diferentes partes do Direito, mas não é essa a regra. A conclusão, assim, é de que cânone hermenêutico da totalidade do ordenamento jurídico não é absoluto.

⁵⁶⁰ (...) uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição, ou excluiu sua aplicação em um determinado setor do Direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão ou exclusão. Portanto, quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, de incorporação, de comerciante, de empresário, etc, deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito tributário o mesmo significado que possuem em outro ramo do Direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 130.)

⁵⁶¹ Com a ressalva de que para o mestre paulista é possível que tal alteração se dê tacitamente, em razão do influxo normativo de regras específicas aplicadas em um campo do Direito, sendo necessário sempre dar a devida atenção aos rígidos óbices impostos a tais alterações em matéria de Direito tributário.

Por meio de suas normas jurídicas e de seus juízos categóricos, objeto do item 3.3 da presente pesquisa, o Direito pode criar, e efetivamente o faz, conceitos e categorias que não são universalmente válidas em todos os campos do sistema jurídico.

É o que ocorre, por exemplo, com o conceito de ‘serviço’, que assume significações distintas na legislação consumerista⁵⁶² e na legislação tributária⁵⁶³. Se para fins de aplicação do Código de Defesa do Consumidor contratos de depósito em caderneta de poupança, por exemplo estão abrangidos no conceito de “serviços” prestados ao consumidor⁵⁶⁴, para fins tributários a atividade desempenhada pelos bancos em razão desses mesmos contratos jamais seria passível de ser alcançada pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza⁵⁶⁵.

Entendendo estar adequadamente justificada a premissa da possibilidade de existirem dois conceitos jurídicos distintos sendo simbolizados por uma mesma palavra ou expressão, passamos agora para a análise do conceito jurídico que se extrai do vocábulo patrimônio, em especial quando o mesmo é empregado em

⁵⁶² Na qual assume grande amplitude em razão do disposto na Lei n.º 8.078/90, podendo figurar como qualquer atividade:

“Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final. (...)”

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

⁵⁶³ Na qual o conceito de “serviços de qualquer natureza”, veiculado pelo artigo n.º 156, III da Constituição é interpretado como estando vinculado a uma obrigação de fazer, envolvendo esforço humano, ainda que prestada em conjunto com obrigações de dar. Dentro desse conceito não cabe, em hipótese alguma, a simples locação de bens, diversamente do que ocorre com o conceito de serviço no direito consumerista.

⁵⁶⁴ Recurso Especial n.º 141.678, julgado em 17/04/2001.

CADERNETA DE POUPANÇA. DIFERENÇA DE RENDIMENTOS. AÇÃO DE COBRANÇA. LEGITIMIDADE DE PARTE ATIVA. RELAÇÃO DE CONSUMO. DEFESA DE DIREITOS INDIVIDUAIS HOMOGÊNEOS.

- O Código de Defesa do Consumidor é aplicável aos contratos de depósitos em caderneta de poupança firmados entre as instituições financeiras e seus clientes. Precedente do STJ.”

⁵⁶⁵ Cabendo aqui o destaque para recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF, Tribunal Pleno, RE 651.703, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 29/09/2016), na qual foi admitida a incidência do Imposto sobre serviços de qualquer natureza em contratos de plano de saúde e de seguro-saúde, contrariando a construção jurisprudencial que levou a publicação da Súmula Vinculante n.º 31, a qual tratava da impossibilidade de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza em contratos de locação. Nessa decisão, relatada pelo Ministro LUIZ FUX, entendeu-se que o termo ‘serviços’, para fins de construção de sentido da norma de outorga competência tributária, deve ser entendido como ‘utilidade posta à disposição’. Sobre o tema, consultar: LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Definição, Concretização e Evolução das Normas de Competência Tributária**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 180-183. Não cabendo maiores aprofundamentos no tema, que não é alvo dessa pesquisa, nos atemos a indicar que concordamos com entendimento jurisprudencial que levou a edição da Súmula Vinculante n.º 31.

textos normativos pertencentes ao conjunto de proposições, normativas e não normativas, que compõem o Direito tributário.

Inicialmente, nos reportamos ao exposto nos itens 4.3.5 e 5.1.3, nos quais tratamos do papel da lei complementar no que tange a delimitação das normas de outorga de competência impositiva tributária, em especial aos comentários referentes ao conteúdo semântico do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que desempenha papel eminentemente didático ao indicar que leis tributárias não podem alterar a conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.

Diante desse quadro, uma primeira conclusão resta inequívoca: não existe um conceito tributário de patrimônio, de modo que tal conceito deve ser buscado no 'Direito privado'. Dada essa constatação, um alerta se segue: assim como a definição daquilo que se entende por 'Direito tributário' é necessariamente imprecisa, eis que deriva de um corte epistemológico realizado no todo unitário em que consiste o ordenamento jurídico, também não é possível prever com rigor científico o que deve ser entendido como 'Direito privado'.

Feita essa advertência, não há dúvidas de que o conceito de patrimônio foi definido, no Direito brasileiro, pela codificação civil de 1916:

Art. 57. O patrimônio e a herança constituem coisas universais, ou universalidade, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais.

Para CLÓVIS BEVILAQUA, autor do projeto que resultou nessa codificação, em vigor quando a promulgação da Carta de 1988, o patrimônio compreende "tanto os elementos ativos quanto os passivos, isto é, os direitos de ordem privada economicamente apreciáveis e as dívidas. É a atividade econômica de uma pessoa, sob o seu aspecto jurídico, ou a projeção econômica da personalidade civil"⁵⁶⁶.

⁵⁶⁶ BEVILAQUA, Clovis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 7. ed., por Achilles Beviláqua e Isaías Beviláqua. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo, 1955, p. 153. Ainda sobre o tema, BEVILAQUA ensina incluírem-se no patrimônio: "(1º) a posse; (2º) os direitos reais; (3º) os direitos obrigacionais; (4º) as relações econômicas de direito de família; (5º) as ações correspondentes a esses direitos. Estão excluídos do conceito de patrimônio (1º) os direitos individuais à existência, honra e liberdade; (2º) os direitos pessoais entre cônjuges (...)" (BEVILAQUA, Clovis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**, vol.1. Rio de Janeiro: ed. Rio, p. 291.)

Diante dessa definição legal expressa, não nos parece restar espaço para dúvidas de que, historicamente, o conceito de patrimônio foi construído com base na ideia de universalidade de direito e, portanto, que essa foi a definição de patrimônio que o constituinte originário considerou quando decidiu por outorgar a União Federal a competência impositiva para tributação da 'renda e proventos de qualquer natureza'.

Sobre o tema, SILVIO RODRIGUES ensina que:

O patrimônio é formado pelo conjunto de relações ativas e passivas e esse vínculo entre os direitos e as obrigações do titular, constituído por força da lei, infunde ao patrimônio o caráter de universalidade de direitos (Sylvio Marcondes, ob. cit., n, 79). O patrimônio de um indivíduo é representado pelo acervo de seus bens, conversíveis em dinheiro. Há, visceralmente ligada à noção de patrimônio, a ideia de um valor econômico suscetível a ser cambiado, de ser convertido em pecúnia. (...) o patrimônio é composto por todo o ativo e todo o passivo do indivíduo. De modo que se pode encontrar pessoa que tenha um patrimônio negativo, como é o caso do insolvente. (...) Isto é, o termo patrimônio se pode empregar corretamente para indicar, seja a soma do ativo (patrimônio bruto), seja o conjunto do ativo com a dedução do passivo que o grava (patrimônio líquido). (RODRIGUES, Sylvio. **Direito Civil – Parte Geral**. ed. São Paulo: Max Limonad, p. 121.122.)

Para um maior aprofundamento no tema, nos valem da lúcida e rica doutrina de PONTES DE MIRANDA⁵⁶⁷, referenciado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA como autor 'sempre atual', que poeticamente assemelha a figura do patrimônio a uma sombra, que figuraria como a projeção da esfera jurídica ligada a uma dada pessoa, descontada dos direitos que não possuem cunho econômico.

Esses últimos, nos quais figuram, por exemplo, os direitos da personalidade (ex. liberdade, privacidade, etc), apesar de integrarem o complexo de relações jurídicas da pessoa humana, em razão de não poderem ser cambiados, não são considerados integrantes do patrimônio, muito embora se deva levar em conta que, uma vez lesados, podem vir a ser indenizados por meio de pagamentos em dinheiro.

Seguindo nos escólios desse grande mestre alagoano, observa-se que o patrimônio é composto exclusivamente por direitos, o que significa que bens, em si considerados, não fazem parte do patrimônio. Ou seja, uma casa, apartamento,

⁵⁶⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado. V5**. 2.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1966, p. 373 e seguintes.

carro, máquinas, em si considerados, não fazem parte do patrimônio do indivíduo que os detém. O que integra o aludido patrimônio são, tão somente, os direitos acerca desses bens, que podem ser reais (ex. propriedade), obrigacionais (ex. locação) ou de qualquer outra natureza.

Tomemos como exemplo uma dada aeronave que é alvo de um contrato de arrendamento. Digamos que a pessoa jurídica A seja a proprietária e que a pessoa jurídica B seja a arrendatária. Para fins do Direito, que, como já explicado, constitui sua própria realidade, a aeronave, em si considerada, não está compreendida no patrimônio de nenhuma das pessoas jurídicas acima indicadas.

No patrimônio de “A” está inserido o direito de propriedade sobre a aeronave, bem como o direito obrigacional a percepção dos frutos decorrentes do contrato de arrendamento firmado “B”.

Já no patrimônio de “B” está inserido o direito de usar e, a depender dos termos do arrendamento, de gozar da aeronave, bem como a obrigação de pagar a “A” o valor do arrendamento pactuado.

Nesses moldes PONTES DE MIRANDA indica que:

“A noção de patrimônio é interior ao mundo jurídico, já no plano da eficácia dos fatos jurídicos. Por isso mesmo, a) o que, nas relações inter-humanas, é bem da vida, talvez de grande valor, porém não está colorido pela eficácia jurídica (o ser filho de grande homem do país, o ser gentil-homem, o ter boas amizades, o conhecer pedras preciosas, o ter profundo conhecimento de alguma ciência, o passado político, a fama de honrado), não entra no patrimônio; nem nele entra b) o que, embora colorido pela eficácia jurídica e, pois, direito, pretensão, ação, ou exceção, é pessoal, e não patrimonial.” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. V5. 2.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1966, p. 375.)

Com a publicação, em 2002, do então chamado ‘novo Código Civil’, houve dissenso doutrinário acerca da existência de mutação no conceito de patrimônio, muito embora, a nosso ver, a formulação empregada pelo legislador⁵⁶⁸ em nada tenha se distanciado da doutrina clássica que se formou a partir do velho Código Civil.

⁵⁶⁸ No Novo Código Civil o conceito de patrimônio passou a ser expresso da seguinte forma: “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

Nesse contexto, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA sintetiza que:

(...) para a lei civil (e, por consequência, para o Direito tributário), o patrimônio é (. ..) um bem universal instituído pelo direito, composto por uma multidão de direitos referentes à bens físicos, outros direitos relativos a bens imateriais, obrigações pendentes de cumprimento, enfim, direitos e deveres de toda ordem, sempre com expressão econômica, os quais não teriam qualquer associação natural entre si, mas que passam a ter uma adesão ideal porque agrupados segundo uma norma jurídica e em razão de um mesmo sujeito de direito, que é o titular e o devedor de cada um desses componentes (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 70-72.

Uma vez fixado o conceito de patrimônio presente na codificação civil, fruto da evolução histórica do Direito privado e da dogmática jurídica, nos resta a indagação: é esse o único conceito de que se pode extrair do Direito privado?

A resposta, como explicamos anteriormente, tende a ser negativa. Isso significa dizer que qualquer proposição normativa constante do ordenamento jurídico que fizer alusão, direta ou indireta, à ideia 'patrimônio' deve ser entendida como uma referência ao conceito de 'patrimônio' do Direito civil, que é a concepção clássica utilizada pelos juristas e pela jurisprudência quando afirmam que o patrimônio se traduz em uma universalidade de direitos.

Para alguns juristas, como MARIZ DE OLIVEIRA, a própria lei comercial, em sua redação original, havia incorporado o conceito civil, reforçando a noção de unicidade conceitual:

Na lei n.º 6.404, encontramos reflexos equivalentes da definição de patrimônio dada pela lei civil, nas suas disposições relativas ao balanço patrimonial (art. 178 e seguintes), onde são arrolados, no ativo, todos os direitos da pessoa e, no passivo, todas as suas obrigações, sendo que a diferença matemática entre os dois grupos é denominada apropriadamente de patrimônio líquido (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 70-74.).⁵⁶⁹

⁵⁶⁹ Ainda sobre o tema, MARIZ assinala que "(...) embora o conceito contábil seja substancialmente igual ao jurídico, há situações em que os contabilistas adotam uma postura diferente, porque levam em conta situações ou considerações econômicas que devam entrar na demonstração patrimonial por razões gerenciais, ou de informação ao público, ou ainda por exigências do mercado de capitais ou outras razões negociais, inclusive, muitas vezes tendo que seguir exigências de órgãos regulatórios" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008 p. 1021.)

Essa posição, todavia, não é absoluta, eis que, como já demonstrado, os cânones hermenêuticos decorrentes da totalidade do ordenamento jurídico também não o são.

Isso implica dizer que se o conceito de patrimônio do Direito civil, tido aqui como o conceito geral – visto que encampa a definição historicamente aceita pelos juristas e pela jurisprudência, pode ser afastado. Esse ‘afastamento’, ou seja, a criação de outra significação para esse mesmo vocábulo dentro do ordenamento jurídico, pode decorrer:

- (i) do conceito civil não ser compatível com uma norma ou grupamento normativo, do qual se possa extrair uma significação distinta do vocábulo ‘patrimônio’; ou
- (ii) de uma definição legal expressa, prevista em legislação especial, aqui entendida como aquela voltada para aplicação em um campo limitado de condutas intersubjetivas.

Ao nos debruçarmos sobre a ‘nova contabilidade’, tema abordado no item 6.2.2, temos um clássico exemplo da primeira hipótese acima listada, ou seja, o conceito geral de patrimônio, entendido como universalidade de direitos, não se mostra compatível com a estrutura conceitual a partir da qual a ‘nova contabilidade’ constrói o balanço patrimonial e apura o lucro líquido contábil a que se refere o artigo 191 da Lei n.º 6.404 de 1976⁵⁷⁰.

Um exemplo claro pode ser encontrado na definição de ativos, passivos e patrimônio líquido que passou a ser adotada pelo Direito contábil a partir da internalização do CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro no ordenamento jurídico, as quais não guardam compatibilidade com as definições de ativos, passivos e patrimônio líquido que se extraem a partir do conceito civil de patrimônio.

⁵⁷⁰ Também cabe notar que o artigo 176 da Lei das S.A. deixa claro que o objetivo das demonstrações financeiras, elaboradas de acordo com o Direito contábil, busca identificar e mensurar o ‘patrimônio’ das entidades: “Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício(...)”. Logo, em sendo as regras e critérios empregadas para empreender tal identificação e mensuração do ‘patrimônio comercial’ incompatíveis com o conceito civil de ‘patrimônio’, resta claro que o vocábulo ‘patrimônio’ passou a ser empregado na Lei n.º 6.404, em especial após as alterações promovidas pelo Lei n.º 11.638/07, com uma significação distinta daquela com a qual o direito civil se utiliza desse mesmo termo.

Isso porque a nova contabilidade declaradamente ignora a natureza jurídica dos fatos sempre que essa é de alguma forma incompatível com a leitura que se faz dos mesmos a partir de uma perspectiva econômica, ou seja, sempre que a natureza jurídica é contraditada pela essência econômica dos fatos.

Constatando essa realidade, SCHOUERI afirma que o Direito privado, que engloba tanto o direito civil quanto o Direito contábil e comercial, emprega o vocábulo patrimônio com mais de uma acepção:

Observa-se, dentro do próprio Direito Privado, mais de uma acepção para o termo 'patrimônio', já que para além do conceito civil, também há aquele adotado pela legislação societária. As novas regras contábeis inseridas pela Lei n.º 11.638/07, que serão discutidas adiante, passaram a entender o patrimônio da empresa sob uma perspectiva eminentemente econômica, e não mais civil, como forma de adaptação das demonstrações contábeis brasileiras aos padrões contábeis internacionais. Se o próprio Direito Privado possui mais de uma definição de patrimônio, por que o legislador tributário não poderia adotar um conceito diverso daquele expresso no Direito Civil? (SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a econômica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. Vol 1. São Paulo: Dialética, 2010, p. 250.)

Partindo dessa constatação, SCHOUERI indica que o legislador complementar, ao prever a hipótese de 'disponibilidade econômica' no caput do artigo 43 do Código Tributário Nacional, "pode ter buscado fazer referência a um sentido econômico de patrimônio, independentemente da existência de um título jurídico. A possibilidade de usar e fruir de um bem, assim, seria indicativo de disponibilidade econômica e revelaria, desta forma, a existência de um acréscimo patrimonial passível de tributação pelo imposto de renda"⁵⁷¹.

Ainda na construção de seu raciocínio, SCHOUERI destaca que a aplicação dessa 'visão econômica' na formação da base sobre a qual se apura o imposto sobre a renda deve observar alguns limites, dentre os quais:

- (i) os contornos daquilo que designou de 'conceito econômico de renda';

⁵⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a econômica**. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. Vol 1. São Paulo: Dialética, 2010, p. 251.

- (ii) os princípios previstos na Constituição, que têm um papel informador daquilo que se pode entender como ‘renda’;
- (iii) a necessidade de clareza na norma que determina quais os acréscimos patrimoniais devem ser tributados – se civis ou econômicos, em atenção ao princípio; da legalidade;
- (iv) os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que figuram como limites para a soluções que visem a ‘praticabilidade’⁵⁷².

Com posicionamento diametralmente oposto, JOÃO FRANCISCO BIANCO⁵⁷³, após defender que para fins jurídicos o patrimônio consiste, invariavelmente, em uma universalidade de direitos, sustentar que a aquisição de disponibilidade de renda a que se refere o artigo 43 do Código Tributário Nacional deve ser entendida, necessariamente, como “a aquisição de direito à renda”.

Desse modo, como a forma pela qual direitos são definitivamente incorporados ao patrimônio é definida pela legislação civil⁵⁷⁴, apenas se haveria de falar em acréscimo patrimonial, traço indissociável do conceito de renda para fins tributários, quando um novo direito viesse a ser acrescido a universalidade de direitos de um dado contribuinte, acréscimo esse que se dá, como dito, nos termos da própria lei civil.

É exatamente essa a linha adotada por MARIZ DE OLIVEIRA, que constrói o sentido do artigo 43 do Código Tributário Nacional a partir do influxo normativo da Constituição Federal, que prevê o princípio da universalidade como informador do imposto sobre a renda, lido de forma conjunta com o conceito histórico de patrimônio, que é encampado pela legislação civil.

⁵⁷² *Ibid.* 252-253.

⁵⁷³ BIANCO, João Francisco. **Aparência Econômica e Natureza Jurídica**. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. Vol 1. São Paulo: Dialética, 2010, p. 180..

⁵⁷⁴ Patrimônio é conceito definido pelo Direito privado. Trata-se de uma universalidade de direitos, constituída pelo complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico, conforme dispõe o artigo 91 do Código Civil de 2002. Patrimônio é, portanto, um conjunto de direitos e obrigações. Patrimônio líquido é o resultado da soma algébrica dos direitos e das obrigações da pessoa jurídica.

(...) Ora, adquirir direito é conceito de Direito privado. Considera-se adquirido o direito quando definitivamente incorporado ao patrimônio de seu titular, quando não mais estiver pendente de condição suspensiva (artigo 125 do Código Civil), quando não for direito eventual (art. 130), ainda que sujeito a termo (artigo 131).

(...) Em outras palavras, sendo o patrimônio uma universalidade de direitos, haverá a ocorrência do fato gerador do imposto sempre que um novo direito for acrescido ao patrimônio do contribuinte.”. (BIANCO, João Francisco. **Aparência econômica e natureza jurídica**. In. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Editora Dialética, 2010, pp. 180.)

No caso do patrimônio, por força do artigo 91 do Código Civil, sua homogeneidade é constante e inalterável, de tal sorte que, sendo constituído apenas por relações jurídicas que atribuem ao seu titular direitos e obrigações com conteúdo econômico, qualquer mudança nele, para mais ou para menos, somente pode ocorrer através de novas relações jurídicas que acrescentem a ele novos direitos ou novas obrigações com conteúdo econômico, ou pela extinção de relações anteriores (...) (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 74)

Tal posição, como destaca BIANCO, encontra suporte na interpretação historicamente empregada pela própria Receita Federal⁵⁷⁵, e implica conclusão da ilicitude de se pretender que os lançamentos contábeis realizados com base na 'nova contabilidade', em especial quando decorrem de uma requalificação de negócios praticados pelos contribuintes em razão do predicado contábil de 'essência econômica sobre a forma jurídica', possam afetar diretamente a base de cálculo do imposto sobre a renda⁵⁷⁶.

Adicionando-se a esse racional a impossibilidade de atos praticados pelo CPC, ainda que incorporados ao ordenamento jurídico por força de deliberação da CVM, terem o condão de alterar a base de cálculo do imposto sobre a renda, uma vez que isso implicaria em patente desrespeito ao princípio da legalidade, BIANCO é firme ao concluir pela necessidade de neutralização dos reflexos da nova contabilidade para fins tributários.

7.3. NEUTRALIZAÇÃO DA NOVA CONTABILIDADE NA APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: OPÇÃO LEGISLATIVA OU IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL.

Nos filiamos a corrente doutrinária capitaneada, em dias atuais, por ROBERTO QUIROGA, HUMBERTO ÁVILA e PAULO AYRES BARRETO, segundo a qual da norma de outorga de competência impositiva tributária presente no artigo

⁵⁷⁵ Vide item 4.3 do Parecer Normativo 58, de 1 de setembro de 1977 - Coordenação do Sistema de Tributação: "4.3- Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa."

⁵⁷⁶ BIANCO, João Francisco. **Aparência econômica e natureza jurídica**. In. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. Vol. 1. São Paulo: Editora Dialética, 2010, pp. 184..

153, III, da Constituição Federal se infere o conceito constitucional de renda, o qual compreende em seus traços essenciais a existência de acréscimo patrimonial, verificado em um dado lapso temporal.

Essa posição, embora não encontre aceitação pacífica no Supremo Tribunal Federal, está em linha com a posição majoritária que vem sendo manifestada pela corte, ao menos no que se refere ao limite do conteúdo semântico dessa competência: a existência de acréscimo patrimonial.

Diante desse quadro, e considerando: (i) as didáticas disposições do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que abordamos no tópico 5.1.3; (ii) a existência de um único conceito de patrimônio no direito privado quando da promulgação da carta de 1988; e (iii) que toda a doutrina e jurisprudência reconhecia que o conceito de patrimônio era definido como a universalidade das relações jurídicas de uma determinada pessoa; entendemos que o conceito civil de patrimônio foi implicitamente incorporado pela Constituição Federal⁵⁷⁷.

Tal conclusão se vê reforçada em razão do disposto no §2º, do artigo 153, da Constituição, que prevê a universalidade como um dos princípios informadores do imposto sobre a renda, o qual, nas palavras de MARIZ, eleva o conceito de patrimônio ao *status* de 'quase princípio'⁵⁷⁸.

Com relação ao Código Tributário Federal, retomamos as considerações expostas no item 4.3.5. Apesar de impossível negar a relevância histórica dos dispositivos desse diploma na construção da estrutura conceitual que vigia a época da promulgação da Constituição Federal, não é lícito se interpretar a Carta Magna com base em um diploma que dela extrai seu fundamento de validade, como bem observado por GERALDO ATALIBA.

Não se pode estudar o sistema constitucional tributário pelo Código Tributário Nacional. É um vício, um defeito, que todos temos, pretender estudar o sistema tributário nacional brasileiro pelo Código Tributário Nacional. Há vários livros, artigos, pareceres, sentenças, que tratam do sistema tributário brasileiro, onde o critério de referência que se toma é o Código Tributário Nacional, o que é um desperdício, um absurdo, uma falta de lógica, uma

⁵⁷⁷ Ressaltamos aqui as palavras do Ministro DIAS TOFFOLI: "A postura deste Supremo Tribunal Federal - em que pesem as reiteradas tentativas no sentido de expandir, via lei ordinária, o conteúdo e o alcance de conceitos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competências legislativas - é a de que se deve preservar o sentido empregado no sistema de Direito positivo ao tempo da outorga constitucional." (STF, Tribunal Pleno, RE 559.937/RS, Publicado no DJe de 17-10-2013.)

⁵⁷⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 38-40.

indisciplina mental. (...) Como, então, estudar a Constituição por meio de uma lei que pode obedecê-la, mas que pode não tê-la obedecido? Como encontrar um critério, na lei menor para estudar a lei maior? (...) A Constituição nós interpretamos com os critérios constitucionais, conhecendo os princípios constitucionais e fazendo a exegese das normas constitucionais. (...) Que quer dizer isso? Quer dizer que não podemos aplicar critérios e normas de direito civil, de direito comercial etc, na solução de uma questão tributária. (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário*, p. 18-19. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et. al. **Interpretação no Direito tributário**. São Paulo, Saraiva, Educ. 1975. Apud VELLOSO, Andrei Pitten. 2005)

Assim sendo, uma vez definidos os contornos da norma constitucional que autoriza a União Federal a tributar 'renda e proventos de qualquer natureza', limites implícitos que se traduzem na necessidade de existência de acréscimo a universalidade das relações jurídicas economicamente apreciáveis de uma dada pessoa, tais limites funcionam como critérios informadores das normas infraconstitucionais, dentre as quais, o próprio Código Tributário Nacional.

Logo, e voltando ao tema central dessa pesquisa, constatamos a existência de intertextualidade entre o Direito tributário e o Direito civil, na medida em que o primeiro extrai do último uma série de conceitos e institutos a serem utilizados na formação de sentido de suas próprias normas.

Simultaneamente, buscamos demonstrar as diversas ligações entre o Direito tributário e o Direito contábil, bem como a interdisciplinaridade imposta pelo próprio texto legal entre esse último e a Ciência Contábil internacional, a qual, por sua vez, adota a regra '*accounting follow economics*', verificando-se então um segundo nível de interdisciplinaridade, na medida em que a Ciência Econômica influencia o processo de construção da Ciência Contábil.

Diante desse quadro de interpenetrações normativas e científicas, demonstramos que a Ciência Econômica exerce influência na Ciência Contábil, que, por sua vez, orienta a construção de sentido das normas de Direito contábil, uma vez que tais normas, em razão de postulado legal expresso no parágrafo 5º, do artigo 177, da Lei das S.A., devem ser interpretadas visando a convergência com os 'padrões internacionais de contabilidade'

Tal influência é filtrada em razão dos limites semânticos das próprias normas de Direito contábil, normas essas que, em decorrência da forma pela qual o legislador ordinário brasileiro optou por construir o complexo normativo do qual

deriva a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, figuram como ponto de partida para a apuração do aludido imposto.

Em razão do distanciamento do sistema conceitual, dos métodos, critérios e princípios empregados pela ciência e pelo Direito contábil para fins de reconhecimento e mensuração dos fatos econômicos, bem como do primado da 'substância econômica' sobre a natureza jurídica para fins contábeis, temos que o resultado e o patrimônio identificado e quantificado por meio desse subsistema normativo (Direito contábil) não mais guarda sintonia com o conceito de patrimônio estabelecido pela legislação civil, ou seja, não mais retrata a universalidade de direitos das entidades.

Nesse diapasão, tendo por base os limites implícitos derivados da norma de outorga de competência impositiva tributária que autoriza a União a tributar a renda das pessoas jurídicas, bem como a opção realizada pelo legislador infraconstitucional de vincular a apuração da base imponible do imposto sobre a renda ao lucro contábil, a neutralização dos efeitos da 'nova contabilidade' desponta como exigência constitucional, não podendo, em nenhuma hipótese, ser confundida com uma mera opção legislativa.

Daí então, concluímos que os requisitos legalmente previstos para tais neutralizações, como, por exemplo, é o caso das subcontas na lei n.º 12.973/14, não podem ser vistos como óbices formais para o ajustamento da base de cálculo do imposto sobre a renda. Como bem observado por ELIDIE BIFANO:

A ausência de subconta sempre pode ser suprida por prova alternativa que evidencie que nenhuma riqueza se obteve com isso e, mais, que o fruto da aplicação da metodologia não foi distribuído e nem beneficiou os sócios e a sociedade, servindo apenas para suportar a decisão do investidor (BIFANO, Elidie Palma. A incidência do Imposto sobre a Renda sob o Regime Introduzido pela Lei n.º 12.973/14. In: ROCHA, Sergio Andre (coord). **Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A** – Vol. IV. Quartier Latin, São Paulo, 2015, p. 165)⁵⁷⁹

⁵⁷⁹ Ainda sobre o tema, a jurista assevera que: "(...) A neutralidade não se assemelha a um benefício fiscal ou a um incentivo para cujo usufruto exigem-se certos comportamentos. É certo que a adoção da subconta, com todos os prejuízos que ela traz a pureza contábil do balanço, é um facilitador para o contribuinte e para o Fisco. Entretanto, se a subconta não for observada, há outros meios de prova de que dispõe o contribuinte, inclusive a própria contabilidade nas hipóteses em que veda o trânsito de alguns desses ajustes por conta de resultado, portanto, sem qualquer reflexo para fins de tributação pelo Imposto sobre a Renda." BIFANO, Elidie Palma. A incidência do Imposto sobre a Renda sob o Regime Introduzido pela Lei n.º 12.973/14. In: ROCHA, Sergio Andre (coord). **Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A** – Vol. IV. Quartier Latin, São Paulo, 2015, p. 166.

Entendemos, por essas razões, não assistir razão a SCHOUERI quando o mesmo afirma ser possível uma releitura da dimensão semântica do artigo 43 do Código Tributário Nacional e, em especial, da previsão de disponibilidade econômica como elemento chave para determinar a possível tributação de acréscimos a um patrimônio econômico, cujo conteúdo seria então construído a partir da nova contabilidade, respeitados apenas os limites com relação a necessidade de disponibilidade da renda.

Outrossim, as requalificações realizadas, em razão do princípio do *'accounting follow economics'* para fins de elaboração das demonstrações financeiras, na medida em que desconsiderem a natureza jurídica dos negócios praticados pelos contribuintes, não podem ser tomadas em conta para fins de definição da incidência de tributos, ou mesmo da apuração de sua base de cálculo.

Isso não significa dizer que tais requalificações, necessariamente, impliquem em modificações na determinação da quantia de imposto a ser recolhida pelos contribuintes, uma vez que podem simplesmente alterar a forma pela qual uma despesa dedutível ou receita tributável é classificada, mas apenas que na hipótese de produzirem tais efeitos, esses devem ser neutralizados⁵⁸⁰.

Já as modificações com relação a forma de valoração dos ativos, que tende a se afastar da metodologia do custo histórico, também devem ser neutralizadas, na medida em que reflitam variações verificadas apenas no patrimônio econômico, que não representem acréscimo disponível ao patrimônio civil.

Não será sempre esse o caso, como se pode observar com relação as diretrizes contábeis que versam sobre as taxas de depreciação e amortização de ativo, as quais devem se vincular a vida útil esperada para o bem. Aqui temos um exemplo no qual as novas regras contábeis não apresentam divergência impossível

⁵⁸⁰ Como bem observado por Sérgio Andre Rocha, que, apesar de enxergar a norma constitucional que outorga competência a União Federal para instituir o imposto sobre a renda como uma formulação tipológica, admite que, em razão do disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, as leis ordinárias que versem acerca do imposto sobre a renda precisam observar a existência de acréscimo patrimonial disponível: "(...) Portanto, há um limite intrínseco e de origem constitucional à aplicação da contabilidade segundo os IFRS à apuração do Imposto de renda. Requalificações somente podem ser consideradas no cálculo do lucro real se representarem fatos –acrécimo ou fato-decrécimo que equivalham à renda disponível, enquanto avaliações de ativos e passivos só podem compor o lucro real se representarem renda realizada." ROCHA, Sergio Andre. **Questões fundamentais do Imposto de Renda após a Lei n.º 12.973/14**. ROCHA Sergio Andre (coord). Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. IV. Quartier Latin, São Paulo, 2015, p. 593-594

de ser compaginada com os limites intrínsecos da competência da União para tributação da renda⁵⁸¹.

O mesmo não pode se dizer, por exemplo, das regras contábeis que visam a mensuração do valor dos ativos biológicos, que podem ser encontradas no Pronunciamento n.º 29 do Comitê de Pronunciamentos contábeis⁵⁸².

Tais normas, cogente para fins do Direito contábil, determinam a necessidade periódicas avaliações dos ativos biológicos a valor justo⁵⁸³, sendo as diferenças encontradas com relação ao valor anteriormente contabilizado lançadas no resultado do exercício no qual cada nova avaliação a valor justo é realizada.

Nesse caso, tendo em vista que tais variações patrimoniais existem apenas em uma perspectiva exclusivamente econômica, temos que os efeitos produzidos pelas avaliações a valor justo, procedidas para fins do Direito contábil, devem obrigatoriamente ser neutralizadas quando da determinação da base de cálculo do

⁵⁸¹ Versando sobre as problemáticas conclusões expostas no Parecer PGFN/CAT 202/2013, PAULO AYRES BARRETO E CAIO AUGUSTO TAKANO, após reconhecerem a histórica ausência de identidade entre o lucro societário e o lucro real, nos ensinam que: "(...) O segundo problema decorre da fundamentação de suas conclusões, conferindo ao "Princípio da Neutralidade Tributária" um alcance que ele verdadeiramente não possui. Se, por um lado, a neutralidade dos novos métodos e critérios contábeis foi a opção adotada pelo legislador do RTT, essa neutralidade não é necessidade absoluta do sistema jurídico tributário, que apenas exige a neutralização de efeitos dos critérios contábeis quando sua utilização para medição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL importe em tributação desbordante dos limites constitucionais e legais." (BARRETO, Paulo Ayres. TAKANO, Caio Augusto. Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei n.º 12.973/14. In.: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. V. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p. 366).

⁵⁸² Incorporado ao ordenamento jurídico por força da CVM - Deliberação nº 596/09, da Norma Brasileira de Contabilidade TG 29 (R1), publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Resolução Normativa ANEL n.º 605/09.

⁵⁸³ Sobre o tema, destacamos os seguintes itens do CPC 29:

"8. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento com significados específicos: (...)

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (...)

51. O valor justo, menos a despesa de venda de um ativo biológico pode se alterar devido a mudanças físicas e também de preços no mercado. Divulgações separadas são úteis para avaliar o desempenho do período corrente e para projeções futuras, particularmente quando há um ciclo de produção que compreende período superior a um ano. Em tais casos, a entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente às mudanças físicas e de preços no mercado. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é menor que um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais).

52. A transformação biológica resulta em várias mudanças físicas – crescimento, degeneração, produção e procriação, podendo cada uma delas ser observada e mensurada. Cada uma dessas mudanças físicas tem relação direta com os benefícios econômicos futuros. A mudança no valor justo de ativo biológico devido à colheita também é uma mudança física."

imposto sobre a renda, uma vez que não representam variações no patrimônio civil das pessoas jurídicas⁵⁸⁴.

Concluimos, portanto, que foi bem o legislador ordinário na medida em que se esforçou para manter a base de cálculo do imposto sobre a renda alheia as alterações promovidas pela nova contabilidade na apuração do lucro líquido⁵⁸⁵, em grande medida atentando-se para a impossibilidade de tributação de mutações verificadas tão somente no jurídico-contábil das entidades, que representa uma visão econômica acerca da capacidade destas de gerarem fluxos de caixa futuros.

Ademais, por todo o exposto, acreditamos ter se mantido inalterado o paradigma do conceito de renda tributável, tal como construído pela doutrina majoritária e tal como entendido nos precedentes do Supremo Tribunal Federal, ou seja, representado pela existência de acréscimo disponível ao patrimônio civil, entendido como uma universalidade de direitos.

⁵⁸⁴ Sobre o tema, Sérgio André Rocha assinala que: "(...) considerando novamente os dois principais pontos de potencial conflito entre a "nova contabilidade" e a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, quais sejam, as requalificações e as mensurações realizadas pelo IFRS, é possível concluir que as primeiras podem ser compatíveis com a materialidade do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, desde que passem a integrar a legislação tributária e consistam em fatos-acréscimo e fatos-decrécimo denotativos de capacidade contributiva. A seu turno, no que tange às avaliações que correspondem ao valor justo ou ao valor presente de eventos futuros, enquanto não refletirem renda realizada, considerada como acréscimo definitivamente incorporado ao patrimônio da empresa, não é possível que as mesmas sejam computadas na apuração do lucro real." (ROCHA, Sergio Andre. Questões fundamentais do Imposto de Renda após a Lei n.º 12.973/14. ROCHA Sergio Andre (coord). Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. IV. Quartier Latin, São Paulo, 2015, p. 593-594),

⁵⁸⁵ Como exemplos desse esforço, podemos listar o artigo 1º da Lei n.º 11.638/07, que incluiu o §7º no artigo 177 da Lei das S.A.:

"§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários."

No mesmo sentido procedeu, em 2009, por meio do artigo 15 Lei n.º 11.941, quando buscou a instauração de um regime tributário de transição, que dispunha

"Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei."

Também em 2014, por força do disposto no artigo 58 da Lei n.º 12.973, no qual, após o oferecimento de mecanismos para neutralização dos principais pontos de choque derivados da nova contabilidade, tais como os ajustes a valor presente e a valor justo, testes de recuperabilidade, ganhos em compras vantajosas, etc, dispões que:

"Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais."

7.4. NOVOS HORIZONTES

Como se pode observar, a principal razão para o afastamento da proposta apresentada por SCHOUERI foi lastreada nos limites implícitos derivados da própria Constituição Federal, limites esses cujas bases foram sedimentadas ao longo dessa pesquisa.

Ocorre que a conclusão acima oferecida não é passível de ser plenamente conciliada com a realidade experimentada pelos contribuintes brasileiros no dia a dia da vida das empresas.

Essa incongruência relativa deriva da impossibilidade, tal como exploramos no item 6.3, da plena e total neutralização dos efeitos da nova contabilidade⁵⁸⁶. Até hoje, por exemplo, não se tem notícia de muitas empresas que tenham questionado judicialmente a necessidade de apurar ganho de capital na alienação de investimentos, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, considerando, como custo de aquisição, o valor do investimento registrado na contabilidade.

Diante dessa conjuntura, uma pergunta se faz necessária: está a sociedade brasileira, cuja evolução econômica levou o Direito, comercial e contábil, a buscar novos paradigmas⁵⁸⁷, perenemente vinculada a uma sistemática de tributação da renda que é incapaz de acompanhar tal evolução?

Considerando que o Direito tributário brasileiro teve suas raízes historicamente içadas ao plano constitucional, a resposta para essa indagação tende a residir nos limites a mutação das normas constitucionais e, nesse caso concreto, nos controversos contornos da tese da possibilidade de mutação tácita das normas de outorga de competência impositiva tributária, tema que, por não fazer parte do objeto da presente pesquisa, não será aqui abordado em profundidade.

⁵⁸⁶ Sobre o tema, versando sobre os limites semânticos do artigo 58 da Lei n.º 12.973/14: “É preciso ter cuidado para interpretar a abrangência dessa norma. Ao mencionar que os “atos administrativos emitidos com base na lei comercial” não terão “implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”, o legislador parece vincular a neutralidade aos efeitos diretos, que realmente impactem a apuração da base de cálculo dos tributos em questão. Os efeitos ‘indiretos’ devem ser mantidos, do contrário, o dispositivo em questão reacenderia a já encerrada discussão acerca da existência de duas contabilidades. Um bom exemplo de efeito indireto é o caso dos dividendos, que muito embora tenham a sua base afetada pelas novas práticas contábeis, não causam impacto direto na apuração de tributos.” (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis aos Padrões Internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 81.)

⁵⁸⁷ Ou, como exploramos nos tópicos 2.2.5 e 2.2.6., novos níveis homeostáticos,

Nos limitamos, portanto, a indicar que ainda na hipótese de uma mutação constitucional que implique na modificação dos contornos da competência da União para tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, tal mutação há de se manter compatível com os demais mandamentos que se extraem do Subsistema Constitucional Tributário, dentre os quais destacamos a regência da lógica de previsibilidade e calculabilidade, o mandamento da legalidade e a observância da capacidade contributiva, traduzida na necessidade de atualidade e disponibilidade da renda a ser tributada.

8. CONCLUSÃO

1. O Direito Positivo é composto exclusivamente por textos que encontram fundamento comum na Constituição da República. Tais textos são dotados da aptidão de criar uma realidade própria, operacionalizada a partir de proposições normativas e não normativas que originam as normas jurídicas, sendo a intertextualidade entre seus diversos dispositivos e diplomas um traço marcante da experiência jurídica.

2. Tanto o Direito Positivo como a Ciência do Direito se traduzem em fenômenos culturais que mantêm necessárias relações com os demais campos do saber e com a experiência humana. Por essa razão, estes devem ser entendidos como apenas uma das múltiplas dimensões que são próprias da vida em sociedade.

3. Essa visão holística do Direito Positivo não é incompatível com a observação de que este possui programa próprio, cujo sentido deve ser formado visando atribuir coerência sistêmica a cada um de seus elementos operativos, ou seja, a cada uma das normas jurídicas que o compõem.

4. Dada a coerência lógico-formal e também axiológica que se espera do sistema jurídico, a autorreferibilidade entre seus elementos exsurge como importante norte hermenêutico, derivado da inexorável intertextualidade do Direito.

5. Essa autorreferibilidade não é absoluta. Existem também heterorreferências, as quais qualificamos como reenvios externos que podem dar ensejo a processos sobrecomunicativos, nos quais uma parcela do Direito Positivo tem seu sentido formado a partir de referências a outros sistemas normativos ou mesmo a outros saberes, tais como aqueles que são objeto das Ciências Econômica e Contábil.

6. Quando os intérpretes e aplicadores do Direito lastreiam a construção de sentido das normas jurídicas de cunho tributário em outros campos do saber, a eles cabe o ônus de comprovar a existência de reenvios externos, diretos ou indiretos, que justifiquem tal influxo científico.

7. Os reenvios externos, apesar de em alguns casos serem necessários para garantir uma melhor compatibilização da dimensão jurídica da vida social com outras que lhe tangenciam, devem ser entendidos e conformados de acordo com os moldes normativos com os quais tenham sido empregados pelo Direito Positivo,

considerando não apenas a norma em si, mas também o contexto sistêmico no qual a mesma está inserida.

8. A intertextualidade verificada entre o Direito tributário e o Direito privado não é irrestrita, muito embora tenha alcance significativo na medida em que os conceitos institutos e formas desse último oferecem os elementos operativos da vida civil, regrando os negócios e as situações jurídicas que usualmente são alvo das normas de cunho tributário. Outrossim, as relações normativas e conceituais existentes entre esses dois ramos didaticamente autônomos do Direito devem ser enxergadas de forma sistêmica, tomando-se em conta a hierarquia e a especialidade das normas envolvidas, fatores que limitam e conformam a extensão desses engastes normativos.

9. Existe intertextualidade entre o Direito tributário e o Direito contábil na proporção em que o primeiro por vezes vincula suas normas, em especial as relativas a tributação da renda, em figuras, conceitos e categorias cujos sentidos são definidos por intermédio do segundo.

10. Essa intertextualidade, que pode ser presumida em razão do dogma hermenêutico da totalidade do ordenamento jurídico, não é absoluta, apenas figurando como elemento que aloca o ônus argumentativo ao intérprete que pretender uma diferenciação entre a significação atribuída a um dado termo ou conceito na seara tributária e aquela verificada no campo contábil. Tal diferenciação pode tanto ser lastreada: (i) em disposições legais que encerram juízos categóricos que expressamente atribuem distintas significações a um dado termo (critérios de especialidade); (ii) quanto em justificativas de ordem sistêmica, teleológica ou histórica.

11. Existe interdisciplinaridade entre o Direito contábil e a Ciência Contábil na proporção que essa última influencia a construção semântica das proposições veiculadas nas normas de contabilidade positivadas no ordenamento jurídico brasileiro.

12. Também há interdisciplinaridade entre a Ciência Contábil e a Ciência Econômica, uma vez que um dos princípios informadores da primeira é aquele segundo o qual *accounting follow economics*, que encerra a ideia de que a Ciência Contábil busca traduzir os fenômenos econômicos da forma mais fidedigna possível, sendo certo, contudo, que a nunca será possível uma perfeita tradução

dos conhecimentos de ordem não normativa, colhidos na Ciência Econômica, para as normas estabelecidas na seara contábil.

13. Ao considerarmos o percurso completo de formação de sentido das normas tributárias, em especial daquelas referentes a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, temos que entre o Direito tributário e o Direito contábil existe intertextualidade e que entre o Direito (tributário) e a Ciência Contábil existe uma interdisciplinaridade de segundo nível, que decorre da influência que essa última [Ciência Contábil] tem na concreção de sentido das categorias jurídicas do Direito contábil, que são referenciadas por normas de reenvio positivadas em matéria tributária.

14. Existe interdisciplinaridade de terceiro nível entre as normas de Direito (tributário) e a Ciência Econômica, a qual tem importante papel no processo de construção de sentido dos postulados da Ciência Contábil, com a qual o Direito (tributário) mantém uma relação de interdisciplinaridade de segundo nível.

15. As múltiplas conexões normativas entre diferentes ramos do Direito e também os vínculos existentes entre as distintas áreas do saber que confluem, direta ou indiretamente, para a formação de sentido das normas tributárias demandam que o jurista leve em consideração não apenas variados contextos normativos, mas também os cortes epistemológicos que são próprios de cada ciência.

16. As características do Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, dentre as quais merecem destaque os limites intrínsecos das normas constitucionais de outorga de competência impositiva tributária, a tríplice dimensão do mandamento da legalidade estrita e também o princípio da isonomia, figuram como limites e parâmetros a serem observados na construção de sentido das diversas regras matrizes de incidência tributária, ditando os espaços semânticos dentro dos quais podem ser operadas normas de reenvio interno e externo.

17. Esse conjunto de características também figura como elemento institucional a ser considerado pelo hermeneuta para fins de dimensionamento de seu próprio papel, seja como agente ou como observador do sistema jurídico,

18. Quanto maior a parcela do sentido das normas tributárias que derivar de heterorreferências, ou reenvios externos, maior será a atenção que deverá ser atribuída pelo jurista aos distintos cortes epistemológicos envolvidos nos dados considerados na construção de sentido dessas normas.

19. A influência de elementos externos pode se dar em diferentes níveis, sendo que caberá ao intérprete proceder a filtragem dos dados colhidos fora do sistema jurídico, compatibilizando-os com os limites semânticos e sistêmicos dos textos positivados.

20. Um exemplo prático das conclusões até aqui apresentadas pode ser colhido no emaranhado normativo do qual deriva a base de cálculo do imposto sobre a renda, que requer múltiplas traduções, abrindo espaço para uma ampla gama de complexidades derivadas dos abismos existentes entre as linguagens próprias das distintas áreas do saber que sobre este exercem influência, merecendo destaque seguintes conexões:

- (i) A competência constitucional para instituição do imposto sobre a renda se vincula ao conceito civil de patrimônio, tido como universalidade de direito;
- (ii) As leis ordinárias que instituíram o aludido tributo tomaram como ponto de partida o lucro líquido contábil, apurado a partir das normas postas no Direito contábil;
- (iii) As leis ordinárias que regem o Direito contábil formam um sistema de concreção, cujo processo de construção de sentido é influenciado, por força de previsão legal expressa, pela Ciência Contábil internacional;
- (iv) A Ciência Contábil visa o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fenômenos sociais a partir de lentes que buscam capturar a 'realidade econômica' dos fatos, com base no princípio '*accounting follows economics*';
- (v) A Ciência Econômica, cujo objeto não é consenso entre os próprios economistas, não pode ser perfeitamente traduzida para a linguagem normativa contábil em razão do 'abismo' existente entre as linguagens próprias dessas duas áreas do saber.

21. As inovações legislativas verificadas no campo do Direito contábil, que deram lugar a positivação de um conceito contábil de patrimônio, influenciado pela leitura econômica dos eventos sociais, não podem acarretar impactos na apuração do imposto sobre a renda na medida em que reconheçam e mensurem fatos que não correspondam a acréscimos disponíveis no patrimônio civil.

9. BIBLIOGRAFIA:

ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica** – Para uma Teoria Dogmática da Norma Jurídica.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP. 2006

_____. **Economização do Direito Concorrencial e Positivismo Jurídico**. 2012. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

_____. **Sistema Constitucional Tributário - 5ª**. São Paulo: Saraiva. 2012.

_____. **Teoria Dos Princípios**. São Paulo: Malheiros. 2013.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

_____. "A Doutrina e o Direito Tributário" in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. **Regra-matriz versus Princípios**. In Direito tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin: 2009.

_____. **Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária**. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. “A Doutrina e o Direito Tributário” in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. “Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência.” In **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009)

_____. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo.” In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29.

_____. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ARAÚJO, Clarisse Von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico - Existência, Validade e Eficácia**. Saraiva. São Paulo.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BARAK, Abaron. **Purposive Interpretation in Law**. New Jersey: Princeton University Press, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. 2008. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

_____. **Contribuições: Contribuições - Regime Jurídico, Destinação e Controle**. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

_____. **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001

_____. TAKANO, Caio Augusto. Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei n.º 12.973/14. In.: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. V. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p.346-373.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação Constitucional do Conceito de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

BEVILÁQUA, Clovis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 7. ed., por Achilles Beviláqua e Isaías Beviláqua. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo, 1955.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2006.

_____. **Teoria da Norma Jurídica**. 3º ed. São Paulo: EDIPRO, 2005.

_____. **Da Estrutura à Função**. São Paulo: Manole, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Carnaval Tributário**. 2º ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BERTALANFFY, Ludwig Von. **General System Theory: Foundations, Development, Applications**. New York: George Braziller, 1969.

BORGES, Souto Maior. **Obrigação Tributária** (uma introdução metodológica). 2º ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito tributário: Superação da Dogmática. Revista Dialética de Direito tributário, nº 211, 2013.

BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord). Direito tributário: **Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Quartier Latin,

BUENO, Cassio Scarpinella. “**Suspensão de segurança em matéria tributária: limites**”. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (coord.) XI Congresso Nacional de Estudos Tributários: o direito tributário entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014

BULCÃO, Octávio Nascimento. **O Método da Equivalência Patrimonial e a tributação dos lucros auferidos no exterior**. Revista do Advogado, n. 118, dez. 2012.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O Direito na Sociedade Complexa**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial**. São Paulo: Saraiva, 2010

_____. **Interpretação do Direito e Movimentos Sociais**. São Paulo: Elsevier, 2012.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1996.

CARPA, Fritjof. **O Ponto de Mutação – A ciência, a Sociedade e a Cultura Emergente**.. Disponível em: ruipaz.pro.br/textos/pontodemutacao.pdf. Consultado em 21/05/2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito** (O Construtivismo Lógico Semântico). 2009. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Ficções Jurídicas no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Nelson. **Essência x forma na contabilidade**. In. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Org.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). Vol. 1. São Paulo: Editora Dialética, 2010,

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – Linguagem e Método**. edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008

_____. **Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da incidência**. 7ª edição rev. São Paulo: Saraiva. 2009.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5ª Ed. São Paulo: QUARTIER LATIN, 2009.

_____. (Org) **Construtivismo Lógico-Semântico**. Vol 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Curso de Direito tributário**. 18^o ed. São Paulo: Saraiva. 2007

_____. **Derivação e Positivção no Direito tributário**. Vol 1. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Derivação e Positivção no Direito tributário**. Vol 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinaridade**. Revista de Direito tributário, n. 97. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 07-17.

_____. **Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito**. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>

CARRAZZA, Roque Antônio. **Direito Constitucional Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Malheiros, 2010.

CLÉVE, Clémerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. São Paulo: Revista do Tribunais, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**, 9^a Edição, Forense, Rio de Janeiro, 2005.

_____. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária** (O Significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2013.

_____. (coord.) **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Forense: Rio de Janeiro, 2013

COOTER, Robert. ULEN, Thomas. **Law and Economics**. 6th ed. 2016. . Berkeley Law Books. Book 2.

COMPARATO, Fabio Konder. **Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro, Forense, 1977.

_____. **O Irredentismo da Nova Contabilidade e as “Operações de Leasing”**. In. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. N.º 68. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In. CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Direito tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil: Teoria Geral**. 5.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

_____. **Direito civil: Obrigações**. 5.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986,

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **A Ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 2014.

FLUSSER, Vilém. **O Mundo Codificado (Por uma filosofia da Comunicação)**. São Paulo: Cosacnaify, 2008.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis Internacionais**. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2014.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011

_____. **Norma de competência tributária e a visão dialógica sobre os atributos de unidade, coerência e consistência do sistema jurídico**. Revista de Direito tributário (São Paulo), v. 105, p. 62-82, 2009.

GOMES, Marcus Lívio. **Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária**.

GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999.

_____. **Teoria e ideología de la interpretación Constitucional**. Madrid: Trotta, 2008.

_____. **Das Fontes as 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, 1985.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discussão sobre a Interpretação/Aplicação do Direito.** São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6ª Edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Direito Posto e Direito Pressuposto.** São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 2º ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. **Planejamento fiscal e abuso de direito.** In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Direito Posto e Direito Pressuposto.** São Paulo: Malheiros, 2011.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2012.

HIKAKA, Geraldine; PREBBLE, John. **Autopoiesis and general anti-avoidance rules.** Critical Perspectives on Accounting. 2010.

_____. **Autopoeisis And General Anti-Avoidance Rules.** Victoria University of Wellington Legal Research Papers. Paper No 31/2011

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1998**. São Paulo: Atlas, 1994.

JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. São Paulo: Cultrix, 2007.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

_____. **Introdução ao Estudo do Direito – Doutrina do Direito**. São Paulo: Edipro, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6º ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **O que é Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

LOSANO, Mario G. **Sistema e Estrutura no Direito** – Das origens à Escola Histórica. V1. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

_____. **Sistema e Estrutura no Direito** – O Século XX. V2. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. **Sistema e Estrutura no Direito** – DO Século XX à Pós-Modernidade. V3. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

_____. **Os Grandes Sistemas Jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford Press, 2014.

_____. Closure & Structural Coupling - The differentiation of the Legal System. **Cardozo Law Review**. V.13, 1992

MACHADO, Brandão (coord). **Direito tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

MACCORMICK, Neil. **Legal Reasoning and Legal Theory**. Oxford: Oxford University, 1978.

MACHADO, Brandão (Coord). **Estudos em Homenagem a Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

MÂNICA, Fernando Borges. **Normas de Estrutura e Normas de Conduta: Fundamentos da Dicotomia**. Revista Bonijuris, ano XXIII, n. 574, v. 23, n. 9, p. 16-20, set. 2011.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro.

MARMOR, Andrei. **Positivism, Law and Objective Values**. New York: Oxford University Press, 2001.

_____. **Interpretation and Legal Theory**. Oxford: Hart Publishing Co, 2005.

_____. **Law and Interpretation – Essays in Legal Philosophy**. New York: Oxford University Press, 1995.

MCNAUGHTON, Charles Willian. **Elisão e Norma Antielisiva – Completabilidade e Sistema Tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **A Linguagem Contábil no Direito tributário**. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2008

_____. **O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva.

MELLO, Marcos Bernardes de de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 13 ed.

_____. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Eficácia**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártire; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. V5. 2.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1966

_____. **Sistema de Ciência Positiva do Direito** – Introdução à Ciência do Direito. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

_____. **Sistema de Ciência Positiva do Direito** – Introdução à Ciência do Direito. Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

_____. **Sistema de Ciência Positiva do Direito** – Investigação Científica e Política Jurídica. Tomo III. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

MOUSSALLEM, Tarek Moyses. **Fontes do Direito tributário**. 2. Ed. São Paulo: Noeses.

_____. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Algumas Críticas a “Notas sobre o fato jurídico, crítica segundo ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho”**. In. Revista Trimestral de Direito Civil, V11 – julho/setembro de 2002. Rio de Janeiro: Paoma, 2002.

MOREIRA, Andre Mendes (coord). **Direito tributário - Entre Forma e Conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014.

MORIN, Edgar. **Method: Towards a Study of Humankind**. V1: The nature of nature. Translated by J.L. Roland Belanger. New York: Peterlang, 1992.

_____. **Ciência com Consciência**. 82 Ed, Trad. por Maria D. Alexandre e Maria Alice Sampaio Dória. Rio de Janeiro: Bertrand, 2005.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 1º Vol. São Paulo: Dialética, 2010,

_____. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 2º Vol. São Paulo: Dialética, 2011,

_____. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 3º Vol. São Paulo: Dialética, 2012,

_____. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 4º Vol. São Paulo: Dialética, 2013,

_____. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2014,

_____. **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. 6º Vol. São Paulo: Dialética, 2015

_____. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 168-169.

NABAIS, Jose Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Porto: Almedina, 1998.

_____. **Direito Fiscal**. Porto: Almedina. 2000.

NEVES, Marcelo. **A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito**. In: **Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**, p. 356-376. GRAU, Eros Roberto e GUERRA FILHO, Willis Santiago (organizadores). São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____. **Entre Hydra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____. **Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, nº 1, 2003.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elisão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. A imposição e a consideração econômica. *Revista dos Tribunais*, V. 581 – Março de 1984.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PARSONS, TALCOTT. **Toward a General Theory of Action**. Massachusetts: Harward University Press, 1962.

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda – e sua aplicação no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo..

PREBBLE, John. **Ectopia, Tax Law, And International Taxation**. Victoria University of Wellington Legal Research Papers. Paper No 28/2011.

_____. **Ectopia, Formalism, And Anti-Avoidance Rules In Income Tax Law**. Victoria University of Wellington Legal Research Papers. Paper No 27/2011.

_____. **John Prebble: Fictions of Income Tax Law**. Victoria University of Wellington, Working Paper No. 7., 2002.

RAZ, Joseph. **The Concept of a Legal System** (An Introduction to the Theory of Legal System). 2º ed. New York: Oxford Clarendon Press, 1997.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2005

_____. **Estudos de Filosofia e Ciência do Direito.** São Paulo: Saraiva, 1978.

ROBBINS, Lionel. **An essay on the nature & significance of economic science.** London, Macmillian & CO, 1932.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord). **Legalidade e Tipicidade no Direito tributário.** Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008.

_____. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária.** Rio de Janeiro: QUARTIER LATIN.

_____. **A Segurança Jurídica do Contribuinte - Legalidade, Não-surpresa e Proteção À Confiança Legítima.** Rio de Janeiro: Lumen Juris.

ROCHA, Sérgio André. **O que é Formalismo Tributário?** In. Revista Dialética de Direito tributário n.º 227. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. (coord). **Direito tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Vol. IV.** Quartier Latin, São Paulo, 2015.

_____. (coord.). **Direito tributário, Societário e a reforma da Lei das S/A. Volume II: Inovações das Leis b.º 11.638/07 e n.º 11.941/09.** São Paulo: Quartier Latim, 2010.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito tributário.** 18 V. São Paulo: Dialética, 2014.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil – Parte Geral.** São Paulo: Max Limonad.

RORTY, Richard. **Objectivity, Relativism and Truth – Philosophical Papers.** Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

SARGABI, Adrian. **Clássicos da Teoria Geral do Direito**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2006.

_____. **Teoria Geral do Direito – Primeiras Lições**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2007.

_____. **Hans Kelsen – Ensaio Introdutório**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2007.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules** (A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life). Clarendon Law Series. New York: Oxford University Press, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2012.

. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. São Paulo: Malheiros, 2012.

TEUBNER, Gunther. “And God Laughed...”: **Indeterminacy, Self-Reference, and Paradox in Law**” Stanford Literature Review v.7. Stanford: Stanford University Press, 1990, p. 28.

TOME, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado** - Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2º ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2012.

_____. (Coord) **Direito tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito tributário**. Rio de Janeiro: 2006.

_____. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d. (título original: Natura ed interpretazione delle leggi tributarie. Padova: CEDAM, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILAÇA, Guilherme Vasconcelos. **Interdisciplinarity and tax law: The case of legal autopoiesis**. Critical Perspectives on Accounting. 2012.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema Do Direito Positivo**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1997.

_____. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. Volume I. São Paulo: Axis Mundi.

VILAS BOAS FILHO, Orlando. **O Direito na Teoria dos Sistemas de Niklas LUHMANN**. São Paulo: Max Limonad.

WIENER. **The Human Use of the Human Being**. London: Free Association Books, 1989. P

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, Simulação E Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.