

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 Prestigiaremos 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:

convença, 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: Metodica 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 pedreira 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.

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, Macmillan & 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.