



Università  
Ca' Foscari  
Venezia



UNIVERSITÀ  
DI SIENA  
1240

Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do  
Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

Mesa: Constructivismo Lógico–Semântico (22/04/2016)

Autora: JACQUELINE MAYER DA COSTA UDE BRAZ

*Mestranda na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Universidade de São Paulo (USP), Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professora das disciplinas de Direito Tributário e Empresarial da Universidade Anhembi Morumbi.*

Título: A FORMA E O CONTEÚDO NO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO–SEMÂNTICO

## **RESUMO**

Esse trabalho se propõe a estudar o suposto conflito entre forma e substância ou entre a forma e o conteúdo, considerando a forma, a partir do estudo da semiótica, associada ao aspecto sintático da linguagem, e o conteúdo, correlato ao aspecto semântico. A partir disso, analisa-se como a forma e o conteúdo, sob essa perspectiva, podem ser vistos sob o ponto de vista pragmático, aspecto concernente também ao estudo da linguagem, no caso do redirecionamento da execução fiscal em caso de grupo econômico, da sociedade em conta de participação e da constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos.

## **1. INTRODUÇÃO**

A norma jurídica é o produto do processo interpretativo. Ela é construída a partir dos enunciados prescritivos, por meio do percurso gerador de sentido, que considera, nesse trajeto, a tríade, que compõe o signo: (i) suporte físico, enquanto substrato material; (ii) significado,

como o campo dos objetos referidos no suporte físico e com os quais mantém relação semântica; e (iii) significação, enquanto dimensão ideal na representação. Nesse sentido, interpretar é atribuir valor aos signos.

Ademais, a norma jurídica é composta pelos significados obtidos na leitura de textos do direito positivo. São os resultados do mundo exterior, fruto das sensações visuais, auditivas e tácteis, que, atrelados ao texto, a formam. Exatamente por depender da vivência, das experiências e noções dos termos empregados, a norma jurídica pode gerar compreensões diferentes dependendo de quem seja o seu leitor, estando na implicitude dos textos positivados.

No entanto, para se conhecer o direito é necessário reduzir suas complexidades, o que é feito a partir de um recorte do objeto a ser conhecido de todo o restante. Considerando que o direito é texto, quem objetiva conhecê-lo se utiliza de técnicas hermenêuticas e analíticas para tanto. A partir disso, decompõe-se a linguagem para que seja estudado sob o ponto de vista sintático (estrutural), semântico (correlato aos significados) e pragmático (relativo à aplicação).

A partir disso, será analisado o falso conflito entre forma e substância ou entre a forma e o conteúdo, caracterizando-os, a partir da análise dos seguintes casos: o redirecionamento da execução em caso de grupo econômico, a sociedade em conta de participação e a constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos.

## **2. SOBRE A INTERPRETAÇÃO**

### **2.1. Amplitude e limites do conhecimento jurídico**

Conhecer é saber emitir proposições sobre. Sem linguagem não se pode conhecer nem transmitir conhecimento. É ela que constitui a realidade do ser cognoscente. O direito é construído com linguagem e pela linguagem.

No entanto, para se conhecer o direito é necessário reduzir suas complexidades, o que é feito a partir de um recorte do objeto a ser conhecido de todo o restante. Considerando que o direito é texto, quem objetiva conhecê-lo se utiliza de técnicas hermenêuticas e analíticas para tanto. A partir disso, decompõe-se a linguagem para que seja estudado sob o ponto de vista sintático (estrutural), semântico (correlato aos significados) e pragmático (relativo à aplicação). É por meio do detalhamento alcançado pela Semiótica que se constrói a unicidade do objeto.

As técnicas hermenêuticas, acima referidas, encontram uma primeira dificuldade, qual seja, a multiplicidade de sentidos que podem ser conferidos aos textos positivados, a depender do horizonte cultural, das vivências e experiências do intérprete. Isso porque ao atribuir significação a enunciados prescritivos, o intérprete o faz de acordo com os valores que carrega consigo. Ele o faz valorando. E é isso que justifica e identifica as inúmeras possibilidades de interpretação dos enunciados, a depender dos horizontes da cultura de seu intérprete. Por isso, emergem soluções divergentes para casos semelhantes.

Outro ponto que atua como limite na construção do conhecimento jurídico é o fato de que o real é uno, irrepetível e infinito em seus aspectos. Não se alcança fatos ocorridos no passado. Temos acesso apenas a versões desses fatos e são essas versões que são conhecidas e não os fatos em si. Por isso, faz-se necessário, para conhecer, recortar o mundo, por não ser possível recuperar os fatos já ocorridos por completo e em todos os seus aspectos. É preciso cindir e, nos dizeres de Pontes de Miranda, “o cindir é desde o início”.

## **2.2. O conteúdo axiológico do Direito**

Considerando ordenamento e sistema jurídico como expressões sinônimas<sup>1</sup>, eles se tratam de uma forma lógica de se organizar e relacionar as normas jurídicas de vários modos, segundo um princípio unificador. As normas no sistema do Direito estão dispostas em uma estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação operada no aspecto material e formal. Isso imprime dinâmica ao sistema e faz com que ele próprio regule sua criação e suas transformações.

O Direito possui dois sistemas: um prescritivo das condutas intersubjetivas, denominado direito positivo, e outro cognoscitivo, conhecido por Ciência do Direito. Eles são, segundo Lourival Vilanova (2010, p. 130-131), separados por um corte abstrato no dado da experiência, o que faz com que o sistema da Ciência do Direito seja inserido no próprio direito positivo,

---

<sup>1</sup> Sistema é uma forma lógica de se organizar e relacionar as normas jurídicas de vários modos, segundo um princípio unificador. As normas no sistema do direito estão dispostas em uma estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação operada no aspecto material e formal, que lhe imprime dinâmica, regulando ele próprio sua criação e suas transformações. Analisado de baixo para cima, as normas inferiores buscam fundamento de validade nas normas superiores e de cima para baixo, verifica-se que as normas superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. Sendo a compreensão inesgotável, pode ser susceptível a sucessivas construções hermenêuticas. Além de tratar do discurso da Ciência do Direito, o sistema também é o domínio finito, mas indeterminável do direito positivo. Considero que as expressões ordenamento, enquanto conjunto de enunciados prescritivos vigentes, e sistema possuem acepções semelhantes, podendo, assim, caracterizar tanto o direito positivo quanto a Ciência do Direito enquanto sistemas.

como fonte material. O sistema cognoscitivo pode ser definido como um sistema que descreve outro sistema, ou seja, pode ser identificado como um metassistema.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 175), “valor é um vínculo que se institui entre o agente do conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas”. Os valores se referem ao conteúdo dos princípios relacionado a significados que revelam certa preferência por determinado núcleo de significações e permeiam todo o ordenamento jurídico. Toda norma jurídica revela intrinsecamente um valor, uma vez que o dado axiológico é indissociável da linguagem do direito. Assim, não existe direito positivo sem valor, uma vez que ele permeia toda a enunciação, na medida em que aparece na eleição feita pelo legislador das condutas a serem reguladas.

Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 177-180) relaciona as seguintes características dos valores: (i) bipolaridade: todo valor revela um desvalor, de tal modo que eles se implicam mutuamente; (ii) implicação recíproca entre valor e desvalor; (iii) referibilidade: o valor sempre importa uma tomada de decisão; (iv) preferibilidade: os valores apontam para determinado fim, sendo entidades vetoriais nesse sentido; (v) incomensurabilidade: eles não são passíveis de medição; (vi) forte tendência à gradação hierárquica: para tanto, tomam como referência o sujeito axiológico; (vii) objetividade: consequência particular da condição ontológica dos valores, requerendo sempre objetos da experiência para assumirem essa objetividade; (viii) historicidade: os valores são construídos na evolução do processo histórico e social; (ix) inexauribilidade: eles sempre excedem os bens em que se objetivam; (x) atributividade: preferências por determinados núcleos de significação que revelam certos conteúdos de expectativas; (xi) indefinibilidade: os valores não podem ser circunscritos semanticamente, não podendo ser traçados seus limites, o que decorre da sua própria natureza enquanto objeto-valor; (xii) vocação para se expressarem em termos normativos: os valores são enunciados deôntico prescritivos de condutas, prescindindo da configuração lógica das normas consideradas em sentido estrito ( $H \rightarrow C$ ); (xiii) associatividade: são necessárias associações mentais para que se alcance o conteúdo dos valores; (xiv) modo de acesso dos valores: é feito pela via das emoções.

Observada uma concepção positivista do ordenamento jurídico, o direito positivo não admitiria a presença de entidades distintas dos enunciados prescritivos, ou seja, do suporte físico, do texto do direito. Para compatibilizá-los com tal concepção, eles serão os enunciados que introduzem valores relevantes para o ordenamento, influenciando, assim, a orientação de

todos os setores da ordem jurídica. Ademais, vale notar que no processo de enunciação, o legislador elege conceitos, que, por sua vez, trazem em si inúmeras possibilidades de significação. Ao escolher uma dessas possibilidades, o legislador exerce seu juízo valorativo, fazendo-o em consonância com seu horizonte cultural. Assim, o direito positivo emerge enquanto objeto cultural<sup>2</sup>, sendo invariavelmente portador de valor.

Sob esse aspecto, o direito mais se aproxima dos objetos ideais, uma vez que se refere à construção pela interpretação, que apenas parte dos enunciados prescritivos. Estes, por sua vez, se considerados como letras gravadas no papel, aproximar-se-ão dos objetos culturais, vez que o direito tem como finalidade regular condutas. No entanto, compete notar que ele possui método próprio, qual seja, o hermenêutico-analítico, pelo fato de decorrer de linguagem competente, com função predominantemente prescritiva de condutas.

Vale notar que se parte da premissa de que o direito é construído por meio da linguagem competente, qual seja, a linguagem jurídica, e que o sistema em que se insere é aberto semântica e pragmaticamente, pois com o passar do tempo, as definições dos conceitos podem ser alteradas, a classificação dos objetos não se aplica. Essa classificação toma como base um ponto de vista ontológico, ou seja, do ponto de vista do ser, das coisas como são, enquanto que, para a teoria da linguagem, é a linguagem que cria os objetos e, inclusive, os sujeitos cognocentes, de acordo com o horizonte cultural desses sujeitos, que interpretarão tais objetos cindidos da realidade, para redução das suas complexidades. Assim, o ponto de vista acerca de determinado

---

<sup>2</sup> Segundo Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 15-18), com base na teoria de Edmund Husserl, as quatro regiões ônticas são os objetos naturais, ideais, culturais e metafísicos. Vale ressaltar que o ser humano está na confluência dessas regiões, o que ressalta a visão antropocêntrica, tomando o homem como núcleo que integra essa tentativa de localizar os objetos.

Os objetos naturais ou físicos são reais e manifestam-se no tempo e no espaço, ou seja, podem ser colhidos pela experiência, por meio de enunciados protocolares (leis físicas). Tendem à neutralidade axiológica, inclinando-se à condição de objetos neutros com relação a valores. O ato gnosiológico apropriado é a **explicação** e o método, é o **empírico-indutivo**. São exemplos de objetos naturais plantas, animais, minerais etc.

Os objetos ideais, por sua vez, são irrealis e não se manifestam no tempo e no espaço, ou seja, não podem ser colhidos pela experiência, por meio de enunciados protocolares (leis físicas). Tendem à neutralidade axiológica, inclinando-se à condição de objetos neutros com relação a valores. O ato gnosiológico apropriado é a **intelecção** e o método, é o **racional-dedutivo**. São objetos ideais as formas geométricas, as fórmulas matemáticas etc.

Os objetos culturais são reais e manifestam-se no tempo e no espaço, ou seja, podem ser colhidos pela experiência, por meio de enunciados protocolares (leis físicas). São valiosos positiva ou negativamente. O ato gnosiológico apropriado é a **compreensão** e o método, é o **empírico-dialético**. São objetos culturais aqueles que são construídos pelo homem com certa finalidade como roda, fogão, martelo, livro, cadeira etc.

Por fim, os objetos metafísicos são reais e manifestam-se no tempo e no espaço, mas não podem ser colhidos pela experiência, ainda que sejam valiosos positiva ou negativamente. Justificam-se unicamente pela via da crença (*doxa*). O caminho científico, no caso, não existe e depende diretamente do poder retórico de quem o afirma e com a boa vontade e a crença do receptor da mensagem. São exemplos de objetos metafísicos milagres, fadas, deuses, gnomos etc.

objeto pode mudar de intérprete para intérprete, dependendo do contexto em que eles estão inseridos, de suas vivências e suas experiências.

A partir disso, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 262) estabelece suas proposições: (i) o direito positivo somente é formado por normas jurídicas, apresentando o esquema implicacional e saturadas com enunciados semânticos diversos; (ii) o direito positivo, enquanto construção do ser humano e sempre imerso nessa circunstância, é um produto cultural, carregando consigo uma porção axiológica, que determina o fim a que almeja, a ser compreendida pelo sujeito cognoscente.

A valoração ocorre desde a enunciação, processo em que o legislador se utiliza de seu horizonte cultural para eleger as condutas intersubjetivas a serem disciplinadas, definindo, assim, a posição hierárquica que o enunciado prescritivo ocupará no ordenamento. Assim, ao gravar a conduta como lícita ou ilícita e ao escolher entre um dos modais deônticos obrigatório, proibido ou permitido, o legislador elege uma preferência, valorando a conduta. A valoração ocorre também no momento em que o intérprete, no percurso gerador de sentido, atribui valor às palavras contidas nos enunciados prescritivos. Assim, no primeiro caso, haveria uma diretriz principiológica e, no segundo, seria produzida uma norma jurídica.

### **2.3. A interpretação enquanto construção de sentido**

Carlos Maximiliano (1996, p. 9) assevera que interpretar significa “explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém”. Assim, interpretar é extrair o conteúdo e o alcance do texto. Todavia, não se pode extrair algo imaterial, ou seja, um pensamento, do texto materialmente considerado. Justamente por isso, é mais adequado falar-se em interpretação enquanto construção de sentido, conforme detalhado nas próximas linhas.

A linguagem, segundo Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 109) é veículo de expressão do direito, falando tanto de seu objeto (Ciência do Direito), como participando de sua constituição (direito positivo). Além disso, ele afirma que “*interpretar* é atribuir valor aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”. (CARVALHO, 2007, p. 110) O autor afirma que a linguagem, por sua vez, é parte da cultura e

carrega consigo valores. Por isso, o direito positivo é objeto cultural e sua linguagem é carregada de conteúdo axiológico.

Os enunciados ou uma frase prescritiva, tomados por si só, não possuem sentido. Faz-se necessário relacioná-los, conjugá-los, atribuindo a eles sentido, por meio da interpretação, para formar normas jurídicas, expressões completas de significação deôntico-jurídica.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 112) prossegue relacionando os subsistemas, enquanto cortes metódicos, nesse caminho da interpretação:

O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a *literalidade textual*, com o *plano dos significantes* ou com o chamado *plano da expressão*, como algo *objetivado*, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para construir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos – o das formulações literais; o de suas significações enquanto enunciados prescritivos; o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante agrupamento de significações, que obedecem a determinado esquema formal (implicação); e o das estruturas superiores constituídas por vínculos de coordenação e de subordinação que apresentam o sistema como um todo unitário – e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem, não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação. (CARVALHO, 2007, p. 112)

Considerando a unidade do sistema jurídico-positivo, faz-se necessário analisar seus quatro subsistemas para interpretar, conferir sentido aos enunciados e relacioná-los, para, por meio da interpretação, se inferir a norma jurídica, partindo dos enunciados prescritivos do direito positivo.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 115-118), tomado no plano da expressão (S<sub>1</sub>), o texto jurídico prescritivo é o conjunto de letras, palavras, frases, períodos e parágrafos, graficamente postos nos documentos produzidos pelos órgãos responsáveis por criar o direito, por meio da enunciação. O texto é considerado o plano da expressão ou suporte físico de significações, objetivado em um documento concreto, respeitando preceitos morfológicos e sintáticos da gramática da língua em que é escrito. Prioriza-se aqui a organização sintática do texto, de modo que se não atender às diretrizes fundamentais de organização das frases, não haverá enunciados e, por conseguinte, não haverá sentido.

Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

O texto é o único dado objetivo na atividade interpretativa. Todo o resto está carregado de subjetividade. No plano da expressão, deve-se deixar em suspenso a análise do conteúdo (apesar de que, mesmo à primeira vista, numa leitura perfunctória, já são atribuídos sentidos para o texto), para focalizar as maneiras como são tecidas as combinações sintáticas e como elas se relacionam em frases, períodos e parágrafos, além da análise morfológica. Constrói-se, assim, um conjunto finito de enunciados prescritivos, que são organizados racionalmente na forma de sistema.

Compete notar que o “enunciado” se refere tanto à expressão, às palavras ou frases, veiculadas no texto, quanto ao sentido que elas suscitam. Sendo assim, eles são o suporte físico de significações e estão também no plano do conteúdo, por expressarem a sua própria significação. O enunciado deve ser discernido da “proposição” que ele expressa. Em alguns casos, de um enunciado infere-se mais de uma proposição, o que indica ambiguidade, e em outros, é necessário mais de um enunciado para formular uma única proposição.

As alterações promovidas pelo legislador no campo da literalidade textual são normalmente o caminho mais prático e direto para alterar o ordenamento. Aliás, esse também é a forma desejável, uma vez que as modificações promovidas pelos outros subsistemas, carregados de subjetividade, são incontroláveis e muitas vezes não atribuem o sentido que o legislador gostaria que fosse atribuído no processo de enunciação da norma. O entendimento e a significação atribuída às palavras mudam dependem do momento histórico e da cultura em que o intérprete está inserido.

Isolada a parte física do texto, que o intérprete pretende compreender, passa-se ao plano do conteúdo de significação dos enunciados prescritivos ( $S_2$ ), atribuindo valor unitário aos signos justapostos no texto, selecionando a significação desses signos e compondo seguimentos com sentido. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 118-123), inicialmente é necessário compreender os enunciados (enquanto proposição e não como base material, que lhe dá sustentação física) individualmente para, em um segundo momento, confrontá-lo com outros hierarquicamente superiores ou de mesmo status, buscando a integração na totalidade do conjunto.

No plano do conteúdo, o jurista ingressa associando e comparando o significado dos signos para estruturar não só as significações dos enunciados, mas aquelas de cunho jurídico, que transmitem algo correlata à regulação das relações intersubjetivas. Aqui ainda não há de se falar em normas jurídicas, mas em significações inferidas de frases prescritivas, de enunciados

editados por órgãos competentes. Para tanto, é necessário que sejam expressões linguísticas portadoras de sentido, produzidas por órgão competente, consoante procedimento específico estipulado pela ordem jurídica.

Sobre o sentido dos enunciados, o autor assinala que “é o ser humano que, em contato com as manifestações expressas do direito positivo, vai produzindo as respectivas significações” (CARVALHO, 2007, p. 122). Nesse sentido, não há texto sem contexto, ou seja, o plano de expressão e o plano de conteúdo estão intrinsecamente ligados, de modo que um não existe sem o outro.

Para buscar a significação dos enunciados, são importantes as sentenças prescritivas implícitas, comportas por derivação lógica, de formulações expressas no direito positivo, como o princípio da justiça, da segurança jurídica e da certeza do direito.

Após a análise sintática e morfológica do texto, no plano da expressão, e da atribuição de significações para os enunciados, enquanto proposições, o intérprete passa ao plano das significações normativas (S<sub>3</sub>), relacionando o enunciado com outros enunciados para completar-lhe o sentido, em esquemas de juízo implicacionais, para obter as normas jurídicas. Todavia, conforme entende Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 125):

Faz-se necessário advertir que o *quantum* de significação obtido com o isolamento do arcabouço da norma jurídica é suficiente para expressar a orientação da conduta, como algo definitivo. Sua completude, perante o sistema, continua parcial, representando, apenas, o vencimento de um ciclo do processo exegético, que passa, a partir de então, a experimentar novo intervalo de indagações atinente ao que poderíamos chamar de *esforço de contextualização*. (CARVALHO, 2007, p. 125)

Nesse movimento, o intérprete confronta as unidades obtidas, após a busca por sentido dos enunciados e, depois de agrupá-las, com o inteiro teor de orações com forte conteúdo axiológico, o sistema coloca a norma obtida em seu mais alto patamar. Isso é necessário para penetrar cada uma das estruturas mínimas e irreduzíveis do deôntico e, dessa forma, conferir unidade ideológica à conjunção de regras que organizam a convivência social.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 125) considera esse como sendo o momento de maior gradação do processo gerativo, em que a norma jurídica é vista como microssistema. Aqui o plano das significações integra o plano do conteúdo, que determina a profundidade do texto. A norma, nesse caso, expressa a orientação jurídica da conduta, de acordo com a totalidade sistêmica.

No plano das relações estabelecidas entre as normas (S<sub>4</sub>), elas são organizadas em uma estrutura escalonada em que se estabelecem relações de coordenação e de subordinação entre normas. Trata-se de um trabalho de composição hierárquica em um número finito, ao que se chama de regras de estrutura, que são capazes de gerar infinitas normas. As regras de estrutura definem como as outras regras devem ser editadas, alteradas ou extintas no interior do sistema. São unidades próximas das produzidas no plano da significação, mas a partir da auto-referibilidade do sistema jurídico-normativo, ou seja, por meio de um processo dialético interno.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 129) conclui que:

Feitas tais operações lógicas de interpretação pelo exegeta, surgirá o texto da mensagem legislada, com a união do domínio do conteúdo dos níveis S<sub>2</sub>, S<sub>3</sub> e S<sub>4</sub> ao de expressão do nível S<sub>1</sub>. Já no que se refere especificamente às articulações de coordenação e de subordinação do plano S<sub>4</sub>, presumidas na constituição semântica do texto legislado, elas apresentarão o contexto em que se insere a mesma mensagem normativa, entendido como o campo lógico-sistêmico do direito que permite esta construção de sentido do texto. A interpretação só se completa quando faz surgir o sentido, inserido na profundidade do contexto e sempre impulsionada pelas fórmulas literais do direito documentalmente objetivado. Esta é a razão para se concluir que “não há texto sem contexto”. Para alguns autores, isto se justifica pela autopoiese do direito que, em razão de sempre manter auto-referibilidade própria, detém uma lógica presumida no texto; tal nada mais é do que o próprio contexto. (CARVALHO, 2007, p. 129)

Sendo assim, pode-se concluir que no percurso gerador de sentido da norma jurídica, o plano da expressão (S<sub>1</sub>), unido ao plano do conteúdo (S<sub>2</sub>), da significação (S<sub>3</sub>) e da organização das normas (S<sub>4</sub>) fazem surgir o texto da mensagem legislada. Sobre o plano de organização das normas, ele aponta o contexto, enquanto campo lógico-sistêmico do direito, em que elas se inserem. Ele revela que se parte da leitura dos enunciados prescritivos do direito positivo e se passa pela interpretação enquanto processo para se obter a compreensão enquanto produto desse processo interpretativo.

Assim, a norma jurídica é sempre implícita, por não estar no texto, apesar de ser construída a partir dele. Ela é fruto do processo interpretativo, em que se elaboram esquemas e juízos implicacionais, e se encontra no plano da significação.

### **3. O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO**

O Constructivismo Lógico-Semântico é um método utilizado para conhecer o direito por meio do uso da linguagem com precisão, de acordo com esquemas lógicos, que concatenam o arranjo sintático da frase e a adequação do conteúdo para preservar a fidelidade da enunciação. Trata-se, pois, de uma metodologia e não de uma filosofia e se aproxima da teoria comunicacional do direito, que, por sua vez, é mais um esquema filosófico do que metodológico. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 4) sustenta que ele:

(...) é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. Acolhe a recomendação de Norberto Bobbio, segundo a qual *não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e descomprometida*. O modelo constructivista se propõe amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo significações mais adequadas à fidelidade da enunciação. (CARVALHO, 2014, p. 4)

Assim, o Constructivismo Lógico-Semântico é um método de estudo, que confere precisão à linguagem, especialmente no que concerne à escolha dos termos e das acepções a eles empregadas. Considera-se, a partir de seu estudo, que toda linguagem tem três dimensões: (i) sintática, que revela as relações entre signos; (ii) semântica, que demonstra as relações dos signos com os objetos que eles significam; e (iii) pragmática, que revela o plano dos usos, ou seja, a relação dos signos com seus usos.

Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 15) aponta ainda para outra acepção a ser empregada para a expressão, utilizada para se reportar à Escola Epistemológica do Direito, fundada por Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova. Essa escola propõe o estudo do Direito a partir da concepção epistemológica da Filosofia da Linguagem, utilizada para amarrar lógica e semanticamente as suas proposições para a construção de seu objeto. E prossegue a autora:

*“Constructivismo”*, porque o sujeito cognoscente não descreve seu objeto, o constrói mentalmente em nome de uma descrição. E assim o faz, amparado num forte referencial metodológico, que justifica e fundamenta todas as proposições construídas, desde que estas estejam estruturalmente e significativamente amarradas a tais referenciais, o que justifica o *“Lógico-Semântico”* do nome. O cientista constrói seu objeto (como a realidade que a sua teoria descreve) a partir da ordenação lógica-semântica de conceitos. (CARVALHO, 2014, p. 15)

O Constructivismo Lógico-Semântico confere fundamentos sólidos, enquanto método voltado para a compreensão do direito, para a construção da norma jurídica pelo intérprete. Ele é importante, porque estrutura lógica e semanticamente os conceitos de direito, conferindo coerência e credibilidade ao discurso constitutivo do objeto, que é a realidade, revelando, assim, uma tomada de posição hermenêutico-analítica.

Toda linguagem contém plano lógico, semântico e pragmático. Se não os tiver, não será linguagem. Os planos lógico e semântico implicam necessariamente o pragmático, motivo pelo qual ele não é expresso, estando, contudo, subentendido na expressão: Constructivismo Lógico-Semântico.

Assim, o aspecto pragmático é imprescindível para a configuração do projeto semiótico. Ademais, segundo Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 5), “na elaboração do texto as cogitações de ordem pragmática seriam sobremodo difíceis, pois esse é o tempo da própria criação do enredo textual, da preparação da mensagem para ingressar no contexto comunicativo, seguindo em direção ao destinatário ou receptor”. Por fim, o nome ficaria extenso.

Ademais, segundo Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 38), “o conhecimento surge da interseção entre teoria e prática”. O jurista é o ponto de interseção entre teoria e prática, entre ciência e experiência. Por isso mesmo a pragmática emerge como aspecto essencial do Constructivismo Lógico-Semântico.

## **4. FORMA X SUBSTÂNCIA OU FORMA X CONTEÚDO**

### **4.1. Forma**

Segundo o Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP), a forma é a disposição exterior, o molde, a fôrma. Trata-se, portanto, do aspecto, da condição física a partir do que um corpo se configura, denotando aparência. Nesse sentido, a forma nada mais é do que o fundo aparecendo.

Philip Soper (2007, p. 60-61) define a forma como sendo a disposição orientada e sistemática do fenômeno jurídico. A inclusão de um critério valorativo, segundo o autor, para se definir a forma poderá determinar uma caracterização equivocada desse fenômeno.

A valoração é indissociável da interpretação. Qualquer olhar humano é condicionado pelas vivências e experiências daquele que o revela e a linguagem está sempre impregnada de valor, bem como ocorre com o direito.

Larry Alexander (1999, p. 530) sustenta ser o direito, ao contrário da moral, essencialmente formalista. Considerando uma acepção positiva do formalismo, diferente daquela empregada por Frederick Schauer (1988, p. 509-548), que sustenta um positivismo presumido para se escapar do formalismo pejorativo, obtém-se a concepção de forma ligada a procedimento, à necessidade de se antever como as condutas intersubjetivas são reguladas pelo direito, o que se relaciona à ideia de segurança jurídica.

Nesse ponto, o estudo da forma deve levar em consideração o triângulo semiótico, em que o signo representa um suporte físico, que associa um significado, suscitando uma significação. O signo relaciona-se, então, à ideia de forma e a significação, a de conteúdo.

Conforme ensina Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p. 163-164), o signo é aquilo que representa algo para alguém, estabelecendo uma relação tríade entre (i) um suporte físico, que são as marcas do signo no papel, (ii) um significado, enquanto representação individualizada do suporte físico, e (iii) uma significação, que é o conceito ou ideia, variável de pessoa para pessoa, de acordo com os valores inerentes a cada um. Nesse sentido, o signo seria um suporte físico, que associa um significado, suscitando uma significação, o que se denomina como triângulo semiótico.

Trabalhando com os pressupostos do giro-linguístico (...) a ideia de significação e de significado se misturam, pois a realidade a que se refere qualquer suporte físico é construída pelo intérprete e, portanto, sempre condicionada às suas vivências. Da mesma forma, tanto o significado, quanto a significação, materializam-se noutros suportes físicos, já que nenhuma realidade existe senão pela linguagem. Mas, justamente, por ser o signo uma relação todos estes conceitos estão intimamente ligados, de modo que um influi diretamente na existência do outro. Todo suporte físico suscita uma interpretação (significação), que constitui uma realidade como seu significado, esta realidade, por sua vez, é também uma linguagem, materializa-se num suporte físico, que suscita outra interpretação (significação), numa semiose sem fim. (CARVALHO, 2013, p. 165)

Na construção da significação de dado enunciado prescritivo, o intérprete leva em consideração o seu jeito de ver o mundo, influenciada por sua formação e suas vivências. Assim, cada pessoa poderá construir uma significação distinta para um mesmo enunciado prescritivo de direito positivo, podendo, por conseguinte, ser considerado vago ou ambíguo. Partindo do pressuposto de que a segurança jurídica se baseia no tripé formado pela irretroatividade, pela

boa-fé e pela proteção da confiança do contribuinte (que não significa mera esperança, mas expectativa confiável, que interfere diretamente nas tomadas de decisão), a serem observados especialmente no momento da aplicação da lei pelos órgãos competentes, isso pode acarretar violação à segurança jurídica, porque na construção do sentido do texto normativo, poderá ser incluída as mais diferentes significações, que acabam por determinar o seu significado.

Ainda sobre a forma, vale notar que a formalização não se confunde com a generalização. Na formalização, segundo Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 72-75), deixam-se de lado os núcleos específicos de significação das palavras em prol dos signos convencionalmente estabelecidos, que não apontam para esse ou para aquele objeto específico, mas sim para o objeto em geral. Formalizar implica um salto para o domínio das formas lógicas e tal procedimento se dá por meio do abandono deliberado dos conteúdos concretos de significação, substituindo as palavras e expressões da linguagem de que tratamos por signos convencionalmente estabelecidos, portadores de um mínimo semântico, qual seja, o de representar um sujeito qualquer, um predicado qualquer, uma proposição qualquer, um sistema qualquer. Sem esse resíduo significativo não haveria de se falar de signos nem de linguagem.

Por outro lado, segundo o autor (2013, p. 72) a generalização, enquanto antônimo da particularização, se refere à observação de fatos particulares para se elaborar uma conclusão geral sobre todos os fatos de uma determinada classe. Utiliza-se, pois, o método indutivo, que parte de enunciados protocolares, sem esgotar o universo de fatos desse tipo, para que se possa extrair uma lei geral, válida inclusive para aqueles acontecimentos que não foram submetidos à experiência.

A forma, por uma análise semiótica, liga-se diretamente à dimensão sintática da linguagem, ou seja, liga-se à lógica, ao modo como os signos relacionam-se entre si.

## **4.2. Conteúdo**

O conteúdo, por outro lado, liga-se à dimensão semântica da linguagem, que demonstra as relações dos signos com os objetos que eles significam. Ele aparece no momento da eleição das condutas intersubjetivas a serem reguladas pelo legislador, que escolhe a conduta a ser juridicizada, colocando-a no campo da licitude ou da ilicitude, o que se revela como um ato de valoração, em que o valor surge como preferência por um núcleo de significação, por conteúdo

de expectativas. O conteúdo também aparece quando o intérprete, a partir dos enunciados prescritivos e com base em seu horizonte cultural, constrói a norma jurídica.

Conforme anteriormente anotado, toda norma jurídica, produto da interpretação, revela intrinsecamente um valor, uma vez que o dado axiológico é indissociável da linguagem do direito. Não há, pois, direito positivo sem valor, uma vez que este permeia toda a enunciação, na medida em que aparece na eleição feita pelo legislador das condutas a serem reguladas. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 174) salienta que “não é exagero referir que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático”. Ademais, o uso dos modais deônticos proibido, obrigatório e permitido é marcado por valores. O primeiro revela um valor negativo, sendo, no caso, clara a reprovação social da conduta. Já os dois últimos revelam valores positivos, uma vez que demonstram a aprovação social dos comportamentos prescritos.

O conteúdo também está expresso na escolha pelo legislador dos valores finalísticos associados à norma tributária. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 248), “os signos *fiscalidade*, *extrafiscalidade* e *parafiscalidade* são termos usualmente usados no discurso da Ciência do Direito para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas a sua disposição”.

Considera-se observada a fiscalidade quando a instituição do tributo objetive apenas arrecadar para encher os cofres públicos e fazer frente às despesas comuns do Estado. Esses tributos não são instituídos voltados para qualquer outro interesse social, econômico ou político. São exemplos de tributos eminentemente fiscais: imposto sobre grandes fortunas, IPVA, ITCMD, IPTU, que não seja o progressivo no tempo, ITBI.

A extrafiscalidade, por sua vez, leva em consideração tais interesses – social, econômico ou político – para a instituição do gravame, afastando-se daquela finalidade meramente arrecadatória. Trata-se de medidas adotadas para o alcance de metas que prevalecem sobre a finalidade arrecadatória intrínseca ao tributo. Como exemplo, podem ser citados: o IPI, que tem alíquotas seletivas de acordo com a essencialidade do produto; o IRPF, que autoriza a dedução de determinadas despesas, como aquelas feitas com saúde e educação; o ITR, que é mais oneroso em relação aos imóveis inexplorados ou subutilizados; os tributos aduaneiros, cujo manejo é feito de acordo com a política econômica adotada no país.

Vale ressaltar que, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 253-254), não há tributo que seja puramente fiscal ou extrafiscal. Essas finalidades convivem harmonicamente, apenas predominando, em alguns casos, uma figura sobre a outra.

A parafiscalidade é verdadeira hipótese de transferência da capacidade tributária. Ela ocorre quando a lei instituidora da exação autorize que pessoa diversa da pessoa política competente para a instituição do tributo atue como sujeito ativo, podendo, assim, exigir a obrigação tributária. Além de poder exigí-la, a parafiscalidade impõe que o produto da arrecadação seja disponibilizado a essa pessoa que atua como sujeito ativo, para que ela o empregue na consecução de seus objetivos peculiares.

São, portanto, duas as características do tributo parafiscal: (i) o sujeito ativo indicado na regra-matriz de incidência do tributo é diferente da pessoa política competente para instituí-lo; e (ii) o produto da arrecadação desse tributo é destinado a esse sujeito passivo, que o utilizará para implementar seus objetivos peculiares.

Vale aqui ressaltar que podem figurar como sujeito ativo, nesse caso, somente pessoas políticas de direito público e as entidades paraestatais, que são pessoas jurídicas de direito privado que realizam atividades de interesse público. A princípio, a todos os tributos pode ser aplicada a parafiscalidade. Todavia, o seu exemplo mais evidente é o das contribuições sociais, previstas no art. 195, da CF, arrecadas e geridas pelo INSS.

O conteúdo também pode expressar a utilização de presunções e ficções jurídicas. De acordo com Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 109), “a presunção é o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável”. De acordo com o autor (1998, p. 109-110), a presunção não se confunde com os indícios. A primeira, quando prevista em enunciados prescritivos, dispensa o fisco de outras providências probatórias, sendo-lhe suficiente indicar a presença físico-material do sucesso que faz presumir o fato investigado, ou seja, a ele somente compete a comprovação de que o caso se enquadra na previsão geral e abstrata que admite a utilização da presunção. O indício, por sua vez, é o motivo que desencadeia o esforço de probatório. Ele é o pretexto jurídico necessário à pesquisa, na busca de se comprovar a ocorrência no mundo fenomênico. Existindo concretamente e descritos em linguagem competente, os indícios ensejarão o desencadeamento dos mecanismos de investigação. Juridicamente verificados, eles servirão de ponto de partida para se buscar a verdade, com a utilização dos meios de prova admitidos em direito.

As presunções podem ser classificadas em presunções legais e presunções *hominis* e em relativas e absolutas e diferem-se das ficções jurídicas.

A presunção legal se caracteriza por ser uma proposição prescritiva, espécie de prova indireta, composta por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de outro fato, chamado indiciado e que se sujeite à produção de provas contrárias à existência fática dos eventos descritos por meio dela.

A presunção simples ou *hominis*, embora pressuponha uma operação lógica realizada pelo aplicador do direito, a partir de regras da experiência, segundo preceitua Maria Rita Ferragut (2005, p. 119), só adquire relevância jurídica quando vertida em linguagem competente, ou seja, quando o aplicador expedir norma individual e concreta que a contemple. Para a autora (2005, p. 119), esse raciocínio presuntivo consiste apenas em um silogismo não vertido em linguagem jurídica. Enquanto não for positivado e existir apenas na consciência do sujeito cognoscente, será completamente irrelevante para o sistema jurídico. Nesse sentido, todas as presunções seriam, na verdade, legais.

As presunções podem, ainda, ser classificadas em absolutas ou relativas, segundo a sua força probante. São chamadas absolutas as que não podem ser desconstruídas por meio de apresentação de prova que infirme a ocorrência do evento e relativas, as que admitem a produção de provas em sentido contrário.

Vale ressaltar o entendimento de Maria Rita Ferragut (2005, p. 142), no que concerne às presunções relativas. Essas se caracterizam por estarem contidas em norma geral e abstrata, por poderem também configurar norma individual e concreta no ato de aplicação do direito, tratar-se de meio indireto de prova, composta por fato indiciário que implique juridicamente a existência de um fato indiciado e uma probabilidade de ocorrência do evento que se deseja provar. Elas dispensam o sujeito que as tiverem a seu favor o dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário. Contudo, elas admitem prova em sentido contrário à relação de implicação estabelecida para se obter o fato indiciado, ou seja, favorável a outros indícios e contrária ao fato indiciário. Nesse sentido, as presunções relativas devem ser interpretadas restritivamente, porque a operação e subsunção do conceito do indício diretamente provado ao descrito no antecedente da norma geral e abstrata que prevê a presunção deve se dar dentro dos limites impostos pela referida norma.

Em relação às presunções absolutas, a autora (2005, p. 151) assevera que se trata de “mandamento que deve ser acatado independentemente das provas produzidas e do

convencimento pessoal provocado”. Elas não devem ser usadas para instituir obrigações tributárias, porque não permitem que o sujeito, contra quem foram firmadas, apresente provas de que o evento que se pressupõe ocorrido, de fato, não aconteceu no mundo fenomênico. Nesse sentido, deve-se entender que o enunciado permanece válido no sistema jurídico como presunção relativa.

O que discerne as presunções legais das ficções jurídicas, no entender de Maria Rita Ferragut (2005, p. 126), é a probabilidade fática de ocorrência do evento descrito no fato a ser provado, independentemente de a conclusão parecer verdadeira até que sejam produzidas provas em sentido contrário. As ficções jurídicas, portanto, segundo ela (2005, p. 156) são verdades jurídicas distintas das verdades reais, ou seja, normas jurídicas que criam uma verdade legal diversa da verdade fenomênica. Elas alteram a representação dos eventos ocorridos no mundo fenomênico ao criar uma verdade jurídica que a eles não corresponde e que produzem efeitos jurídicos que prescindem da existência empírica de tais eventos que ensejariam esses efeitos, como ocorre com a consideração de que navios são bens imóveis. Diferentemente das presunções absolutas que decorrem do historicismo indiciário, verificado em momento pré-jurídico, durante o processo de enunciação, as ficções são postas pela lei sem que haja esse momento anterior, vinculado a uma espécie de tradição.

Para a construção do fato jurídico tributário somente as presunções que admitem prova em contrário podem ser utilizadas. Não se pode admitir que presunções absolutas e ficções determinem a ocorrência do evento (presumido/ficto) que se subsuma à norma geral e abstrata que prevê determinado tributo, fazendo emergir, a partir do relato em linguagem competente, a relação jurídica tributária que tenha como objeto a obrigação de recolher tributo.

Sendo assim, o conteúdo é revelado em dois momentos: na eleição, pelo legislador, das condutas intersubjetivas a serem juridicizadas, conduzindo-as para o campo da licitude ou da ilicitude, e na construção da norma jurídica, pelo intérprete, por meio do percurso gerador de sentido.

#### **4.3. Existe forma sem conteúdo? E conteúdo sem forma?**

Forma sem conteúdo é incompreensível, perde a sua razão de ser, e conteúdo sem forma, não existe. O conteúdo não prevalece sobre a forma, porque não é possível sobrepor algo não palpável. O pensamento que não se expressa não existe.

Sendo assim, não se nega o conteúdo que sempre está presente. No entanto, ele aparece no mundo do intangível, do inefável, sendo revelado por meio da forma. Onde houver conteúdo, haverá forma. Nesse sentido, Gregorio Robles (2015, p. 393) afirma que:

Hermenéutica e analítica apuntan, de este modo, a dos aspectos del texto que son diferentes y complementarios. La primera se dirige al sentido, la segunda a los componentes formales. La primera al contenido, la segunda a la forma. Ahora bien, el contenido no puede existir sin la forma, ni la forma puede darse sin el contenido. De ahí que en el trabajo con los textos las dos funciones estén siempre presentes. No puedo hallar el sentido de un texto si no entiendo su estructura, y no entenderé su estructura si no comprendo su contenido. (ROBLES, 2015, p. 393)

Forma e conteúdo não revelam ideias opostas, permitindo que se opte por um em detrimento do outro. Pelo contrário. A forma é o que aparece e pressupõe um conteúdo que será atribuído pelo intérprete. Os sujeitos competentes constroem a norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos com a finalidade de regular condutas intersubjetivas e a eles retornam para tornar objetiva a sua decisão, introduzindo, assim, novos enunciados no sistema. Esse movimento dialético entre texto e significação a ele atribuída pelo intérprete baseia-se em valores.

Após uma análise da forma, enquanto expressão do aspecto sintático da linguagem e das relações que se estabelecem entre os signos, e do conteúdo, como aspecto semântico da linguagem, revelando as relações estabelecidas entre os signos e os objetos que representa, passamos à análise de situações que evidenciam o aspecto remanescente para a caracterização do Constructivismo Lógico-semântico, qual seja, o pragmático.

## **5. GRUPO ECONÔMICO E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Um dos grandes desafios em que se verifica na prática o problema correlato à forma e ao conteúdo é a definição do conceito de grupo econômico para análise das hipóteses em que se pode admitir o redirecionamento da execução fiscal.

### **5.1 A necessária definição de grupo econômico**

A princípio, grupo econômico pode ser definido como um conjunto de sociedades empresárias que se unem para maximizar lucros e produtividade e reduzir custos. Entre elas

deve haver relação de dominação exercida pela principal, que poderá atuar como controladora ou coligada. Para caracterização do grupo econômico é preciso que existam vários participantes, com personalidade jurídica própria. Deve haver a relação de dominação entre as empresas, que exercem atividade econômica. No entanto, faz-se necessário verificar se a aludida definição está em consonância com os enunciados prescritivos que poderiam ser utilizados no caso.

A controlada e coligada, definidas no art. 243, da Lei 6.404/76<sup>3</sup>, configurariam, junto com a controladora e com a outra coligada, o chamado grupo econômico de fato.

Por outro lado, segundo o art. 265<sup>4</sup>, da aludida lei, os grupos de sociedades seriam os chamados grupos econômicos de direito. Apesar de formado a partir da convenção das sociedades que os compõem, eles não possuem personalidade jurídica própria e o patrimônio das empresas continua independente, o que permite que se verifique, em dado momento, a confusão patrimonial. Nesse caso, segundo o art. 266, as relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas deverão ser previstas na convenção do grupo, conservando cada uma das sociedades do grupo personalidade e patrimônios distintos.

O problema atinente à definição do grupo econômico situa-se na ausência de enunciados prescritivos que deem suporte a essa descrição e de exigências específicas para a sua constituição, ou seja, para a forma que deverá adotar. Além disso, a doutrina, há pouco, se

---

<sup>3</sup> Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

<sup>4</sup> Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

debruçou sobre o tema. Muito se tem discutido sobre a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal em face do grupo econômico, mas sem, todavia, delimitar esse conceito.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região tentou fazê-lo na seguinte decisão:

EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO. NÃO CARACTERIZADO. 1. A responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica só é possível havendo comprovação de atuação dolosa na administração da empresa, atuando com excesso de mandato, infringência à lei ou ao contrato social. 2. A dissolução irregular da sociedade também é fundamento bastante para atrair a responsabilidade dos sócios administradores pelas obrigações da sociedade. 3. O redirecionamento automático da execução na pessoa dos sócios corresponsáveis, em razão da existência de grupo econômico, não se verifica, por ora, plausibilidade dos elementos comprobatórios acerca de fraude ou abuso de poder por parte dos sócios em relação à sociedade. 4. A caracterização do grupo econômico de empresas, que se valem dessa condição para sonegar suas obrigações tributárias, requer alguns elementos que apontem esse intuito fraudatário, a ser analisado no caso concreto. Podemos assim ser exemplificá-los: empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico; a confusão patrimonial apta a ensejar a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124 do CTN, administradas pelos mesmos diretores, estando submetidas a um mesmo poder de controle, o que evidencia a existência de grupo econômico de fato; atuação num mesmo ramo comercial ou complementar, sob uma mesma unidade gerencial; empresas que exerçam atividades empresariais de um mesmo ramo e estão sob o poder central de controle; abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial; abuso de autoridade, sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial; existência de fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores; grupo familiar definido etc. 5. Agravo de instrumento improvido. (TRF3 - 1ª Turma, Processo nº 0020172-50.2014.4.03.0000, Agravo de instrumento nº 537935, Rel. Des. Fed. Luiz Stefanini, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/05/2015)

Uma proposta de definição do grupo econômico, com base nos enunciados prescritivos em vigor é aquela que parte das controladas e coligadas, para caracterizar o grupo econômico de fato, bem como o grupo econômico de direito, definido no art. 265, da Lei 6.404/76.

A ausência de enunciados prescritivos específicos no que tange ao grupo econômico faz com que se conclua, em uma primeira análise, que se verifica a consagração do conteúdo, decorrente da interpretação, da análise semântica da expressão, em detrimento da forma. Todavia, passando a uma análise mais detalhada e verificada a inexistência de conteúdo sem forma, forçoso concluir que na definição do conceito de grupo econômico há apenas a preponderância do conteúdo sobre a forma, mas não apenas o conteúdo, ante a inexistência de enunciados prescritivos específicos sobre o tema.

## **5.2 Hipóteses em que o redirecionamento da execução fiscal é admitido**

Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

A partir da interpretação dos enunciados prescritivos indicados (arts 243 e 265, da Lei 6.404/76), para delimitar o conceito, a ideia, do que seja grupo econômico, torna-se possível verificar quando ele se caracteriza e quando ele não se caracteriza no caso concreto. Somente a partir disso, verificada a existência de grupo econômico no caso, deve-se analisar, então, em quais hipóteses poderá ocorrer o redirecionamento da execução fiscal.

Renato Lopes Becho (2014, p. 129-132) analisa o art. 30, IX, da Lei 8.212/91<sup>5</sup>, em que há referência à aplicação da responsabilidade solidária pelas obrigações decorrentes dessa lei, sendo a solidariedade um dos elementos a serem considerados pelo intérprete para caracterizar o grupo econômico. No entanto, vale notar que a sujeição passiva, segundo o autor (2014, p. 132), que adota a teoria tripartite para caracterizar a norma geral tributária, é matéria reservada à lei complementar, nos termos do art. 146, III, *a*, da CF<sup>6</sup>. Isso obriga que a observação do disposto no art. 121, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>7</sup>, norma geral que distingue o contribuinte que realiza o fato impositivo, do responsável, indicado pela lei, como ocorre no caso do art. 30, IX, da Lei 8.212/91. No entanto, o responsável, conforme dispõe o art. 128, do CTN<sup>8</sup>, deve estar vinculado ao “fato gerador” da respectiva obrigação, para que se verifique a solidariedade e, por conseguinte, a ausência do benefício de ordem, conforme art. 124, parágrafo único, do CTN<sup>9</sup>. Sendo assim, ressalta o autor (2014, p. 136-138) que é

---

<sup>5</sup> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

<sup>6</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

<sup>7</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>8</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

<sup>9</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

imprescindível, para se verificar a responsabilidade solidária, prevista no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, que as empresas do grupo econômico tenham atuado conjuntamente para permitir a ocorrência da hipótese de incidência tributária e que haja, por força da aplicação do art. 110, do CTN<sup>10</sup>, o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, critério exigido pelo art. 50, do Código Civil (CC)<sup>11</sup>, para que ela seja desconstituída. Sendo assim, para que a personalidade jurídica seja desconsiderada, seria necessária a demonstração de que, no caso, houve abuso de personalidade jurídica pelo desvio da finalidade precípua da empresa ou pela confusão patrimonial entre as sociedades do grupo.

Para que reste configurada a responsabilidade dos sócios e se possa realizar o redirecionamento da execução, faz-se necessário observar que há enunciados que trazem soluções específicas em cada caso, uma vez que o art. 30, IX, da Lei 8.212/91, se aplica apenas no que concerne às contribuições previdenciárias sem que se tenha verificado, no caso dolo ou fraude. Associado ao art. 50, do CC, verifica-se o preenchimento do principal requisito para o redirecionamento, qual seja, o abuso da personalidade jurídica com o desvio de finalidade ou com a confusão patrimonial.

Por outro lado, o art. 135, do CTN<sup>12</sup>, elege também situações que já contém em si o ilícito, não havendo a necessidade de associação desse dispositivo com o art. 50, do CC, ou seja, tendo a pessoa física agido violando a lei, o contrato social ou estatuto já configura, por si só, o dolo necessário para que se determine o redirecionamento da execução em face dos sócios. Vale notar que a infração de lei que o enunciado prescritivo inclui a lei societária que define o grupo econômico de fato e de direito, nos arts 243 e 265, da Lei 6.404/76.

Por fim, aplica-se às hipóteses remanescentes, em que houver interesse comum, conforme arts 243 e 265, da Lei 6.404/76, sem que haja dolo ou fraude, aplica-se o art. 124, do CTN<sup>13</sup>. Todavia, para que haja o redirecionamento da execução é imprescindível a existência

---

<sup>10</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>11</sup> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

<sup>12</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>13</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

de dolo ou fraude no caso, o que torna necessário o preenchimento dos requisitos previstos no art. 50 do CC para tanto.

Sendo assim, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91, o art. 124, do CTN, e o art. 135, do CTN, podem ser utilizados como fundamento para que se determine o redirecionamento da execução fiscal, sendo, para tanto, imprescindível a verificação do dolo, que, nos dois primeiros casos deverá obedecer ao art. 50, do CC, para que reste configurado.

## **6. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO**

Outro caso em que podemos analisar o aspecto semiótico da pragmática é dos efeitos tributários decorrentes da definição da sociedade em conta de participação.

### **6.1 Definição conforme art. 992, do CC**

O problema aqui emerge também da ausência de forma pré-determinada para a constituição da sociedade em conta de participação, porque o art. 992, do CC<sup>14</sup>, afirma independê-la de formalidade, podendo ser provada por qualquer meio de prova admitido. Ademais, o art. 45, do CC<sup>15</sup>, afirma ser o início da pessoa jurídica se caracteriza pelo registro no órgão competente, o que não se exige da sociedade em conta de participação.

Em se tratando de ente despersonalizado, essa contribuição e especificação patrimonial decorre de acordo entre os sócios, surtindo efeitos apenas em relação a eles. Não há, pois, oponibilidade a terceiros e essa composição patrimonial poderá ser feita por apenas um dos sócios.

Verifica-se aqui que aparentemente trata-se de uma figura em que somente se verifica conteúdo em detrimento de forma. Todavia, o fato de não se submeter a registro, faz com que a sociedade em conta de participação possa eleger a forma que melhor lhe convir para compor seu patrimônio e determinar como se dará a participação de cada sócio. Assim, em se tratando

---

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

<sup>14</sup> Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

<sup>15</sup> Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

de ente despersonalizado não dispensa a adoção de alguma forma traduzida em linguagem para que a sociedade se constitua.

Não se admite aqui a desconsideração da personalidade jurídica, com base no argumento de que essa estrutura negocial teria sido escolhida como o principal objetivo de reduzir a carga tributária, especialmente por três motivos: (i) afronta à estrita legalidade; (ii) afronta à tipicidade; e (iii) vedação da exigência de tributo que decorra de analogia, apesar de os efeitos econômicos, no caso da adoção da sociedade em conta de participação, serem idênticos aos de outros negócios jurídicos.

No entanto, é possível argui-la no caso em que a sociedade em conta de participação agir em desconformidade com as disposições legislativas a ela atinentes, objetivando mascarar outra espécie negocial.

## **6.2 Efeitos tributários decorrentes dessa definição**

No caso de subcontratação, em que A contrata B, que, por sua vez, subcontrata C, existem duas relações jurídicas havendo a incidência de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS em cada uma delas. Aqui, C é credor de B e B, de A.

Quando se estuda a prestação compartilhada de serviços, verifica-se que A contrata simultaneamente B e C para lhe prestar serviços. Nesse caso, B e C são credores de A, mas evita-se aqui a dupla incidência tributária sobre os mesmos valores, uma vez que com a contratação direta, o valor relativo a C lhe é diretamente entregue, não havendo o intermédio de B.

Já na sociedade em conta de participação, B e C se unem contratualmente para que o sócio ostensivo B seja contratado por A. Nesse caso, os valores recebidos de A por B, serão havidos como divisão de lucros em relação a C, isentos, pois, do IRPJ. Justamente pelo aspecto pragmático, a sociedade em conta de participação tem sido cada vez mais utilizada para a prestação de serviços, uma vez que ela resulta em tributação mais favorecida.

## **7. A CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS**

Os serviços personalíssimos caracterizam-se como obrigações de fazer vinculadas a características pessoais do prestador, como ocorre com os artistas, intelectuais, cientistas etc. Eles podem ser prestados sob as seguintes formas: (i) com vínculo empregatício; (ii) como trabalho autônomo regulado pela lei civil; ou (iii) por meio de uma sociedade prestadora de serviços em que figure como sócio. Essa sociedade poderá adotar, como modelo societário, a sociedade simples ou a empresa individual de responsabilidade limitada, desde que a condição de empresário, de fato, se verifique, não constituindo mero artifício para a redução da carga tributária.

O art. 129, da Lei 11.196/05, determina que:

Art. 129 Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Conforme anteriormente anotado, o art. 50, do CC, determina que para que a personalidade jurídica seja desconsiderada, seria necessária a demonstração de que, no caso, houve abuso de personalidade jurídica pelo desvio da finalidade precípua da empresa ou pela confusão patrimonial.

Um caso emblemático é o do jornalista Ricardo Boechat, a partir do qual o Tribunal Regional Federal da 3ª Região fixou o entendimento de que a elisão fiscal se lastreia não somente na literalidade da norma, mas também em sua *mens legis*. Isso demonstra que ela não está somente no suporte físico, no aspecto sintático da linguagem, que determina a forma, mas também no aspecto semântico, correlato ao conteúdo.

Sendo assim, é possível constituir uma pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos, desde que esses serviços, de fato, se caracterizem como tal, e a economia tributária seja fruto da elisão, possível justamente por ter o legislador previsto regimes jurídicos distintos com cargas tributárias diferentes. Nesse campo, emerge a autonomia da vontade da sociedade que, diante da existência de mais de um regime jurídico, instituído pelo legislador, poderá escolher a que melhor lhe aprouver. Assim, apresenta-se como limite ao planejamento tributário o respeito à lei.

## 8. CONCLUSÃO

1. Desde o processo de enunciação, o legislador elege conceitos, que, por sua vez, trazem em si inúmeras possibilidades de significação. Ao escolher uma dessas possibilidades, o legislador exerce seu juízo valorativo, fazendo-o em consonância com seu horizonte cultural. O direito positivo emerge enquanto objeto cultural, sendo invariavelmente portador de valor. Assim, ao gravar a conduta como lícita ou ilícita e ao escolher entre um dos modais deônticos obrigatório, proibido ou permitido, o legislador elege uma preferência, valorando a conduta. A valoração ocorre também no momento em que o intérprete, no percurso gerador de sentido, atribui valor às palavras contidas nos enunciados prescritivos. Assim, no primeiro caso, haveria uma diretriz principiológica e, no segundo, seria produzida uma norma jurídica.

2. Considerando a unidade do sistema jurídico-positivo, faz-se necessário analisar seus quatro subsistemas para interpretar, conferir sentido aos enunciados e relacioná-los, para, por meio da interpretação, se inferir a norma jurídica, partindo dos enunciados prescritivos do direito positivo. No percurso gerador de sentido da norma jurídica, o plano da expressão (S<sub>1</sub>), em que se observa a literalidade, isolando o texto a ser compreendido e analisando-o sintática e morfológicamente, unido ao plano do conteúdo (S<sub>2</sub>), onde se atribui valor unitário aos signos justapostos no texto, da significação (S<sub>3</sub>), em que se forma a norma jurídica, por meio de esquemas de juízos implicacionais, e da organização das normas (S<sub>4</sub>), onde se aferem relações de coordenação e de subordinação da norma dentro do sistema jurídico, fazem surgir o texto da mensagem legislada. No entanto, compete salientar que, por meio do percurso gerador de sentido, se pode obter não apenas normas gerais e abstratas, mas também individuais e concretas, gerais e concretas e individuais e abstratas, dependendo do caso.

3. O Constructivismo Lógico-Semântico é um método de estudo, que confere precisão à linguagem, especialmente no que concerne à escolha dos termos e das acepções a eles empregadas. Considera-se, a partir de seu estudo, que toda linguagem tem três dimensões: (i) sintática, que revela as relações entre signos; (ii) semântica, que demonstra as relações dos signos com os objetos que eles significam; e (iii) pragmática, que revela o plano dos usos, ou seja, a relação dos signos com seus usos.

4. A forma, por uma análise semiótica, liga-se diretamente à dimensão sintática da linguagem, ou seja, liga-se à lógica, ao modo como os signos relacionam-se entre si. O conteúdo, por outro lado, liga-se à dimensão semântica da linguagem, que demonstra as relações dos signos com os objetos que eles significam. Ele se revela no momento da eleição das condutas intersubjetivas a serem reguladas pelo legislador, que a elas atribui o selo da

licitude ou da ilicitude e se revela também quando o intérprete, a partir dos enunciados prescritivos e com base em seu horizonte cultural, constrói a norma jurídica.

5. Forma e conteúdo não revelam ideias opostas, permitindo que se opte por um em detrimento do outro. Pelo contrário. A forma é o que aparece e pressupõe um conteúdo que será atribuído pelo intérprete. Os sujeitos competentes constroem a norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos com a finalidade de regular condutas intersubjetivas e a eles retornam para tornar objetiva a sua decisão, introduzindo, assim, novos enunciados no sistema. Esse movimento dialético entre texto e significação a ele atribuída pelo intérprete baseia-se em valores.

6. O problema atinente à definição do grupo econômico situa-se na ausência de enunciados prescritivos que deem suporte a essa descrição e de exigências específicas para a sua constituição, ou seja, para a forma que deverá adotar. Situa-se, pois, no campo sintático. Passando a uma análise mais detalhada e verificada a inexistência de conteúdo sem forma, forçoso concluir que na definição do conceito de grupo econômico há apenas a preponderância do conteúdo, enquanto aspecto semântico, sobre a forma, ante a inexistência de enunciados prescritivos específicos sobre o tema.

7. Numa análise pragmática, o redirecionamento da execução fiscal no caso de grupo econômico de fato ou de direito, nos termos dos arts. 243 e 265, da Lei 6.404/76, deverá obedecer às seguintes regras: O art. 30, IX, da Lei 8.212/91, o art. 124, do CTN, e o art. 135, do CTN, podem ser utilizados como fundamento para que se determine o redirecionamento da execução fiscal, sendo, para tanto, imprescindível a verificação do dolo, que, nos dois primeiros casos deverá obedecer ao art. 50, do CC, para que reste configurado.

8. Verifica-se na sociedade em conta de participação que aparentemente trata-se de uma figura em que somente se verifica conteúdo em detrimento de forma. Todavia, o fato de não se submeter a registro, faz com que a sociedade em conta de participação possa eleger a forma que melhor lhe convir para compor seu patrimônio e determinar como se dará a participação de cada sócio. Assim, em se tratando de ente despersonalizado não dispensa a adoção de alguma forma traduzida em linguagem para que a sociedade se constitua. Sob o aspecto pragmático, a sua adoção demonstra, em muitos casos, ser mais favorável do ponto de vista fiscal do que a subcontratação ou a prestação compartilhada de serviços.

9. É possível constituir uma pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos, desde que esses serviços, de fato, se caracterizem como tal, e a economia

tributária seja fruto da elisão, possível justamente por ter o legislador previsto regimes jurídicos distintos com cargas tributárias diferentes. A elisão não está somente no suporte físico, no aspecto sintático da linguagem, que determina a forma, mas também no aspecto semântico, correlato ao conteúdo.

## 9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDER, Larry. "With Me, It's All er Nuthin": Formalism in Law and Morality. In: **The University of Chicago Law Review**, Vol. 66, No. 3 (Summer, 1999), p. 530-565.

ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-american Law: A Comparative Study in Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions**. Oxford: Clarendon Press, 1987, p. 1-31.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIX, Brian. Form and Formalism. In: **Ratio Juris**. March 2007, Vol. 20, p. 45-55.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: O construtivismo lógico-semântico**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. Constructivismo Lógico-Semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 13-39.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo-tributário *in* **Revista dialética de direito tributário**, nº 34, p. 104-116, 1998.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FOUCAULT, Michel. **A verdade e as formas jurídicas**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Nau Editora, 2002.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2014.

HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

ROBLES, Gregorio. **Teoria del derecho**: fundamentos de teoria comunicacional do derecho. Vol. II. Madrid: Civitas, 2015.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *In: The Yale Law Journal*. March 1988, vol. 97, number 4, p. 509-548.

SOPER, Philip. Form and substance in law. *In: Ratio Juris*. March 2007, vol. 20, p. 56-65.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Noeses, 2010.