

Multidisciplinaridade na aplicação da legislação tributária

Edison Carlos Fernandes

<http://lattes.cnpq.br/0724504005485259>

1. Introdução

Na modernidade, o pensamento científico sofreu significativa mudança, no sentido de que se passou a privilegiar a abordagem analítica (abordagem cartesiana), pela qual o objeto de estudo deve ser separado em partes e cada parte é que deve ser estudada. A abordagem analítica provocou naturalmente a especialização dos atores da pesquisa científica. O estudo disjuntivo levou a respostas parciais. Acontece que, diante da complexidade da realidade (e por decorrência dos objetos a serem estudados), a abordagem especializada resolve problemas específicos, mas não consegue apresentar solução coerente e integrada às questões estudadas.

A mesma sorte teve o estudo do Direito e a aplicação da legislação. De início, o Direito em si, que se afastou das demais disciplinas (o que, em verdade, aconteceu com todas as disciplinas, que se afastaram umas das outras). E no âmbito do Direito, lutou-se por e proclamou-se a autonomia de diversas disciplinas jurídicas. Neste segundo matiz, o Direito Tributário também buscou sua autonomia, apartando-se de outras disciplinas jurídicas e de outras disciplinas relacionadas à realidade a ser tributada, tais como Economia, Contabilidade, Finanças, Administração, etc.

A cisão científica que a abordagem analítica, especializada, provocou foi sentida e tem sido combatida. Pode ser citado, inicialmente, o trabalho de von Bertalanffy¹, a partir da década de 1930, que desenvolveu a teoria geral dos sistemas, limitada, porém, às ciências biológicas. A abordagem sistêmica acabou por influenciar os demais enfoques científicos, proporcionando soluções holísticas para as questões estudadas.

Recentemente, mesmo a abordagem sistêmica tem sido considerada insuficiente para o entendimento da realidade. Nesse sentido, ganha relevo a teoria do pensamento complexo (ou

¹BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações*. São Paulo: Editora Vozes, 2014.

da complexidade), elaborada por Edgar Morin². A abordagem complexa leva ao extremo a consideração de sistemas abertos, a interrelacionar o objeto de estudo com o sujeito que estuda e com o ambiente em que objeto e sujeito estão inseridos.

Merece destaque ainda, nessa trajetória, o relacionamento entre as *disciplinas*. A abordagem disciplinar (específica, cartesiana) vem sendo substituída, conquanto a muito custo e com muito vagar, pelas abordagens interdisciplinar e multidisciplinar. Com o pensamento complexo, na verdade, impõe-se a abordagem transdisciplinar³.

Neste texto, o foco é ainda a abordagem multidisciplinar para aplicação do Direito Tributário. Restringe-se, da mesma forma, à relação do Direito Tributário com outros ramos do Direito e com disciplinas corporativas afins (Contabilidade, Finanças, Economia e Administração). Portanto, este texto tem a pretensão de ser a construção de uma ponte para o pensamento complexo (que não se limita ao estudo jurídico): de um lado, sedimentando a abordagem multidisciplinar do Direito Tributário; de outro, provocando para um caminho adiante, quem sabe, da transdisciplinaridade.

2. Fato gerador ou regra matriz de incidência: tanto faz para a abordagem multidisciplinar

Durante um tempo, o ponto fundamental do Direito Tributário foi o fato gerador^{4 5}. No Código Tributário Nacional – CTN, o fato gerador é apresentado como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (artigo 114). Note-se que o conceito de fato gerado contempla ao mesmo tempo a hipótese legal e a ocorrência concreta do fato jurídico. Trata-se de um conceito multidisciplinar por si só, ao abarcar as ocorrências concretas, determinadas por outros ramos do conhecimento jurídico ou não jurídico. No entanto, essa aparente inconsistência no conceito de fato gerador não poderia resistir ao ataque reducionista do pensamento analítico.

²MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. Porto Alegre: Editora Sulina, 2015.

³NICOLESCU, Basarab. *O manifesto da transdisciplinaridade*.

⁴JARACH, Dino. *O fato imponderável*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

⁵FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

Para Alfredo Augusto Becker, expoente do pensamento analítico (dogmático) do Direito Tributário brasileiro, esse conceito de fato gerador teria somente o efeito de gerar “confusão”⁶. Essa foi a primeira e talvez a mais importante vitória do pensamento redutor, como afirmou José Souto Maior Borges, que só vê realidade no mundo das ideias e consistência lógica da argumentação retórica, distante, portanto, do real⁷. Formou-se, assim, as bases para a alegação e a defesa da autonomia do Direito Tributário.

A difusão do pensamento dogmático no Direito Tributário brasileiro seguiu com Geraldo Ataliba, que, todavia, ainda mantinha um olhar para a realidade⁸, culminando no trabalho de Paulo de Barros Carvalho⁹. Este último cunhou a lição paradigmática do pensamento analítico em matéria tributária: a regra matriz é a expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico¹⁰. Talvez se possa identificar a regra matriz de incidência como o átomo do Direito Tributário, mas, assim como ele, não se trata da menor estrutura, pois mesmo a regra matriz é composta por elementos. Esses elementos são categorizados no antecedente e no consequente na norma tributária.

Vimos que o conceito de fator gerador é ontologicamente multidisciplinar, vale dizer, a multidisciplinaridade é da essência do fato gerador. Entretanto, o fato gerador foi recusado pela doutrina disjuntiva (dogmática), que atribuiu (e atribui ainda) preferência à regra matriz de incidência. Acontece que é possível identificar multidisciplinaridade também na regra matriz de incidência tributária.

No consequente da norma tributária encontra-se a conduta obrigada por lei: pague-se o montante do tributo apurado como parte (alíquota) de uma determinada riqueza (base de cálculo) por alguém (sujeito passivo). O consequente da norma tributária é determinado com autonomia pelo Direito Tributário (confira-se o artigo 109 do CTN).

⁶BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.

⁷BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática in Revista Dialética de Direito Tributário, volume 211 (abril/2013). São Paulo: Dialética, 2013, página 110.

⁸ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

⁹Para um estudo comparativo, conferir: FERNANDES, Edison Carlos. Evolução doutrinária do conceito de fato gerador no Brasil in MARTINS, Ives Gandra da Silva e PASIN, João Bosco Coelho. *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004.

Por seu lado, o antecedente da norma tributária é multidisciplinar, pois prevê um fato da vida com repercussão econômica, que ocorre em determinado tempo e em determinado espaço. A caracterização desse fato da vida não compete à norma tributária. Cabe à norma tributária tão somente identificar esse fato da vida e escolhê-lo como antecedente. Aqui se encontra, inclusive, o conceito de incidência e de não incidência de Ruy Barbosa Nogueira¹¹.

O Direito Tributário não é autônomo (nenhum ramo do Direito é, na verdade). O Direito Tributário é composto, praticamente, por uma única norma de conduta: é obrigatório pagar tributo e contribuir para a sua fiscalização. Para além disso, o Direito Tributário não estabelece o que é permitido, o que é obrigatório e o que é proibido. Sendo assim, o Direito Tributário depende das demais disciplinas, sejam jurídicas ou não jurídicas, porque o objeto tributado – a riqueza tributada – é identificada e apurada no âmbito de outro campo de pensamento, pesquisa e estudo.

3. Interdisciplinaridade do Direito Tributário com outras disciplinas jurídicas

Apesar de o fato gerador da obrigação tributária depender da repercussão econômica dos fatos da vida, praticamente, todos esses fatos da vida estão disciplinados pelo Direito. O nascimento e a morte, o contrato de sociedade (pessoa jurídica) e o contrato mercantil, a doação e a prestação de serviço, embora existam independentemente da norma jurídica, são alcançados por ela de uma maneira ou de outra. Nesse sentido, a determinação da obrigação tributária acaba por se relacionar com institutos e definições que estão “fora das fronteiras” do Direito Tributário.

O Direito Societário, por exemplo, regulamenta os tipos de acordos entre sócios para o desenvolvimento de uma atividade econômica, que pode resultar na constituição de uma pessoa jurídica (sociedade empresária) ou em um arranjo sem personalidade jurídica (sociedade em conta de participação ou consórcio). Essa regulamentação se impõe ao Direito Tributário. Isso não quer dizer que a regulamentação tributária perde a sua capacidade de determinar os efeitos dos institutos jurídicos. Assim, a legislação tributária equipara a sociedade em conta de participação (sem personalidade jurídica) à sociedade empresária (com personalidade jurídica)

¹¹NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

para efeitos de determinação dos tributos sobre a receita e sobre o lucro. Até mesmo a sociedade de fato tem seus efeitos tributários disciplinados.

Ao Direito Comercial cabe regulamentar os contratos mercantis. O Direito Tributário não poderá alterar a natureza e a formalidade dos contratos previstos naquele ramo jurídico. No entanto, a legislação tributária pode e deve disciplinar os efeitos fiscais dos contratos. Por exemplo, embora institutos próximos, o contrato de compra e venda não se confunde com a doação, acontece que a legislação do ICMS, ao prever a incidência do imposto sobre a circulação de mercadoria, não faz distinção sobre a onerosidade da transferência de propriedade de uma mercadoria. Nesse sentido, o ICMS incide tanto sobre o contrato de compra e venda quanto sobre a doação.

Ainda no âmbito dos contratos, o Direito Tributário deve respeitar as estruturas de risco e remuneração determinadas pelas partes contratantes. Se, por exemplo, em um contrato de empreitada, as partes decidiram atribuir ao contratante da obra os custos (e os riscos) pelos materiais aplicados, o que interferirá na fixação da remuneração pela prestação do serviço de construção, não pode a legislação tributária considerar o valor desses materiais como remuneração do construtor, ainda que caiba a ele efetuar as compras: trata-se claramente de um adiantamento financeiro feito pelo construtor em benefício do contratante da obra, portanto, um direito a receber do construtor, e não de preço do serviço prestado. Os termos contratuais devem ser respeitados para a identificação e a interpretação do fato gerador e da base de cálculo do tributo.

Da mesma forma, as vicissitudes dos contratos devem ser consideradas pela legislação tributária. Vê-se essa identificação nos casos de simulação, dissimulação, declaração de vontade, formalização, abuso de forma e abuso de direito, etc.

Assim poderíamos seguir com Direito do Trabalho, Direito de Família, Direito das Sucessões, Direito Administrativo etc.

4. Interdisciplinaridade do Direito Tributário com disciplinas de negócios

Quando tratamos de tributação sobre os negócios empresariais, invariavelmente iremos nos deparar com disciplinas não jurídicas relacionadas a esses negócios. Todas as disciplinas que

têm por objeto de estudo a empresa e o empresário interessarão para bem aplicar a legislação tributária. Dentre essas disciplinas podem ser citadas a Administração, as finanças corporativas e a Economia da empresa, porém, com destaque para a Contabilidade.

A Contabilidade é particularmente relevante por alguns motivos.

Em primeiro lugar, de acordo com a construção histórica e a disciplina jurídica, o instituto da pessoa jurídica está alicerçado na segregação entre o patrimônio dos empreendedores (sócios) e o patrimônio afetado ao desenvolvimento de atividade econômica de maneira organizada (empresa). Para proporcionar essa segregação, limitando por um lado a responsabilidade dos sócios e por outro apresentando garantias aos credores, constitui-se a pessoa jurídica, sujeito de Direito próprio. A pessoa jurídica depende, então, da segregação patrimonial, que, por sua vez, deve ser devidamente comprovada (aliás, a confusão patrimonial é causa de descon sideração da personalidade jurídica). A Contabilidade cumpre exatamente o papel de identificar e apresentar o patrimônio da pessoa jurídica, distinguindo-o do patrimônio dos sócios¹².

Depois, considerando que o patrimônio da pessoa jurídica é formado pelo conjunto interligado dos contratos por ela celebrados¹³, o que se verifica nas demonstrações contábeis são exatamente esses contratos: de um lado, contratos que geram valores a receber (direitos), de outro, contratos que geram valores a pagar (dívidas). A diferença entre os direitos e as dívidas representa o patrimônio da pessoa jurídica.

Em decorrência, as movimentações contratuais serão percebidas e captadas pelas movimentações na informação contábil. Nesse sentido, tanto o contrato quanto a escrituração contábil devem refletir a atividade econômica pretendida pelas partes. Em outras palavras, o contrato e a escrituração contábil devem representar a essência do negócio realizado. Identificada a essência do negócio, representada no contrato e nos lançamentos contábeis, haverá condições de apontar os efeitos tributários previstos pela legislação.

¹²HERRMANN JUNIOR, Frederico. *Contabilidade superior*. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 1978.

¹³SUNDER, Shyam. *Teoria da contabilidade e do controle*. São Paulo: Atlas, 2014.

5. Interdisciplinaridade do Direito Tributário como elemento de segurança jurídica

Aparentemente, retirar a autonomia do Direito Tributário poderia conduzir ao entendimento de fragilização da segurança jurídica: se o Direito Tributário não pode definir a tributação em todos os seus aspectos (liberdade para definir o fato gerador ou o antecedente da norma, e não apenas identificá-lo), como seria possível garantir a segurança jurídica da tributação? Na verdade, a segurança jurídica da tributação existe plenamente na interdisciplinaridade da legislação tributária com outros ramos jurídicos e com disciplinas não jurídicas afins.

Pensemos ainda nos negócios empresariais. A reunião de pessoas para a consecução de um objeto comum (atividade econômica) é estruturada pelo Direito Societário, além das regras de governança corporativa e de administração definida pelos empreendedores (Administração de Empresa). Em seguida, a contratação de prestadores de serviços, por meio de contratos de trabalho (Direito do Trabalho) ou de outras pessoas jurídicas, e a contratação de fornecedores (Direito Contratual) decorrem da estratégia empresarial e da negociação realizada entre as partes (Economia da empresa). O mesmo ocorre com o suprimento dos clientes e com eventual captação de recursos perante instituições financeiras (novamente, Direito Contratual e finanças corporativas). Todas essas relações negociais (sócios, trabalhadores, fornecedores, clientes, financiadores) se baseiam nas informações sobre o patrimônio da pessoa jurídica para a tomada de decisão (Contabilidade), especialmente quanto aos riscos assumidos e à remuneração esperada.

Estruturado o negócio empresarial com todos esses substratos, cabe ao Direito Tributário apenas e tão somente ser uma consequência: produzida a riqueza na forma livremente estruturada pelos contratantes, parte dessa riqueza será destinada (devolvida) à sociedade, por meio da arrecadação tributária. Caso o Direito Tributário ignore toda essa estrutura e estabeleça por si próprio qual a riqueza deve ser reconhecida para fins de tributação, estará instaurada a plena e irrestrita insegurança jurídica. Nessa situação, o Direito Tributário terá confrontado as expectativas geradas por todos os envolvidos e interessados no desenvolvimento do negócio empresarial.

6. Conclusões

As recentes teorias do pensamento comprovam o esgotamento da abordagem analítica, disjuntiva, dos objetos de estudo e pesquisa (no caso do Direito, a abordagem dogmática). A organização do pensamento e da pesquisa deve integrar as diversas “disciplinas” relacionadas ao objeto de estudo, além de integrar o próprio sujeito do estudo e o meio ambiente em que objeto e sujeito estão inseridos. A solução das questões de pesquisa do real virá, então, da abordagem multidisciplinar (e memos assim não será completa).

No âmbito do Direito Tributário, essa abordagem implica considerar os institutos regulamentados pelas outras disciplinas jurídicas e pelo enfoque apresentado por disciplinas não jurídicas. Por sua natureza, o Direito Tributário, além de não ser autônomo (como nenhuma disciplina é, repita-se), exerce uma atuação efetivamente consequente, sem interferir na definição do fato da vida de repercussão econômica que será alcançado pela incidência de tributos.

Nesse sentido, deve-se concluir que é a abordagem multidisciplinar na aplicação da legislação tributária que solidifica a segurança jurídica na tributação.