

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**Faculdade de Direito**  
**Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão**  
**Especialização em Direito Tributário**

**Luis Carlos A. Merçon de Vargas**

**UTILIZAÇÃO DE TERMOS CONTÁBEIS NA LEGISLAÇÃO**  
**TRIBUTÁRIA: Análise à luz do artigo 11 da Lei Complementar n°**  
**95/1998**

**São Paulo**  
**2010**

**Luis Carlos A. Merçon de Vargas**

# **UTILIZAÇÃO DE TERMOS CONTÁBEIS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Trabalho apresentado à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, curso de extensão da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para aprovação na Especialização em Direito Tributário, ministrado pelo Professor Júlio Cesar Pereira e Professora Renata Abrantes Silveira.

**São Paulo**

**2010**

## Folha de Aprovação

**Luis Carlos A. Merçon de Vargas**

**Utilização de Termos Contábeis na Legislação Tributária: Análise à luz do artigo 11 da Lei Complementar nº 95/1998.**

**Conceito:**

**Banca Examinadora**

**Prof.(a)** \_\_\_\_\_

**Assinatura:** \_\_\_\_\_

**Prof.(a)** \_\_\_\_\_

**Assinatura:** \_\_\_\_\_

**Data de aprovação:** \_\_\_\_\_

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a possibilidade de interpretar os termos contábeis inseridos na legislação tributária brasileira com fundamento em enunciados contábeis não positivados pelo direito positivo. Dessa forma, parte-se de uma análise da teoria da linguagem e da classificação entre os planos lingüísticos em: (i) linguagem natural, (ii) técnica e (iii) científica. Assim, analisa-se a conexão entre os planos técnicos do direito positivo e da contabilidade, à luz do artigo 11, I, “a” da Lei Complementar 95/1998, para concluirmos sobre a legitimidade na interpretação dos termos contábeis jurídicos com base nos enunciados proferidos por órgãos contábeis.

Palavras Chaves: Direito e Linguagem – Tipos de Linguagem – Linguagem Técnica – Termos Contábeis – Interpretação Jurídica.

### **Abstract**

This paper analyzes the possibility of interpreting legal accounting terms based solely on accounting guidelines, which are not included in the Brazilian legal system. Its basis pertains to the linguistics theory from which the classification of the language plans derives (i.e., ordinary language, technical language and scientific language). To this extent, the objective was to investigate the connection between two different technical language plans: the language of the law and the language of the accounting terms. Furthermore, the study was carried out in accordance to the terms provided in article 11, subsection I, item “a” of the Complementary Act no. 95/1998, questioning the possibility of a legal interpretation based on the accounting guidelines issued by Accounting Councils.

Keywords: Law and Linguistics – Types of Language – Technical Language – Accounting Terms – Legal interpretation.

## Sumário

1.	Introdução.....	6
2.	Conceitos Fundamentais .....	7
2.1	Linguagem e Realidade .....	7
2.2	Tipos de Linguagem.....	8
2.2.1	Linguagem Natural.....	9
2.2.2	Linguagem Técnica .....	9
2.2.3	Linguagem Científica .....	10
3.	Direito e Linguagem .....	11
3.1	Linguagem do direito positivo .....	12
3.2	Linguagem da Ciência do Direito .....	13
3.3	Normas Jurídicas .....	14
3.3.1	Normas de Estrutura e Normas de Conduta .....	15
4.	Linguagem dos Termos Contábeis .....	17
5.	Utilização de Termos Técnico-Contábeis na Legislação Tributária.....	20
5.1	Artigo 11 da Lei Complementar 95/98.....	22
5.2	Construção de sentido jurídico para termos contábeis .....	26
6.	Conclusões .....	29
	Referências Bibliográficas.....	31

## 1. Introdução

O presente trabalho tem como objetivo analisar a utilização e interpretação de termos técnicos contábeis na legislação tributária, especialmente sob o enfoque do artigo 11, inciso I, alínea “a” da Lei Complementar 95/1998.

A forma de aproximação com o objeto de estudo se deu com base na teoria da linguagem, analisando os tipos de planos lingüísticos (linguagem natural, linguagem técnica e linguagem científica) e as relações entre esses planos.

Para isso, foi necessário passar primeiro por temas atinentes à teoria da linguagem, a relação entre linguagem e realidade, linguagem e direito, normas jurídicas de conduta e de estrutura.

Além disso, também foram feitos breves comentários acerca da linguagem técnica da contabilidade, sua relação com as Ciências Contábeis, e a forma como esses termos são inseridos dentro do ordenamento jurídico.

Em seguida, foi feita uma proposta de aproximação com base em teorias da tradução, utilizando-se noções como: código de partida e código de chegada, identidade entre tradução e original, e exigência de equivalência entre os objetos.

Por fim, relacionamos a exigência de equivalência entre original e tradução com o comando do artigo 11, I, “a” a Lei Complementar 95/98, distinguindo duas situações: (i) quando o termo contábil é apenas mencionado pelo ordenamento; (ii) quando o contexto jurídico contém enunciados prescritivos que elucidam a significação do termo contábil.

A partir dessas situações, analisamos a questão proposta para concluir sobre a legitimidade da interpretação do direito positivo partindo de enunciados técnicos contábeis, veiculados por autoridades contábeis, e não inseridos no ordenamento jurídico, como: atos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), etc.

## 2. Conceitos Fundamentais

Antes de adentrarmos no tema proposto neste trabalho, necessário se faz a exposição de algumas premissas metodológicas que servirão como ferramentas para a aproximação com o objeto de estudo que elegemos.

Sendo assim, passaremos a expor sobre o sistema de referência que será utilizado no presente trabalho.

### 2.1 Linguagem e Realidade

A relação entre linguagem e realidade está na origem de qualquer método que se proponha a utilizar a teoria da linguagem como ferramenta de aproximação no estudo do direito.

Nesse sentido, os autores se dividem basicamente em dois grupos: (i) aqueles que partem do axioma que a linguagem constitui a realidade; e (ii) aqueles que partem do axioma que a linguagem não constitui a realidade, mas serve como uma ferramenta inevitável para alcançá-la.

O presente trabalho não tem a pretensão de se aprofundar nesse tema. Assim, diante dos limites de espaço que o texto nos impõe, partiremos do segundo axioma acima exposto, muito bem explicado por TÁREK MOYSES MOUSSALEM<sup>1</sup>:

(...), a linguagem é responsável por *instaurar* a realidade no homem. É a via de acesso do sujeito à realidade mesma. Agora, *instaurar* não significa *criar*.

Linguagem e realidade não são idênticas nem poderiam sê-lo. Não há ponto de intersecção entre a linguagem e a realidade física. Se, por um lado, a linguagem “representa metaforicamente a realidade”, consolida um “modelo de vida”, no dizer de HALLIDAY, por outro, permanece distante das coisas mesmas.

Diante desse ponto de partida, necessário elucidar que o signo “realidade” deve ser compreendido sob dois pontos de vistas distintos, ou seja, há diferença entre a realidade física e a realidade sociocultural. Uma coisa é a realidade constituída pelo conjunto de “fatos brutos”, e outra coisa é a realidade como conjunto de “fatos institucionais”, para falar com as

---

<sup>1</sup> MOUSSALLEM, Tárék Moysés. Revogação em Matéria Tributária. São Paulo: Noeses, 2005, p. 06.

denominações utilizadas por JOHN SEARLE, citado por TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM<sup>2</sup>.

A distinção entre “fatos brutos” e “fatos institucionais” se dá pelo *discrímen* de relação de dependência entre objeto e vontade humana. Em outras palavras, os “fatos brutos são aqueles existentes de maneira independente da vontade humana”<sup>3</sup>, como montanhas, rios e mares; e os “fatos institucionais são, assim, chamados por dependerem da convenção humana”<sup>4</sup>, como as unidades de medida, o dinheiro e a ciência.

Por óbvio que apesar de se utilizar a mesma palavra para designar dois objetos distintos, não se pode afirmar que se tratam da mesma realidade. Nesse caso, é claro que há uma ambigüidade da palavra “realidade”.

Em relação à definição de ambigüidade, importa citar as palavras de AURORA TOMAZINI CARVALHO<sup>5</sup>, que assim a define: “ambigüidade é característica dos termos que comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos”.

Portanto, devemos considerar que existem duas realidades distintas: a realidade composta por fatos brutos e a realidade composta por fatos institucionais. A primeira realidade diz respeito a objetos físicos, enquanto a segunda realidade diz respeito a objetos culturais.

Feita essa distinção, podemos concluir que o direito positivo se trata de um plano de linguagem, fruto da cultura humana, composto de fatos institucionais, ou seja, o direito positivo depende de uma convenção entre indivíduos para existir.

Diante dessas considerações, compreendendo-se o direito positivo como um plano de linguagem, importante distinguir os tipos de linguagem existentes, para após concluirmos a qual deles se aplica ao direito positivo.

## 2.2 Tipos de Linguagem

---

<sup>2</sup> MOUSSALLEM, Tárék Moysés. Op. Cit., 2005, p. 08.

<sup>3</sup> Ibidem.

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2009, p. 59.

A classificação a seguir proposta, conforme as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>6</sup>, possui como diretriz o “grau e o modo de elaboração das mensagens”.

A classificação se divide em três espécies: (i) linguagem natural; (ii) linguagem técnica; (iii) linguagem científica.

A seguir passaremos a expor de maneira breve sobre cada uma delas.

### **2.2.1 Linguagem Natural**

A linguagem natural é a utilizada no dia-a-dia de uma comunidade, servindo como instrumento primário e espontâneo na comunicação entre os indivíduos do grupo. Assim, a linguagem natural não possui rigor em sua comunicação, possuindo o menor grau de precisão entre os tipos de linguagem aqui propostos.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>7</sup>:

*A linguagem natural* aparece como o instrumento por excelência de comunicação entre as pessoas. Espontaneamente desenvolvida, não encontra limitações rígidas, vindo fortemente acompanhada de outros sistemas de significações coadjuvantes, (...).

Podemos citar como exemplos de linguagem natural o português, o inglês e o alemão, quando utilizados para comunicação no cotidiano dos falantes desses sistemas lingüísticos.

### **2.2.2 Linguagem Técnica**

Em relação à linguagem técnica, podemos dizer que é aquela que tem como ponto de partida uma linguagem natural, com considerável número de termos mais precisos, tendo em vista sua utilização no diálogo científico.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>8</sup>:

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 56.

<sup>7</sup> Ibidem

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., 2008, p. 57

*Linguagem técnica* é toda aquela que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas. Não chegando a atingir uma estrutura que se possa dizer sistematizada, busca transmitir informações imediatas acerca da funcionalidade do objeto, utilizando, para tanto, número maior ou menor de termos científicos.

Podemos citar como exemplo de linguagens técnicas a medicina, a utilizada por engenheiros mecânicos e a farmacêutica.

### **2.2.3 Linguagem Científica**

Por fim, a linguagem científica assenta-se na depuração de planos de linguagem técnico e natural, buscando afastar imprecisões, com o objetivo de indicar e descrever os fenômenos estudados. Assim, trata-se de plano de linguagem que possui o maior grau de precisão em relação aos outros dois tipos de linguagem.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>9</sup>:

*Linguagem científica* é um discurso que se pode dizer artificial, porquanto tem origem na linguagem comum, passando por um processo de depuração, em que se substituem as locuções carregadas de imprecisão significativa por termos na medida do possível unívocos e suficientemente aptos para indicar, com exatidão, os fenômenos descritos.

Dessa forma, nota-se que a linguagem científica é sempre de sobrenível, descrevendo outro plano de linguagem (natural ou técnico) ou ainda fatos brutos.

Inclusive, observe-se que essa distinção de objeto é que resulta na classificação das ciências entre ciências naturais (objeto: fatos brutos) e ciências sociais (objeto: fatos institucionais).

Assim, podemos citar como exemplo de linguagem científica a Biologia, a Física, a Economia e as Ciências Contábeis.

---

<sup>9</sup> Idem, p. 59.

### 3. Direito e Linguagem

A partir das premissas firmadas linhas acima, a definição de um conceito de Direito torna-se fundamental para o delineamento de uma teoria e, conseqüentemente, da metodologia a ser adotada.

Nas palavras de HANS KELSEN<sup>10</sup>:

Uma teoria do Direito deve, antes de tudo, determinar conceitualmente seu objeto. Para alcançar uma definição do Direito, é aconselhável primeiramente partir do uso da linguagem, quer dizer, determinar o significado que tem a palavra *Recht* (Direito) na língua alemã e as suas equivalentes nas outras línguas (*law, droit, diritto*, etc.).

Sendo assim, a plurivocidade da palavra “direito” é facilmente perceptível quando verificamos que a mesma palavra é utilizada em diversas concepções, de acordo com o contexto em que esteja inserida.

Nesse sentido, observemos as seguintes frases:

- (i) "Posso não concordar com uma só palavra do que dizeis, mas defenderei até a morte vosso direito de dizê-lo." <sup>11</sup>;
- (ii) O professor Paulo de Barros Carvalho é autor de diversos livros de Direito Tributário;
- (iii) "O Direito é a ordenação heterônoma e coercível da conduta humana" <sup>12</sup>.

Da leitura dos enunciados acima, verifica-se que, apesar de todas as frases utilizarem a mesma palavra – “direito” – os sentidos aferidos em cada uma delas não são semelhantes.

No caso da frase (i), utiliza-se direito no sentido de um poder vinculado a um sujeito - direito subjetivo. No caso da frase (ii), utiliza-se a palavra como um campo do saber humano - Ciência do Direito. Por fim, no caso da frase (iii) fala-se de direito como um conjunto de normas direcionadas a um determinado grupo de indivíduos em determinada coordenada de espaço e tempo.

<sup>10</sup> KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 7 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33.

<sup>11</sup> Voltaire – Fonte: <http://pt.wikiquote.org/wiki/Voltaire>

<sup>12</sup> REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 49.

No presente trabalho interessa-nos principalmente o conceito de direito no sentido utilizado na frase (ii), campo do saber humano, ou seja, Ciência do Direito; e no sentido da frase (iii), conjunto de normas jurídicas em determinada localidade (direito positivo).

A seguir passaremos a expor sobre os planos de linguagem do direito positivo e da Ciência do Direito, e quais os tipos de linguagem da classificação acima proposta se aplicam a estes planos.

### **3.1 Linguagem do direito positivo**

Primeiramente, cumpre estabelecermos algumas características definitórias de um conceito de “direito positivo”.

A primeira característica que destacamos é que a idéia de direito positivo está intimamente ligada à idéia de linguagem. Toda norma jurídica parte necessariamente de um enunciado lingüístico proferido por autoridade competente. Em outras palavras, é traço comum a toda e qualquer norma jurídica possuir como ponto de partida o texto.

Nesse sentido são esclarecedoras as palavras de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM<sup>13</sup>:

(...) o direito positivo é um fato dependente da linguagem e constituído por enunciados prescritivos ou atos de fala deônticos, os quais figuram como objeto de inesgotável interpretação.

Logo, o componente lingüístico trata-se da própria essência do direito positivo, uma vez que sem linguagem não se pode falar em conjunto de normas. Por outro giro, sem linguagem não haveria ponto de partida para início do processo interpretativo, que culmina na formulação da norma jurídica.

Assim, podemos afirmar que o direito se manifesta por meio de linguagem, ou que é “componente inalienável do seu ser”<sup>14</sup>, compondo um plano lingüístico específico direcionado às condutas dos indivíduos.

---

<sup>13</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. Cit., 2005, p. 135.

<sup>14</sup> idem, p. 57.

Aqui podemos apontar outra característica fundamental no conceito de direito, que diz respeito à função exercida pelo plano de linguagem normativa. Todo enunciado proferido por autoridade competente possui força prescritiva, determinando que os indivíduos direcionem suas condutas na forma prevista pelo enunciado, conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>15</sup>:

Firmemos a premissa de que o direito positivo é um corpo de linguagem, de cunho prescritivo, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social. É um plexo de proposições normativas destinado a regular a conduta das pessoas, nas suas relações inter-humanas.

Feitas as considerações acima, podemos firmar como premissa que o direito positivo se trata de um conjunto de normas jurídicas construídas por meio de um processo de interpretação iniciado a partir de enunciados lingüísticos prescritivos.

Sendo o direito positivo um plano de linguagem, e essa é a premissa seguida no presente trabalho, também é importante entendermos qual o tipo de linguagem do direito positivo.

Dentro da classificação proposta no presente trabalho, o direito positivo se enquadra como uma espécie de linguagem técnica, uma vez que utiliza termos mais precisos do que a linguagem natural, porém não chega a ser uma linguagem rigorosa como a linguagem científica.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>16</sup> nos ensina que:

Quanto ao direito positivo, aqui considerado na sua mais elevada extensão, seja a linguagem do legislador das normas gerais e abstratas, seja aquela das normas individuais e concretas, ambas se enquadram no tipo de linguagem técnica.

Nesse ponto, bom lembrarmos que o plano de linguagem do direito positivo regula sua própria formulação, estabelecendo regras para a conduta de produção de enunciados prescritivos, sempre tendo como base a linguagem natural ou outra linguagem técnica, como iremos ver mais adiante.

### **3.2 Linguagem da Ciência do Direito**

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18 Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 95.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., 2008, p. 58.

Conforme já dissemos linhas acima, a palavra “direito” é plurívica e remete a pelo menos três significados distintos: (i) direito subjetivo; (ii) direito positivo; e (iii) Ciência do Direito.

Nesse tópico nos interessa somente o sentido utilizado na frase (iii).

Nesse sentido, Ciência do Direito também se trata de um plano de linguagem, porém com caráter descritivo. Ou seja, o plano da Ciência do Direito tem como função descrever outro plano de linguagem (o direito positivo), caracterizando-se, por isso, como uma metalinguagem (linguagem sobre linguagem).

Assim, fica evidenciado que, por se tratar de metalinguagem, a Ciência do Direito é plenamente dependente da linguagem do direito positivo, uma vez que se não existissem os enunciados prescritivos não haveria objeto e, conseqüentemente, não seria possível descrevê-lo.

Ainda, cabe concluir que a Ciência do Direito se trata de plano de linguagem do tipo científica, uma vez que se organiza de forma sistemática e estruturada com a finalidade de descrever seu objeto da maneira mais precisa possível.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>17</sup> nos ensina que: “no caso do direito, a linguagem científica fala a respeito de outra linguagem: a linguagem técnica do direito positivo”.

Feitas essas considerações, passaremos a expor sobre o conceito de norma jurídica, que é essencial na compreensão do direito positivo.

### **3.3 Normas Jurídicas**

Nesse ponto, necessário se faz fixarmos um conceito de norma jurídica. Tal conceito é importante, uma vez que se trata do elemento do conjunto a ser estudado, estando intrinsecamente ligado ao conceito de direito positivo.

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., 2008, p. 60.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>18</sup>:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos lingüísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo idéias ou noções para formar um juízo (...).

Portanto, norma jurídica se trata de um juízo hipotético condicional formado no intelecto do intérprete, o qual não deve ser confundido com os enunciados prescritivos (suportes físicos), que servem como ponto de partida para a formação da norma jurídica (significação).

Nesse sentido, novamente nos valemos da lição de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>19</sup>:

Uma coisa são os *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Logo, se tratando de um juízo voltado para a conduta humana, interessante se faz explanarmos sobre a classificação das normas jurídicas entre normas de estrutura e normas de conduta.

### **3.3.1 Normas de Estrutura e Normas de Conduta**

A classificação entre normas de estrutura e normas de conduta é amplamente utilizada pelos teóricos do direito<sup>20</sup>. A seguir faremos breves comentários acerca da sua utilidade na aproximação com nosso objeto.

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., 2007, p. 08.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., 2008, p. 129

<sup>20</sup> Tal denominação é a utilizada por BOBBIO, entretanto outros doutrinadores como HART utiliza denominação diversa como normas primárias e normas secundárias. Contudo, não há diferenças relevantes quanto ao conceito.

Em síntese, as normas de estrutura seriam aquelas que servem para regular a produção de outras normas, enquanto as normas de comportamento seriam aquelas que regulam as condutas dos indivíduos.

Nas palavras de NORBERTO BOBBIO<sup>21</sup>:

Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.

Em realidade, a classificação é relevante, porém a denominação “normas de comportamento” não é apropriada para uma das subclasses. Isso porque o *discrímen* utilizado na classificação acabaria resultando na falácia da divisão cruzada<sup>22</sup>. Inclusive, observa-se que tal denominação é redundante, já que toda norma jurídica necessariamente regula comportamento. Assim, sugerimos que as denominações da classificação sejam divididas em normas de produção normativa e normas de não-produção normativa.

Dessa forma - aplicando mais uma vez um corte metodológico - entendemos ser importante o estudo das normas de produção legislativa, já que se trata de ponto crucial para análise acerca da validade das normas.

Além disso, a compreensão do conceito de norma de produção normativa é relevante para o estudo da utilização de termos técnicos na legislação tributária, que será assunto do capítulo 5 desse trabalho.

---

<sup>21</sup> BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 10 Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2006, p. 45.

<sup>22</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos - uma visão analítica. In: Tributação e processo. São Paulo: IBET; Editora Noeses, 2007, p. 612.

#### **4. Linguagem dos Termos Contábeis**

Considerando que nosso objeto de estudo é a utilização dos termos contábeis na legislação tributária, cabe aqui fazermos breves comentários sobre qual dos tipos de linguagem se enquadram estes termos.

Como apontamos acima, a classificação adotada no presente trabalho segue a proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, baseados em critérios de grau e modo de elaboração das mensagens.

Nesse sentido, indicamos os três tipos de linguagem existentes, sendo esses a linguagem natural, a linguagem técnica e a linguagem científica.

Cabe ressaltar que esses planos de linguagens não são estanques semanticamente, ou seja, os planos técnicos e científicos dependem da linguagem natural para sua formação, bem como o plano científico também depende de planos técnicos ou naturais, por exemplo.

Dito de outra forma, a divisão entre planos de linguagem natural, técnico e científico não significa que estes se tratam de sistemas herméticos, sem nenhum tipo de interação entre eles. Como já dissemos acima, a linguagem natural é a formação espontânea de qualquer tipo de comunicação, logo necessariamente os planos técnicos e científicos se expressarão por meio de expressões surgidas na linguagem natural.

Especificamente em relação aos planos técnicos, observamos linhas atrás que estes possuem um grau de precisão maior do que os planos naturais e menores que os planos científicos. Essa posição intermediária de grau de precisão, que é o que distingue a linguagem técnica, ocorre em função da quantidade considerável de palavras e expressões técnicas utilizadas nas comunicações científicas.

Entretanto, cabe ponderarmos que linguagens técnicas e linguagens científicas não se confundem, principalmente porque os planos técnicos normalmente são objetos de estudos de um plano de linguagem científica como, por exemplo, o direito positivo e a Ciência do Direito, conforme já expusemos nos tópicos anteriores.

A mesma relação se dá com a linguagem dos termos contábeis, que se enquadra em um tipo de linguagem técnica, objeto de estudo da linguagem científica da Ciência Contábil.

Sobre o objeto de estudo da Ciência Contábil, importa citarmos as palavras de SERGIO DE IUDÍCIBUS<sup>23</sup>:

O objetivo básico da Contabilidade, (...), pode ser resumido no fornecimento de **informações** econômicas para vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais (g.n.).

Assim, com base na citação acima, pode-se concluir que a linguagem técnica-contábil é constituída por informações econômicas, ou seja, mensagens destinadas a vários tipos de usuários. Entretanto, deve-se notar que não se trata de planos iguais as mensagens econômicas da contabilidade e os enunciados científicos proferidos pelos autores de livros de contabilidade, isso é, um plano não se confunde com o outro.

Curioso notar que, assim como o direito positivo e a Ciência do Direito, existe uma relação de dependência entre a linguagem dos termos técnicos contábeis (informações contábeis) e a linguagem da Ciência Contábil. Dito de outra maneira, se não houvesse as informações contábeis não seria possível falarmos na Contabilidade como ciência, pois não existiria o objeto.

Além disso, cabe também observar que a linguagem veiculada pelas demonstrações contábeis são formas individualizadas de termos gerais veiculados pelos pronunciamentos contábeis instituídos pelos órgãos competentes, como: Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, etc.

Logo, de forma semelhante ao direito positivo, a linguagem técnica contábil também se manifesta em dois níveis: o geral e o individual. Afinal, é certo que não se pode confundir a expressão “balanço”, veiculada por um pronunciamento contábil, com a mesma expressão contida numa demonstração de uma empresa veiculada por um jornal de grande circulação. Nesse caso, a primeira se trata de um gênero e a segunda se trata de uma espécie pertencente a este gênero.

---

<sup>23</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 07.

Sendo assim, após essas considerações, é importante firmarmos como premissa que o plano de linguagem em que os termos contábeis se expressam (informações contábeis) é composto de linguagem técnica, uma vez que possuem maior grau de precisão que a linguagem natural, e é composta de um grande número de termos utilizados na comunicação da Ciência Contábil.

Portanto, o que nos interessa no presente trabalho é entendermos a relação entre o plano de linguagem técnico geral da contabilidade (pronunciamentos do CFC e CPC, por exemplo) e o plano técnico do direito positivo. Em outras palavras, nosso objeto de estudo é de que forma a utilização de termos instituídos por um plano técnico influencia o outro, e se é legítima a interpretação do direito positivo com fundamento na linguagem técnica-contábil.

Este será o objeto de análise do próximo tópico.

## 5. Utilização de Termos Técnico-Contábeis na Legislação Tributária

Conforme já adiantamos linhas acima, a linguagem do direito positivo se constitui em linguagem do tipo técnica, que tem assento na linguagem natural ou em outra linguagem técnica.

A relação entre a linguagem técnica do direito positivo e a linguagem natural é de fácil percepção, uma vez que este tipo de linguagem é base para toda comunicação humana, ficando isso claramente demonstrado quando se verifica que o direito positivo brasileiro é redigido em língua portuguesa, por exemplo.

Entretanto, a relação entre a linguagem técnica do direito positivo e outras linguagens técnicas se torna mais complexa quando o legislador se utiliza de termos instituídos em outras linguagens técnicas, com a contabilidade, por exemplo.

Inclusive, sobre esse tema, a questão sobre a utilização de termos contábeis na legislação tributária já foi observada por PABLO E. NAVARRO e EURICO MARCO DINIZ DE SANTI<sup>24</sup>, em seus estudos sobre a precisão e validade das normas jurídicas tributárias:

Com frequência, a busca da precisão na delimitação do tipo das normas tributárias induz a utilização de terminologia contábil específica. Em geral, esse jargão dificulta a compreensão por parte dos cidadãos e gera uma “alienação” dos indivíduos com relação ao discurso normativo. As normas do Direito Tributário contemporâneo passam a dirigir-se não ao contribuinte, mas sim a técnicos e profissionais que os assessoram. Deveras, os indivíduos não podem ser motivados pelas leis porque não são capazes de compreendê-las nem aplicá-las sem necessidade de uma “tradução” por parte de especialistas em Direito Tributário. Essa ruptura de comunicação entre Fisco e os contribuintes não é um problema menor, mas sim uma grave ameaça à legitimidade do Estado.

(...): o uso da linguagem contábil, apesar de sua natureza técnica, ainda faz parte das linguagens naturais; por esse motivo também apresenta uma inevitável margem de imprecisão.

Interessante notar que ao tratar da utilização de termos contábeis na legislação tributária, os autores se referem a um processo de “tradução”. Nesse sentido, a palavra “tradução” se refere a uma transposição entre quaisquer tipos de planos de linguagem e não necessariamente transposição entre idiomas (de uma linguagem natural para outra linguagem natural).

---

<sup>24</sup> NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. São válidas as normas tributárias imprecisas? Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Editora Dialética, v. 148, jan. 2008, p. 73-74.

Sendo assim, seria uma tradução quando o legislador utiliza expressões surgidas na linguagem cotidiana (linguagem natural). Também seria uma tradução a linguagem de um tributarista ao seu cliente, ao explicar uma norma jurídica.

Em relação ao ato tradutório, FRANCIS HENRIK AUBERT<sup>25</sup> nos ensina que

(...) o ato tradutório é entendido num sentido amplo, posto que não limitado a situações de discrepâncias de *código lingüístico*. (...). Aqui, (...), a ênfase primeira é a posto no aspecto comunicativo do ato tradutório, trazendo para uma reflexão global acerca do fenômeno não apenas os elementos lingüísticos e antropológicos como também os seus aspectos sociais e situacionais, individuais e até mesmo comerciais.

Dessa forma, podemos concluir que, toda vez que o legislador tributário se utiliza de um termo técnico contábil, há uma espécie de “tradução jurídica”, ou seja, há uma transposição de significações de um plano lingüístico técnico (contabilidade) para outro plano também técnico (direito positivo).

Além disso, por se tratar de uma tradução, essa transposição de conceitos importa na ultrapassagem do horizonte da linguagem técnica contábil, “aniquilando-se nesse processo”<sup>26</sup>, e formando outro conceito, agora no plano jurídico.

Assim, se tratando de uma destruição do conceito contábil para uma reconstrução de um conceito jurídico, fica claro que o mesmo termo utilizado na linguagem técnica contábil não se refere ao mesmo significado utilizado na linguagem técnica do direito positivo, pois o legislador ao enunciar o termo contábil institui um novo conceito, agora com roupagem jurídica.

Porém, nesse ponto, cabe a seguinte indagação: há limites para a “tradução jurídica” de termos técnicos contábeis? Ou o legislador pode criar conceitos jurídicos livremente, ignorando os limites do conceito contábil? É legítimo interpretar termos contábeis já inseridos na legislação tributária com fundamento em enunciados técnicos contábeis?

---

<sup>25</sup> AUBERT, Francis Henrik. As (in)fideliades da tradução: servidões e autonomia do tradutor. 2 Ed. Campinas: Editora da UNICAMP, 1994, p. 12

<sup>26</sup> FLUSSER, Vilém. Língua e realidade. 2 Ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 59.

## 5.1 Artigo 11 da Lei Complementar 95/98

Até o momento já firmamos as seguintes premissas: (i) o direito positivo se trata de um plano de linguagem técnica; (ii) por ser um plano de linguagem técnica, sua produção se dá com base em linguagem natural ou em outra linguagem técnica; (iii) especificamente em relação à produção de enunciados no direito positivo com base em outra linguagem técnica, denominamos esse processo de “tradução jurídica”.

Por se tratar de um processo de produção de enunciados prescritivos, para que os enunciados emitidos sejam válidos, a tradução jurídica deve ser feita de acordo com as normas de produção normativa (i.e. normas de estrutura) previstas pelo próprio sistema de direito positivo, uma vez que este regula sua própria produção.

Entre essas normas de estruturas, destacamos o artigo 11, inciso I, alínea “a” da Lei Complementar nº 95/98:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

Da leitura do referido dispositivo nota-se que a conduta de enunciar do legislador está sendo regulada, obrigando-o a redigir os enunciados prescritivos com “clareza”, ou seja, para isso o próprio texto determina que o legislador deve usar palavras e expressões em seu sentido comum (linguagem natural), exceto quando se tratar de assunto técnico (linguagem técnica).

Assim, nota-se que o enunciado do artigo 11 da Lei Complementar 95/98 dispõe duas regras de produção normativa. A primeira se trata de uma regra geral que impõe que o legislador seja fiel à linguagem natural (sentido comum). Já a segunda regra é específica e impõe que ao utilizar de termos técnicos, o legislador deve ser fiel à nomenclatura própria da área em que se esteja legislando.

Especificamente sobre a segunda regra acima citada, nota-se que há o que denominamos de tradução jurídica. Sendo uma tradução, cabe comentarmos sobre o esquema proposto por FRANCIS HENRIK AUBERT<sup>27</sup>, baseado no esquema clássico da comunicação proposto por JACKOBSON, em que entre os elementos do ato tradutório há um código de partida e um código de chegada.

Tratando especificamente da relação entre esses códigos, FRANCIS HENRIK AUBERT<sup>28</sup> assim no diz:

A relação entre o Código 1 (Código de Partida) e Código 2 (Código de Chegada) constitui objeto de largos estudos em nível de Lingüística Comparada, da Análise Contrastivas (...) e das reflexões específicas sobre a tradução e suas “servidões”. É o campo predileto das avaliações sérias e dos relatos anedóticos da tradução, pelo fato evidente de constituir, nas respectivas atualizações, o que há de mais tangível no processo tradutório.

Dessa forma, considerando o texto do artigo 11, I, “a” da Lei Complementar 95/98, temos que na tradução jurídica há um código de chegada, nesse caso a linguagem técnica do direito positivo (Ltd), e dois possíveis códigos de partida, a linguagem natural (Ln) e a linguagem técnica (Lt).

Logo, conforme o comando do art. 11, I, “a” da Lei Complementar 95/98, há uma obrigatoriedade de que Ltd deve sempre ser equivalente a Ln ou a Lt, conforme o caso.

Em termos não formais, podemos afirmar que a linguagem técnica do direito positivo sempre produz seus enunciados a partir de termos existentes na linguagem natural ou em outra linguagem técnica. Além disso, há um dever instituído pelo direito positivo de que haja uma equivalência entre os planos de linguagem base (código de partida) e o plano de linguagem produto (código de chegada).

Nesse caso, importa salientar que ao nos referirmos a “produzir enunciados”, queremos dizer que legislador está instituindo hipóteses normativas. Isso é, há uma escolha do legislador em relação aos fatos passíveis de se tornarem jurídicos.

---

<sup>27</sup> AUBERT, Francis Henrik. Op. Cit., 1994, p. 13

<sup>28</sup> AUBERT, Francis Henrik. Op. Cit., p. 29

Nesse sentido, importante citar as palavras de LOURIVAL VILANOVA<sup>29</sup>:

No campo do direito, especialmente, a hipótese apesar de sua descritividade, é *qualificadora normativa do fáctico*. O fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.

Sendo assim, a entrada de termos técnico-contábeis pela “porta aberta da hipótese de incidência”, que é o que denominamos de tradução jurídica, não é livre. Há norma de produção normativa (i.e. artigo 11, I, “a” da Lei Complementar 95/98) determinando a conduta do legislador (modal deôntico obrigatório) para que este não desconfigure os conceitos estabelecidos pelo plano de linguagem base, seja ela da espécie técnica ou natural.

Logo, para que essa conduta de instituir a hipótese de incidência tributária esteja em conformidade com o sistema, o legislador tributário ao utilizar termos próprios da linguagem técnica da contabilidade deve obedecer à regra de produção normativa que exige a equivalência entre a linguagem técnica do direito positivo e a linguagem técnica-contábil.

Nesse ponto, deve-se asseverar que a exigência de equivalência entre a linguagem produto (código de chegada) e a linguagem base (código de partida) não significa identidade entre os dois planos.

Nesse sentido, importante a contribuição de FRANCIS HENRIK AUBERT<sup>30</sup>, que em seus estudos sobre tradução afirma que:

(...), a busca da identidade conduziria, necessariamente, à reiteração inócua. O que distingue a relação entre original e tradução da relação entre dois textos – discursos díspares é a sua vinculação por meio de uma equivalência da mensagem, de intenção comunicativa, total ou mesmo parcial. Não se trata, nem seria o caso, de uma *mesma* mensagem: são duas as mensagens, como são duas as “roupagens” lingüísticas, mas visando fins comunicativos similares, que se aproximam o suficiente (sem se confundirem) para que uma seja percebida como sendo a tradução – equivalência – da outra.

Portanto, apesar de se utilizarem de termos idênticos, as palavras enunciadas pelo legislador tributário não se referem aos mesmos objetos que os termos técnico-contábeis se referem. Dito de outra maneira, quando o legislador tributário utiliza a palavra “provisão” ou

<sup>29</sup> VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85.

<sup>30</sup> AUBERT, Francis Henrik. Op. Cit., p. 32

“despesa”, por exemplo, há a instituição de um conceito jurídico de “provisão” e “despesa”, equivalente, mas não idêntico, ao termo utilizado na linguagem técnica da contabilidade.

Todavia, cabe esclarecer que essa exigência de equivalência entre os dois planos de linguagem não é de fácil aceção, pois, como já apontamos anteriormente, essa transposição se trata de uma tradução, ou seja, sempre há uma distorção entre código de partida e código de chegada.

Sobre essa distorção, cabe citar as palavras de VILÉM FLUSSER<sup>31</sup>: “É necessário, (...), conservar sempre presente a distorção que a tradução causa e retificar essa distorção na medida do possível”.

Feitas essas considerações sobre o ato tradutório, especificamente em relação à tradução jurídica de termos contábeis, cabe observarmos a ocorrência de duas situações distintas: (i) quando o legislador tributário profere enunciados explicativos dos termos técnicos contábeis ali inseridos e; (ii) quando o legislador tributário somente menciona o termo técnico, não havendo colaboração substantiva do contexto jurídico para interpretação do termo.

Como exemplo da primeira situação, podemos citar a antiga redação do artigo 3º, §1º da Lei 9.718/98, que a despeito de ter sido revogada pela Lei 11.941/2009, procurava elucidar o significado do termo “receita bruta”:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Nesse caso, verifica-se que no *caput* do artigo o legislador primeiro utiliza o termo “receita bruta” para no parágrafo primeiro explicar que “receita bruta” é a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil.

---

<sup>31</sup> FLUSSER, Vilém. Op. Cit., p. 86.

Assim, diante dessa situação, caberia analisar se o conceito jurídico se equivale ao conceito contábil. Caso não haja essa equivalência, conseqüentemente haverá a violação ao artigo 11, I “a” da Lei Complementar 95/1998.

Porém, esse problema da equivalência se agrava quando o legislador tributário apenas utiliza o termo contábil, sem trazer nenhum outro enunciado elucidando o novo conceito jurídico, estabelecido com base no conceito contábil.

Nesse ponto, cabe exemplificarmos para que o problema acima apontado fique ainda mais claro.

A expressão “despesa” é amplamente utilizada na legislação tributária<sup>32</sup>, sendo inclusive determinante na interpretação dos enunciados que prescrevem a base de cálculo de tributos como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Entretanto, em nenhum momento o legislador tributário elucida o termo “despesa”, ou seja, não há enunciados prescritivos que diretamente buscam construir a significação de “despesa”.

Logo, nota-se que quando os enunciados prescritivos somente trazem o termo técnico sem nenhuma explicação sobre a significação jurídica da expressão, o intérprete necessariamente terá que buscar fundamentos pré-jurídicos para interpretar o termo.

Sendo assim, a questão que se propõe é a seguinte: é legítimo que o intérprete da norma jurídica utilize de enunciados proferidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, por exemplo, não inseridos no direito positivo, para construir um conceito jurídico de “despesa”?

## **5.2 Construção de sentido jurídico para termos contábeis**

Nesse ponto, cabe esclarecer que, via de regra, entendemos que os conceitos jurídicos somente devem ser construídos com base em enunciados prescritivos do próprio sistema de direito positivo.

---

<sup>32</sup> Podemos citar como exemplos os seguintes dispositivos: Art. 13, III da Lei 9.249/95; Art. 179, I da Lei 6.404/76; Art. 3º, §6º, I, “a” da Lei 9.718/98, etc.

Caso essa interpretação viole a equivalência de conceitos exigidos pelo artigo 11, I, “a” da Lei Complementar 95/1998, então a ilegalidade deve ser declarada por autoridade devidamente credenciada pelo sistema.

Entretanto, nos casos em que esses enunciados jurídicos não nos oferecem elementos suficientes para construção de uma significação estritamente jurídica, entendemos que é legítimo que o intérprete utilize enunciados técnicos não positivados para construção de sentido jurídico ao termo.

O fundamento desse posicionamento se dá na premissa de que os processos de enunciação das normas jurídicas são presumidamente válidos, ou seja, até que haja outra norma declarando a invalidade de uma norma, esta é plenamente válida e pertencente ao sistema de direito positivo.

Nesse sentido, AURORA TOMAZINI CARVALHO<sup>33</sup> nos ensina que:

Há, na realidade, uma “presunção” posta pelo direito que todo processo enunciativo introdutor de normas se deu nos moldes das normas que o regulam, até que se constitua o contrário. Isto não só acontece com o processo enunciativo (antecedente da norma veículo introdutor) mas com qualquer fato constituído juridicamente, pois sistema do trabalha com o controle da validade *a posteriori* (sic).

Nesse ponto, importante a observação verificada pela autora acima citada de que a presunção diz respeito ao processo enunciativo, sendo conclusiva no seguinte trecho de sua obra:

A “presunção” é de que a enunciação (constituída juridicamente pela enunciação-enunciada) e o produto por ela criado encontram-se em conformidade com as normas que regulam sua criação, está ligada à adequação (formal/material), não à validade da linguagem jurídica<sup>34</sup>.

Sendo assim, considerando que há uma presunção de validade da enunciação dos textos que inserem termos técnicos contábeis no direito positivo, conseqüentemente deve-se presumir que a enunciação foi feita em conformidade com o artigo 11, I, “a” da Lei Complementar 95/98.

---

<sup>33</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. Cit., p. 686

<sup>34</sup> Idem, p. 687.

Portanto, nos casos em que o texto apenas utiliza o termo contábil, e não há nenhum outro enunciado elucidativo deste termo no sistema, a presunção é de que o legislador utilizou o termo contábil de acordo com o conceito adotado no plano da linguagem técnica da contabilidade.

Logo, conclui-se que também há a presunção da equivalência entre os planos do direito positivo e técnico-contábil, sendo a tradução jurídica legítima e, portanto, também legítima a utilização de enunciados técnico-contábeis não positivados pelo direito para a interpretação do novo conceito jurídico instituído.

## 6. Conclusões

Por fim, seguem nossas conclusões de forma pontual:

- A relação entre linguagem e realidade é o axioma de qualquer teoria que pretenda utilizar a linguagem como forma de aproximação com o direito positivo.
- O axioma seguido por esse trabalho se baseia na diferenciação entre fatos brutos e fatos institucionais, a qual se conclui pela existência de uma realidade física e outra realidade cultural
- O direito positivo é parte da realidade cultural, perfazendo-se em um plano de linguagem.
- Os planos de linguagem se classificam entre linguagem natural, linguagem técnica e linguagem científica.
- O direito positivo se trata de uma linguagem técnica, enquanto a Ciência do Direito uma linguagem científica (metalinguagem).
- As unidades do direito positivo são as normas jurídicas, que se classificam entre normas de produção normativa (estrutura) e normas de não produção normativa (conduta).
- A linguagem dos termos contábeis é do tipo técnico, composta por informações econômicas, enquanto a linguagem das Ciências Contábeis se trata de linguagem científica (metalinguagem).
- O artigo 11, I, “a” da Lei Complementar 95/1998 se trata de uma norma de produção normativa (norma de estrutura), exigindo que o legislador ao enunciar uma lei utilize os termos técnicos com significações equivalentes ao plano técnico a que se refere.
- Existem duas situações distintas na tradução jurídica, ou seja, na transposição de termos do plano técnico contábil para o plano técnico do direito positivo: (i) mera menção de um termo contábil e (ii) utilização de termos contábeis com enunciados prescritivos elucidando suas significações jurídicas.
- No caso (i) deve-se presumir a validade da enunciação, ou seja, o cumprimento do prescrito no art. 11, I, “a” da LC 95/1998, sendo admissível a construção e interpretação desses termos contábeis positivados pelo direito com fundamento em enunciados contábeis não positivados.

- No caso (ii) cabe a verificação se os enunciados que elucidam o termo contábil inserido no contexto jurídico não distorcem a significação no plano técnico contábil. Caso não haja equivalência entre a significação jurídica e a significação contábil, então há vício de ilegalidade por descumprimento do artigo 11, I, “a” da Lei Complementar 95/1998.

## Referências Bibliográficas

AUBERT, Francis Henrik. *As (in)fideliades da tradução: servidões e autonomia do tradutor*. 2 Ed. Campinas: Editora da UNICAMP, 1994.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10 Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva , 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo : Editora Noeses , 2008.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2 Ed. São Paulo: Annablume, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. *Classificação dos tributos - uma visão analítica*. In: Tributação e processo. São Paulo: IBET; Editora Noeses, 2007.

NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *São válidas as normas tributárias imprecisas?* Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo : Editora Dialética , v. 148, p. 69-80, jan. 2008.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 2002

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.