

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**VALCIR GASSEN**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/  
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,  
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.  
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara  
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

---



# **XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

## CONCEITOS JURÍDICOS INDETERMINADOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INAPLICÁVEIS OU INEVITÁVEIS?

### INDETERMINATED LEGAL CONCEPTS IN TAX LAW. INAPPLICABLE OR UNAVOIDABLE?

Pilar de Souza e Paula Coutinho Eloi

#### Resumo

O presente artigo pretende abordar a aplicação do Princípio da Tipicidade Cerrada no Direito Tributário, a partir da concepção de que nesse ramo do Direito a legislação deveria conter apenas conceitos fechados (terminologia de Misabel Abreu Machado Derzi), por meio dos quais seria possível realizar a subsunção. Será que a idéia de Segurança Jurídica como subsunção forjada perante o Estado absolutista, ainda é aplicável? Se não o é, os conceitos jurídicos indeterminados seriam cabíveis no Direito Tributário? Abordar-se-á a questão a partir das contribuições de Ricardo Lodi Ribeiro e Friedrich Müller, para os quais a subsunção, como processo silogístico formal, é impossível e, portanto, inaplicável. O método adotado partiu da dogmática para o exame dos textos legais, para, ao final, concluir pela impossibilidade da subsunção como mero processo silogístico e pela presença de conceitos jurídicos indeterminados no sistema tributário nacional, sem que com isso seja, necessariamente, comprometida a Segurança Jurídica.

**Palavras-chave:** Direito tributário, Segurança jurídica, Subsunção, Conceito jurídico indeterminado

#### Abstract/Resumen/Résumé

This article discusses the application of the Principle of closed typicality in Tax Law, by which legislation should contain only Closed Concepts (Misabel Abreu Machado Derzi terminology), through which it would be possible to perform subsumption. Does the subsumption idea, as Legal Security forged before the absolutist state, still applicable? If it is not, the Indeterminate Legal Concepts in Tax Law would be applicable? It will address the issue from the contribution of Ricardo Lodi Ribeiro and Friedrich Müller, who believes that subsumption as formal syllogistic process is impossible and therefore inapplicable. The method adopted was dogmatic and an examination of legal texts. In the end, one concluded by the impossibility of subsumption as mere syllogistic process and the presence of Indeterminate Legal Concepts in the national tax system, though this is not necessarily compromised the Legal Security.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax law, legal security, Subsumption, Indeterminate legal concept

## 1 INTRODUÇÃO

O princípio da tipicidade cerrada alardeado pela doutrina tributária importa na suposta impossibilidade de uso de conceitos jurídicos indeterminados nesse ramo do Direito.

Tal seria uma consequência da relação de supremacia do Estado perante os indivíduos demonstrada pelo poder de tributar e da correlata necessidade desse poder ser limitado, previsível e decorrente da atividade legislativa, legitimadora desse próprio poder.

No entanto, será que essa ideia de Segurança Jurídica forjada no cerne de um modelo estritamente liberalizante de Estado, como forma de anteposição a um poder absolutista, é suficiente para lidar com a indeterminação da linguagem? Será possível tratar de conceitos fechados ( usando essa terminologia em oposição a de conceitos indeterminados) perante a fluidez própria da linguagem e a limitação inerente ao texto linguístico?

Em face dessas questões, far-se-á uma breve comparação entre dois autores atuais e de renome que tratam do tema.

De um lado, Misabel Abreu Machado Derzi, professora titular da Universidade Federal de Minas Gerais, cuja discussão sobre o tema da Segurança Jurídica abordar-se-á com base nas atualizações trazidas pela mesma à obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” na edição de 2003 e, ainda, com base na obra “Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário”, de 2009, de sua autoria.

De outro lado, Ricardo Lodi Ribeiro, doutor em Direito e Economia pela Universidade Gama Filho, cuja tese de doutorado resultou na obra ora analisada, qual seja, “A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)”, publicada em 2008.

O objetivo será estabelecer o que tais autores compreendem por conceitos jurídicos indeterminados, por que os defendem ou os criticam, e construir uma visão geral sobre duas visões opostas de Segurança Jurídica. Por fim, será feita uma análise da legislação brasileira, para verificação se existem ou não conceitos jurídicos indeterminados na mesma.

Ao final, pretendem-se analisar tanto se os conceitos jurídicos indeterminados são cabíveis de aplicação, possíveis de não serem utilizados, ou se o modo de pensar ( e aplicar) a Segurança Jurídica merece ser repensada pela doutrina tributária.

## **2 DERZI e LODI: Duas posições opostas sobre os Conceitos Jurídicos Indeterminados (ou Tipos).**

Dois professores de renome. Duas concepções distintas sobre o cabimento de Conceitos Jurídicos Indeterminados no Direito Tributário a partir, sobretudo, de duas concepções distintas do que é segurança jurídica. A visão da Professora Misabel baseada na mais tradicional doutrina e em uma preocupação profunda com eventuais abusos do aplicador da norma jurídica tributária através das limitações da subsunção forma como meio de aplicação da norma . Já o professor Ricardo Lodi representa um corrente de autores que não mais crê na subsunção lógico-formal como mera forma de garantir a segurança jurídica. Nesse tópico, apresentaremos essas duas visões com o escopo de iniciar o debate sobre o cabimento, ou não, de conceitos jurídicos indeterminados no ordenamento jurídico tributário.

### **2.1. Princípio da Tipicidade Cerrada e Segurança Jurídica.**

Não se pretende questionar que a proteção da Segurança Jurídica no Direito Tributário é diferente quando comparada com outros ramos do Direito. O motivo é de uma simplicidade evidente. No Direito Tributário, tal como no Direito Penal, direitos fundamentais do indivíduo estão em discussão, nesse, a liberdade, naquele a propriedade. Por tal motivo, a tipicidade penal e o que se denominou de tipicidade tributária ( ainda que essa seja uma suposta imprecisão terminológica, conforme será comentado a seguir) exigem que o texto normativo seja exaustivo, permitindo a imediata subsunção, por meio de um processo lógico-linguístico.

No entanto, a interpretação do Direito Tributário ainda estaria influenciada pela Jurisprudência dos Conceitos, para a qual, os conflitos jurídicos são solucionados a partir de um modelo dedutivo, através do qual a mera lógica é considerada suficiente para, a partir das regras jurídicas válidas e dos conceitos jurídicos construídos pela dogmática, encontrar a resposta correta (BILLIER, 2005, pg. 387).

Assim, autores de renome, como Derzi, citada abaixo, Carrazza e Coelho continuam atribuindo ao Direito Tributário a orientação pela Tipicidade Cerrada, cuja aplicação da norma decorre da própria subsunção.

Para Coelho, o princípio da tipicidade cerrada é o mesmo que precisão conceitual (2006, pg. 219), indicando que a norma jurídica-tributária deve ser rigorosamente legislada, em todos os seus elementos, de modo que a prestação devida deve ser rígida e intratável (2006, pgs. 219-220). Com a precisão conceitual, basta a subsunção para se chegar à norma individual.

Carrazza também é elucidativo a respeito ao indicar que o “tipo tributário” (tal terminologia é controvertida, como será visto a seguir), necessariamente deverá ser formulado de modo preciso e determinado, não cabendo qualquer verificação de critérios subjetivos pelo Judiciário. No mais, considera vedado o emprego de normas indeterminadas (2010, pg. 452).

É a visão do autor, que acompanha longa tradição doutrinária brasileira:

Enfim, os tipos tributários devem necessariamente ser minuciosos, para que não haja espaço, por parte do Fisco, nem para o emprego da analogia, nem da discricionariedade. Sempre mais notamos, portanto, que o princípio da tipicidade cerrada contribui, de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. (CARRAZZA, 2010, pg. 452)

De fato, tal é a máxima Segurança Jurídica em tese, na qual os legisladores, previamente, determinam o texto da Lei, por meio de um processo democrático legitimador. A aplicação da lei decorre de uma mera tarefa lógica. Os aplicadores, em sentido amplo, são meros instrumentos para a extração da norma individual. A consequência é que o exercício de atividade criativa é desnecessária - inviável pelos aplicadores do Direito.

Os tributaristas brasileiros continuam a defender essa forma de Segurança Jurídica, fundada na subsunção, para a qual os conceitos jurídicos indeterminados não podem subsistir no Direito Tributário, em virtude de sua evidente imprecisão semântica. Será essa visão possível? A partir desse ponto, discute-se as visões antagônicas de Derzi e RIBEIRO, sobre esse tema.

## **2.2. A segurança jurídica para Misabel Derzi: a impossibilidade de aplicação dos tipos e dos Conceitos Jurídicos Indeterminados.**

A obra da professora Derzi é amplamente voltada para a distinção entre tipo e conceito, seu papel no Direito Tributário e a Segurança Jurídica garantida por um ou por outro. Por isso, para compreender a sua concepção de Segurança Jurídica é necessário compreender a oposição entre o papel no Direito desses dois termos.

Cronologicamente, é preciso esclarecer que na edição de 2003, em questão, a professora Misabel trabalharia numa oposição apenas entre tipo e conceito. Já na obra de 2009, adicionaria as cláusulas gerais, cuja discussão não é objeto desse trabalho, e a controvertida espécie, conceitos indeterminados, cuja definição abordar-se-á após a definição do que seja conceito e tipo.

Para a autora, os conceitos se opõem aos tipos, já que se baseiam em características indispensáveis, “ se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de forma de pensar seccionada da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão “ou ... ou” (DERZI, 2009, p. 97). Não há como se enquadrar mais ou menos em um conceito, o limite imposto à realidade pelo conceito não permite graduações. Pelo conceito, para algo se enquadrar no mesmo, todas as características dispostas e, por conseguinte na lei, deverão estar presentes. De modo que, enquanto o tipo permite graduação, o conceito trabalha necessariamente com classificação.

Assim, caberia ao Poder Judiciário apenas extrair por derivação as suas normas dos conceitos abstratos e gerais formulados pelo legislador. Dessa perspectiva, as leis trazem conceitos gerais abstratos ( em nada relacionados aos conceitos jurídicos indeterminados na visão dessa autora) dos quais por meio de processos lógicos e dedutivos seria possível alcançar a sentença. (DERZI, 2009, pg. 69). Dessa ótica, as sentenças apenas repetirão a norma legal (conceito) a fim de dar resposta aos conflitos levados ao Judiciário (DERZI, 2009, pg. 72).

O uso de conceitos no Direito, no entanto, aos poucos, foi superado por formas mais abertas, os tipos, mais aptas a capturar a fluidez e os conflitos próprios da realidade. Essa mudança decorreria de uma revisão dos conceitos como objetos de interpretação (DERZI, 2009, pg. 68)

Para a autora, tipo, em si mesmo, não é fechado, exato, definitivo. A expressão tipo, em si mesma, já traz uma abertura, cujo significado não condiz (nem poderá condizer) com o adjetivo cerrado que qualifica a tipicidade, na célebre expressão consagrada no Direito Tributário Brasileiro. A palavra tipo, para a autora, “*é usada no sentido geral de forma básica (grundform) ou essência, tanto na acepção mais específica de plano de construção, como, por outro lado, no significado mais lato de forma plena como padrão*” (BALEEIRO, 2003, pg. 121)

Explica a autora que o fato de o termo tipo ter origem nas ciências naturais, demonstra seu caráter aberto, sendo que, naquelas: “a constatação das transições fluidas e ininterruptas da realidade recusdesceu o sentido de tipo como modelo, padrão ou forma plena, do qual as diferentes variedades são, por comparação, o preenchimento mais ou menos imperfeito de suas características.” (DERZI, 2009, p. 81)

O tipo permite abertura ao mundo, indicando características do objeto, em certa medida renunciáveis. Não é preciso que dado fato – ato detenha todas as características referentes ao tipo para se aproximar do mesmo. Assim, esse está mais perto da realidade, cuja complexidade não permite o conhecimento de limites rígidos entre os objetos (DERZI, 2009, p. 86). De modo que, quando se fala em tipo, não se pensa em subsumir, mas em ordenar. De modo que, “os objetos não se subsumem, MAS SE ORDENAM, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas” (...) “serve mais a princípios jurídicos como o da igualdade-justiça individual” (BALEIRO, 2003, pg. 127).

Com base nessa perspectiva, é possível, quando se trata da aplicação tipológica, entendimentos como o do ministro Sepúlveda da Pertence, ao analisar o princípio do não confisco perante dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Rio de Janeiro que majorava o tributo e a multa no caso de não pagamento e pela sonegação. O ministro reconhece que não pode determinar o exato instante que define o limite entre o confiscatório e o não confiscatório, mas que consegue apreender o que é ou não confiscatório. (STF, ADI-RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão, j: 24/10/2002, órgão Julgador: Tribunal Pleno, DJ 14-02-2003)

Assevera o ministro em seu voto “Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório, mas uma multa de duas vezes o valor de um tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.”

Para Derzi, a apropriação da terminologia tipo e conceito no Brasil foi dotada de diversas impropriedades. O uso da expressão tipo fechado, por exemplo é uma contradição. Se o tipo é sujeitado a qualquer espécie de fechamento, estar-se-á falando de um conceito (2009, pg. 97). Logo, não haveria o que se falar em tipicidade cerrada. Outra impropriedade é a expressão conceito jurídico indeterminado, conceitos não poderiam dado ao significado acima descrito, ser considerados indeterminados.

A partir dessa distinção, elucidada na obra “Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário”, esclarece a autora que os conceitos indeterminados (denominados obscuros) não seriam nem conceitos para fins da sua classificação, tampouco tipos.

Os conceitos indeterminados são aqueles cujas notas caracterizadoras são desconhecidas, próximos à ideia de discricionariedade. A autora não dá um conceito fechado, usando sua própria classificação, de conceito jurídico indeterminado. Aparentemente, no entanto, ela quer indicar que esses são discricionários na medida em que poderá a Administração Pública determinar seu conteúdo (2009, pg. 148).

Quando a norma quer conferir poder discricionário mais amplo ao administrador na aplicação da lei, verbi grata, pode utilizar-se de conceitos indeterminados, os quais serão determináveis, segundo as circunstâncias do caso isolado, pelos critérios de conveniência e oportunidade da Administração.” (DERZI, 2009, pg. 148)

São marcados ainda pela vagueza e pobreza de conteúdo, de concreção, de aproximação, aos dados da experiência, enfim, de tipificação.”( DERZI, 2009, p. 158). Essa concepção de conceito jurídico indeterminado é amplamente diversa da adotada por Ribeiro, conforme se explicitar-se-á abaixo.

Deve ficar claro que, a despeito do nome, conceitos jurídicos indeterminados não podem ser classificados como conceitos, pela ausência de notas irrenunciáveis e, ainda, pela discricionariedade concedida ao aplicador. A expressão guarda em si, portanto, uma contradição interna à luz da classificação da professora Misabel, qual seja, conceitos jamais seriam indeterminados. Tampouco os conceitos jurídicos indeterminados poderão ser considerados tipos, uma vez que aqueles são obscuros, vagos, enquanto os últimos seriam ricos de caracterização, próximos da realidade.

Feita essa distinção terminológica, resta a pergunta: conceitos, tipos e conceitos jurídicos indeterminados podem ser utilizados no Direito Tributário?

Inicialmente, indica a professora que todos os ramos do Direito usarão as três espécies abordadas, mas que, necessariamente alguns ramos do Direito não poderão se basear precipuamente em uma espécie ou noutra.

A autora reconhece que os tipos poderão ser utilizados no Direito Tributário, por exemplo, em relação aos princípios. Essa aplicação, no entanto, não é polêmica. Princípios

jurídicos são, em si mesmos, abertos. A controvérsia encontra seu ápice no núcleo do Direito Tributário: os tributos e sua incidência, momento em que o cidadão e Estado se encontrariam em oposição de interesses. Para que a cobrança tributária seja, deste ponto de vista, legítima, a parte mais poderosa (tanto que apta a criar unilateralmente a obrigação tributária) deveria estar devidamente limitada pela lei em sentido estrito ( na qual se concentra a legitimação democrática) . Afinal, como já haviam clamado os barões ingleses, “no taxation without representation”.

Ainda na concepção da autora, no Direito Público, duas ideias antitéticas, liberdade e poder, exigem limitação e controle dos atos estatais por meio da lei, especialmente no que toca aos direitos fundamentais, dentre os quais se encontra indubitavelmente a propriedade (DERZI in BALEEIRO, 2003, pg. 137). Ou seja, é necessário maior amplitude da Segurança Jurídica.

Com base nesse pressuposto a autora, compreende ser necessário “não só que a lei tipifique os fatos jurídicos e seus efeitos, mas que ela limite, tanto quanto possível, a imprecisão conceitual, transformando-os em conceitos fechados” (DERZI in BALEEIRO, 2003, pg. 137).

Assim, não haveria como prevalecer no Direito Tributário a ideia de tipo, muito menos os conceitos jurídicos indeterminados, sendo necessário se orientar pelo conceito. Fundamenta-se nos argumentos tradicionais a respeito, referentes “a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade, a praticabilidade e a rigidez da discriminação constitucional de competência.” (DERZI in BALEEIRO, 2003, pg. 138)

Assim, ao ver da autora,

No Direito Tributário, a segurança jurídica e a proteção da confiança; a legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante); a proibição da analogia; a proibição da surpresa e da imprevisibilidade, por meio da vedação constitucional da irretroatividade do direito em geral, quer do ato do legislativo, quer do judicial, quer do administrado; a anterioridade e espera nonagesimal; a vedação do confisco e a observância da capacidade contributiva econômica garantem também a operacionalidade fechada do sistema e indicam que a utilização do método conceitual classificatório é nele prevalente.

Por outro lado, embora Derzi não concorde com essa visão no Direito Tributário, a mesma reconhece a norma como processo, conforme se depreende do trecho abaixo:

Sem se alterarem os signos e suas significações tópicas, presentes em um único enunciado linguístico da lei, altera-se profundamente o sentido, a norma, uma vez feitas as associações no contexto normativo e no meio em que se insere. O objeto jurídico – a norma – é construído hic e nunc. (2009, pg. 77)

Seria possível superar tal “processo” no Direito Tributário? Se o mesmo também é feito pelo material fluído e vivo consistente na linguagem e objeto de investigação de homens cuja subjetividade não pode ser superada, afetando necessariamente seu olhar sobre o mundo?

De fato, Derzi reflete a visão clássica da Segurança Jurídica para o qual no Direito Tributário prevalece a reserva absoluta de lei reforçada pela tipicidade cerrada, perante a qual não há qualquer atividade criativa do juiz e bastará a subsunção. Mas essa perspectiva é o suficiente perante os recentes avanços da Linguística, da Filosofia da Linguagem, do Direito, mas, sobretudo, da sociedade fluida, rica e impassível de ser plenamente captada pelo texto jurídico, que começou a se engendrar no Século XIX e nos encanta e subjuga de maneira incontrolável no Século XX?

### **2.3. Segurança Jurídica e Conceito Jurídico Indeterminado para Ricardo Lodi Ribeiro.**

Ribeiro se apropria parcialmente da classificação de Derzi, mas trabalha com premissas, conclusões e mesmo com terminologia no que toca ao conceito jurídico indeterminado diversa.

Ribeiro vem criticar essa perspectiva tradicional (e atual, conforme a teoria de Derzi) que nega a aplicação no Direito Tributário de conceitos indeterminados, revendo o próprio concepção de Segurança Jurídica.

O autor faz amplo levantamento histórico, concluindo que hoje vive-se numa sociedade de risco, na qual se destaca a imprevisibilidade, decorrente do fato de que os riscos enfrentados pela humanidade são efeitos colaterais da própria ação humana (2008, pg. 34). Nesse contexto, a relação passado-presente-futuro, no qual o primeiro explicava o segundo e permitia indicar soluções para o futuro, não mais existe. Uma das consequências é que o contribuinte se sente desprotegido, já que a segurança consubstanciada no ordenamento é incapaz de lidar com a sociedade de risco em questão (2008, pg. 3)

Lida-se então com o que o autor denomina de ambivalência, na qual a resolução de problemas geram outros (2008, pg. 37) , corroendo as bases da Segurança Jurídica clássica, fundada na possibilidade de se prever consequências.

O autor faz ainda uma corajosa crítica à concepção brasileira de que a segurança jurídica deve prevalecer sobre os demais valores. Essa visão, em sua concepção, importa em abandonar os objetivos inarredáveis do Estado brasileiro ( 2008, pg. 3).

Nesse contexto, o autor propõe a superação dos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade, que a seu ver são dogmas e excentricidades da doutrina (RIBEIRO, 2008, pg. 4). Considera, com sua dose de razão, que existe uma ilusão difundida pelo “mito de que os interesses de todos os contribuintes se contrapõem ao Estado, opressor da liberdade individual.”(RIBEIRO, 2008, pg. 53)

O autor resume seu entendimento no seguinte trecho:

A falta de consciência da ambivalência fiscal faz com que o Direito Tributário seja, até hoje, marcado – notadamente no Brasil onde ainda predomina o positivismo formalista – pela crença de que a segurança jurídica se resume, exclusivamente, à proteção do contribuinte contra o exercício do poder de tributar do Estado. No entanto, aos poucos essa visão vai sendo superada pelo pensamento do Estado Social e Democrático de Direito, em que a legalidade tributária é marcada pela definição, num ambiente de pluralismo político, de um critério de divisão dos encargos e benefícios, a partir da composição de interesses dos mais variados segmentos do corpo social, de acordo com a justiça fiscal representada pela capacidade contributiva dos cidadãos, e com a prevenção dos riscos sociais.(2008, pg. 53)

Em consequência, a segurança jurídica não mais fundamenta um regime legal que dê proteção máxima para que um contribuinte, na defesa de seu interesse econômico, consiga se desonerar do cumprimento da norma tributária, a partir de sua menor ou maior astúcia na manipulação das formas jurídicas, em detrimento de outros indivíduos. É que no Estado Social e Democrático de Direito, não haveria mais espaço para libertarismo vulgar, que vê a relação tributária como um esbulho à propriedade, entendida como um direito absoluto e originário, esquecendo-se de que o reconhecimento e a proteção desta depende da existência de um sistema jurídico patrocinado pelo Estado que, por sua vez, tem seu funcionamento subordinado aos recursos financeiros dos tributos (RIBEIRO, 2008, pg. 55)

Para esse autor, na sociedade complexa e de risco, a velha concepção de Segurança Jurídica oriunda da luta da burguesia perante o Estado Absolutista e respaldada na legalidade não pode mais prevalecer.

Em consequência, a segurança jurídica não mais fundamenta um regime legal que dê proteção máxima para um contribuinte, na defesa de seu interesse econômico, consiga se desonerar de cumprimento da norma tributária, a partir de sua menor ou maior astúcia na manipulação das formas jurídicas, caso esta atitude se dê em detrimento dos outros indivíduos. É que no Estado Social e Democrático de Direito não há mais espaço para o libetarismo vulgar, que vê a relação tributária como um esbulho à propriedade, entendida como um direito absoluto e originário, esquecendo-se de que o reconhecimento e a proteção desta depende da existência de um sistema jurídico patrocinado pelo Estado que, por sua vez, tem seu funcionamento subordinado aos recursos financeiros dos tributos. (2008, pg. 55)

Assim, compreende que a norma não pode prever todas as possibilidades que o mundo pode oferecer, criticando, indiretamente, o fechamento proposto por Derzi. Pelo contrário, o excessivo esforço para concretizar a segurança poderá ser causa de insegurança (RIBEIRO, 2008, pg. 57).

Nesse viés, acredita que o fetiche com a precisão da linguagem, próprio dos conceitos abstratos, importa em esvaziar o texto de conteúdo e de sentido (2008, pg. 127). Por tal motivo, Ribeiro considera que o pensamento tipológico é mais adequado, uma vez que permite a comunicação entre Direito e realidade (2008, pgs. 126-127).

Nesse viés, o autor indica que tipos adotam pautas normais de comportamento social correto. No entanto, esses não as fecham socialmente, conforme é necessário para aplicar a subsunção silogística, são meramente pautas móveis a serem concretizadas pelo aplicador (2008, pg. 129). Sinto muito, indica Ribeiro, a realidade não cabe nos conceitos.

Essa crítica ao fechamento da linguagem, necessária à aplicação da subsunção, encontra respaldo em outros autores, como, por exemplo Friedrich Müller, para o qual “O Direito não se apoia somente na norma verbal, nem pode ser conquistado a partir dela e com o auxílio do processo puramente lógico, assim como da subsunção obtida pela via da conclusão silogística” (2009, pg. 197).

A norma não existe, não é aplicável. Ela é produzida apenas no processo de concretização. O operador do direito se vê incluído nesse processo de construção de concretização de normatividade, normativa e materialmente vinculada, da mesma maneira como estrutura do problema do caso ou do tipo do caso. Apesar disso não se reconhece na tarefa de concretização nenhuma liberdade em princípio diante da norma. (...) No interesse de uma clareza constitucional e da determinação pelos princípios do Estado de Direito, o texto da prescrição deve ser tratado como limite da concretização em circunstâncias a serem detalhadas. (2009, pg. 81)

Dentro dessa perspectiva, Ribeiro tem a ousadia de propor que não existe óbice à aplicação de tipos no Direito Tributário, considerando que a necessidade de determinação não significa determinação prévia, mas determinabilidade, ou seja, “a possibilidade de fornecer pontos de partida para o conteúdo essencial de determinado âmbito normativo.” (2008, pg. 133).

Ribeiro acredita que a estrutura conceitual abstrata não importa necessariamente em maior garantia aos direitos do contribuinte. Acredita que ignorar a realidade, aplicando a lei apenas a partir do seu texto, leva à irracionalidade do Direito (2008, pg. 136).

Também, a reserva absoluta de lei não impede a valoração pelo aplicador dos conceitos contidos na lei. Tal valoração não se confunde com a atribuição de poder normativo criador de obrigação a partir de um juízo subjetivo conferido por uma mera habilitação legal da autoridade, o que é admitido na legalidade administrativa e rechaçada pela legalidade tributária ( RIBEIRO, 2008, pg. 91).

Em nome do princípio da determinação, corolário da reserva da lei, todos os elementos essenciais da obrigação tributária devem ser definidos com clareza pela lei em sentido formal. São eles: sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota. (RIBEIRO, 2008, pg. 111).

Mas tal não afasta o fato de que a natureza aberta da linguagem utilizada pela norma jurídica tributária, não apenas nos princípios, mas também nas leis de incidência, importa em indeterminação das leis de incidência (RIBEIRO, 2008, pg. 121-122). E, por evidente, a existência de indeterminação importa em impossibilidade de mera subsunção silogística (RIBEIRO, 2008, pg. 123). Nas palavras de Ribeiro:

Em outras oportunidades, a expressão tipicidade tem sido vinculada à idéia de adequação do fato imponible concreto à hipótese de incidência abstrata, por meio do método da subsunção. Porém, a conformidade da situação fática com o fato gerador, fenômeno indispensável para o nascimento da obrigação tributária, não se dá, como adiante se revelará, pela subsunção do suporte fático a um conceito legal abstrato, mas pela coordenação daquele a um tipo, o que longe de constituir uma atividade informada pela lógica formal, não se pode prescindir de uma dinâmica valorativa. (2008, pg. 114)

Ribeiro publica sua obra em 2008, portanto, antes da obra “*Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*”, apropriando-se em parte da terminologia utilizada por Derzi. No entanto, o significado para Derzi e Ribeiro de conceito jurídico indeterminado é amplamente diverso.

Para esse autor, os tipos importam em abertura manifesta de duas maneiras: pelo uso de conceitos indeterminados e pela discricionariedade (2008, pg. 142) Ou seja, embora o autor adote a terminologia de Derzi quanto a conceitos e tipos, diverge dessa quanto ao significado de conceitos jurídicos indeterminados. Para Derzi, conceitos jurídicos indeterminados são discricionários como visto acima. Para Ribeiro não, os conceitos indeterminados possuem meramente maior grau de indeterminação, apenas isso (2008, pg. 143), aproximando-se assim, dos tipos, na terminologia de Derzi.

Indica o autor:

Em relação aos conceitos indeterminados, a lei se reporta a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado, uma vez que este não comporta uma quantificação ou determinação rigorosa. Porém, tal norma se refere a um contexto de realidade que será precisado no momento de sua aplicação, a partir de conceitos de experiência ou de valor contidos em seu próprio texto. Tais conceitos se vinculam a pressupostos concretos e não a definições vagas, imprecisas, ou contraditórias, demandando durante a sua aplicação um processo de preenchimento, semântico, ou seja, de densificação por meio de uma valoração. (2008, pg. 145)

Em conformidade com o raciocínio desenvolvido, Ribeiro entende que os conceitos jurídicos indeterminados poderão tratar de matéria tributária, sem que haja desrespeito ao princípio da reserva legal, “pois o seu emprego não liberta a Administração da necessidade de encontrar na norma a medida positiva material de sua atividade, nem sujeita os particulares ao arbitrio de um poder sem aceção das circunstâncias” (2008, pg. 52)

No entanto, tal como Derzi, não admite o uso de conceitos discricionários no Direito Tributário, em virtude do princípio da legalidade.

O autor representa uma corajosa mudança perante o discurso dominante no Direito Tributário, por defender e que tipos (na terminologia de Derzi) ou conceitos jurídicos indeterminados (na terminologia do próprio Ribeiro) ocupam sim um espaço no Direito Tributário, afastando a tipicidade cerrada. Crítica não só o positivismo que arraiga a

impossibilidade de aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados como indica que essa concepção não condiz mais com a realidade da sociedade atual.

Nesse ponto, encontra apoio em Müller e Godoi, para os quais:

A versão normativista-conceitualista da tipicidade tributária, quando defendida (o que é o mais comum) com argumentos lógicos que remetem a uma pretensa natureza lógico-dedutiva e absolutamente não-valorativa da aplicação do direito, mostra-se completamente incapaz de explicar a realidade concreta do direito; (GODOI, 2008, pg. 99)

A ilusão de poder mediar de forma satisfatória realidade e norma por meio de um processo de interpretação filológico ou em tese puramente lógico só pôde ser nutrida em relação a disposições altamente especializadas e cuja concretização aproxima-se de uma “aplicação”, sem, contudo, poder ser parte integrante de um sistema axiomático fundamentalmente passível de ser concluído. (MÜLLER, 2009, pg. 201)

Perante esse impasse teórico entre dois tributaristas de igual monta, em que um indica que apenas os conceitos (fechados) podem compor o núcleo da hipótese de incidência tributária e outro que indica que esse grau de fechamento não existe, sendo que o ordenamento jurídico está repleto de conceitos jurídicos indeterminados (tipos), optou-se por verificar a legislação e a jurisprudência, para verificar se a subsunção lógico-formal é aplicada e se constam na lei conceitos jurídicos indeterminados.

### 3 E a prática?

Se a norma “não existe, não é aplicável”, sendo produzida ao longo do processo de concretização (MÜLLER, 2009, pg. 80), as considerações da professor Derzi de que não cabe a aplicação de tipos ( ou conceitos jurídicos indeterminados na terminologia de Ribeiro) perdem parte de sua força. Os conceitos deveriam prevalecer porque permitiriam a subsunção, com mínima atividade criativa e, com isso, com maior Segurança Jurídica. Mas, a subsunção nesses moldes fechados não existe. A linguagem e seu intérprete tornam tal inviável, de um lado. Por outro lado, a velocidade das mudanças sociais, a impossibilidade de apreensão da riqueza da vida, fazem questionar se ela é suficiente para assegurar uma aplicação da norma adequada à realidade ( ao mesmo tempo em que influenciada por essa). Nesse contexto, como continuar a defendendo?

Por outro lado, o ordenamento jurídico brasileiro está repleto de tipos – conceitos jurídicos indeterminados (na concepção de Ribeiro), cuja interpretação será pressuposto fundamental para aplicação e delimitação. A seguir, trabalhar-se-á alguns exemplos da superação da tipicidade cerrada.

### **3.1. Subsunção? Sempre?**

Um bom exemplo, recente, de julgamento a esse respeito é o caso a respeito do furto de produtos industrializados. Nos termos literais do art. 46 do CTN, o Imposto sobre Produtos Industrializados tem como fato gerador justamente a saída dos referidos produtos dos estabelecimentos. Com base na literalidade do artigo, fatos supervenientes à saída do produto não teriam aptidão para afastar o nascimento do produto. No entanto, os doutrinadores em geral, ignorando a tipicidade cerrada, entendem que nesse caso não cabe a aplicação da mera subsunção.

No entanto, em recente julgamento no RESP 1203236, esse entendimento foi revisto. Conforme indica o Ministro-Relator Herman Benjamin: “ Em palavras já utilizadas, o furto faz desaparecer a presunção de riqueza (signos presuntivos de riqueza) e sua relação com a capacidade contributiva subjetiva (que não se confunde com capacidade contributiva objetiva ou capacidade econômica)”.

O Ministro Humberto Martins comenta em mesmo sentido:

Em meu sentir, a saída física da mercadoria, ou produtos industrializados, não se restringe a uma "mera saída física" do estabelecimento industrial; diz respeito a uma "operação econômica" (pela qual o produto é transferido do fabricante para o comerciante), ou seja, uma saída jurídica que possui suporte fático em "contrato de compra e venda mercantil", cuja entrega, por evidente, tornou-se, por fato dissociada da vontade das partes, simplesmente impossível.

Ora, a literalidade da norma não é suficiente para a aplicação. A subsunção não basta. Para os ministros do STJ, no caso, é preciso reconciliar Direito e realidade, bem como compatibilizar a norma, com o que compõe seu programa normativo. Não se visa, de fato tributar a saída de mercadoria, mas a riqueza presumida nessa saída.

Os tributaristas poderiam argumentar que, nesse caso, a subsunção não é tão importante porque extrapolar o texto literal teria como fim favorecer o contribuinte. No entanto, é exemplo, significativo, de que a mera subsunção não é suficiente para a aplicação

da norma. Pelo contrário, a segurança jurídica como mera previsibilidade da consequência e aplicação da subsunção pode acabar prejudicando outros princípios constitucionais, como, *in casu*, a capacidade contributiva, pressuposta para a incidência tributária. Mas, nesse caso, será que algum doutrinador levantaria a voz, já que a Segurança Jurídica foi relativizada perante o princípio da Capacidade Contributiva, em favor do contribuinte?

### **3.2. Conceitos Jurídicos Indeterminados. Nunca?**

O velho medo dos positivismo de arbitrariedades havia sido aparentemente superado pela crença na racionalidade onipresente e onipotente do legislador, e da sujeição à lei, absoluta, racional e formal do aplicador. Do plano doutrinário, trabalhou-se com duas posições opostas: de um lado, aqueles que consideram que no Direito Tributário são vedados os tipos e os conceitos jurídicos indeterminados, de outro lado, aqueles que consideram que os conceitos jurídicos indeterminados (ou tipos) são inevitáveis, inclusive no Direito Tributário. A partir dessa contraposição, optou-se por analisar alguns exemplos de conceitos jurídicos indeterminados ou tipos (terminologia de Ribeiro) presentes no ordenamento jurídico.

Exemplo inquestionável de “tipo” no Direito Tributário é o contribuinte de ICMS, qual seja “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” ( Art. 4º, LC 87-96). Ora, habitualidade ou volume que caracterizem intuito comercial? Os dois termos são extremamente genéricos. Não há limite objetivo para a configuração do contribuinte de ICMS. Paulsen critica a generalidade dos requisitos exatamente por não se adequarem à tipicidade tributária. Em suas palavras: “Os requisitos da “habitualidade e do “volume” constituem requisitos de difícil aferição, impregnados de considerável dose de subjetividade, que não se compadecem com a rigidez tributária. (2010, pg. 237)

São evidentes tipos, caracterizados pela amplitude semântica e adaptação à realidade. Será que existe intuito comercial se um litro de leite for vendido por um agricultor do interior de Minas que possui uma vaca, com a qual obtém leite normalmente apenas para a subsistência de sua família? E se o mesmo agricultor compra outra vaca e começa a vender 30 (trinta) litros de leite para a Itambé? Mais um demonstrativo de que a ilusão positivista

criticada não se consubstancia nem mesmo no Direito Tributário, que, em muitas situações, precisa se adequar a nuances de realidade impassíveis de serem captados pela lei prévia.

No próprio CTN, é possível encontrar outro texto de estrutura tipológica. Nos termos do art. 124, inc. I, do diploma legal, são solidariamente responsáveis, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A expressão “interesse comum” é evidentemente aberta, abrindo amplo espaço para interpretação pelo aplicador. Qual é o tipo de interesse comum que permitem a constituição da solidariedade? A expressão não se fecha no nível linguístico semântico.

O STJ já entendeu no sentido da indeterminação do referido conceito, nos termos do REsp 884845 / SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado pela Primeira Turma em 05/02/2009, decisão publicada em 18/02/2009, no qual se discutia a responsabilidade solidária no caso do ISS. Tal não implicou, no entanto, na invalidação da lei por inobservância da precisão conceitual necessária, mas na sua aplicação à luz do sistema tributário, bem como da situação em concreto debatida.

Nas palavras do relator:

Nesse segmento, conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

Perante a caráter indeterminado, típico, do texto linguístico, o aplicador apenas interpretou o texto legal, sem considerar em momento algum que a imprecisão semântica importaria em impossibilidade de aplicação do texto legal, por levar à suposta atividade criativa do juiz.

Outro bom exemplo de como os conceitos fechados, na verdade, podem criar é insegurança, além de injustiça, é a previsão de que as despesas não necessárias não são dedutíveis do Imposto de renda. O que são despesas necessárias? Dispõe o art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Considera-se ainda, necessária, a despesa paga ou incorrida com procedimentos fundamentais para a atividade da empresa. O nível de imprecisão continua presente, não havendo as tais notas irrenunciáveis necessárias à constituição de um conceito, conforme indica Derzi. Pelo contrário, trata-se de um verdadeiro tipo - conceito jurídico indeterminado, ao se afastar da abstração conceitual. Com isso, inegavelmente concretizável através de um processo de interpretação pelo qual o aplicador indicará o que, naquele momento histórico, naquela região, perante aquela atividade ( elementos concretos, da realidade), determinará o que, perante aquele caso concreto, é ou não despesa operacional.

Caso aplicada a lógica da subsunção através dos conceitos fechados de Derzi, tão criticada por Ribeiro, a norma se veria engessada ( se é que tal é possível) pela linguagem, incapaz, portanto, de absorver a mutabilidade contínua da sociedade de risco que exige ao Direito adaptabilidade constante.

Assim, suponha-se que, com fins de garantir a Segurança Jurídica, as despesas necessárias fossem exaustivamente elencadas. Ao juiz, haveria mínimo espaço para interpretação ( mas, destaque-se, a linguagem é sempre mais fluída do que as supostas grades jurídicas), limitando-se a verificar se a situação fática ocorrida se encaixa no conceito fechado descrito. É Segurança Jurídica máxima para as situações descritas na lei. Mas é um Direito incapaz de atender às demandas do presente, deixando no limbo situações novas e que, por evidente são necessárias, mas que escapavam do limite imaginativo do legislador. É uma Segurança Jurídica que abarca o passado, mas incapaz de adentrar os desafios desconhecidos do futuro.

#### **4. Se a Lei possui Conceitos Jurídicos Indeterminados, como garantir segurança jurídica?**

Nesse contexto de impossibilidade de aplicação da subsunção nos moldes dos positivistas clássicos e, mais, de verificação de que o sistema tributário trabalha sim com “tipos” ou “conceitos jurídicos indeterminados”, como construir a Segurança Jurídica?

Ribeiro indica que, embora não seja possível determinar plenamente o conteúdo da norma, as leis, ao descreverem as hipóteses de incidência, fornecem “pontos de partida para o

conteúdo essencial de determinação do âmbito normativo.” (2008, pg. 133). Além disso, caberá o exercício de controle jurisdicional, especialmente quando houver restrições a direitos fundamentais ( 2008, pg. 149). Ressalta que a Segurança Jurídica fundada na legalidade deve ser revista para ser fundada na Juridicidade, vista essa como vinculação da Administração não só a lei, mas a um bloco de legalidade, que englobará a Constituição, as leis, os regulamentos, os princípios gerais e os costumes (2008, pg. 71).

Em mesmo sentido, Müller acredita que, se o texto da lei não é uma fôrma de bolo, que limita, define e esgota o resultado normativo, ele é, sim, um limite interpretativo que indica as “interpretações cabíveis”. Por outro lado, o reconhecimento das influências do sujeito na interpretação permite a explicitação de suas pré-compreensões e a sua conseqüente controlabilidade e racionalização. Assim, as pré-compreensões, ou seja, os entendimentos prévios do intérprete, devem ser introduzidos de forma racionalizada e controlável na fundamentação ( 2009, pgs. 59 e 64). Ou seja, a eluciação da pré-compreensão permitiria a controlabilidade, a discutibilidade e a clareza do método.

De outro lado, a realidade social não será livremente utilizada para a concretização da norma, pelo contrário, é necessário que seja absorvida pelo Direito no interesse da normatividade jurídica, orientada para a racionalidade especificamente jurídica (MÜLLER, 2009, pg. 35), de modo que os elementos sociológicos e teleológicos, “aparecem apenas como pressuposto e objeto da norma jurídica, não como elemento constitutivo da própria normatividade.” (MÜLLER, 2009, p. 37).

Com a clareza que lhe é peculiar, Ávila sintetiza essas duas posições, para indicar que o procedimento e a argumentação por meio da qual texto linguístico e interpretação se encontram será o pressuposto para que a Segurança Jurídica não se perca. O autor considera que como é impossível prever a partir do texto linguístico uma concepção unívoca de sentido (no mesmo sentido de Ribeiro e Müller), a Segurança Jurídica deixa de se originar da precisão conteudística, mas da controlabilidade judicial. O objeto da Segurança passa a ser o processo argumentativo (2012, pg. 156). Diz o autor:

Nessa acepção, a segurança está associada à determinabilidade conteudística da norma, por meio de processos argumentativos prévios de determinação ou à predeterminação da estrutura argumentativa por meio da qual as normas serão interpretadas e aplicadas, por meio da indicação clara de critérios e de estruturas argumentativas, sendo representada pelo oxímoro “certeza relativa”.

A esse conceito não-classificatório de segurança jurídica, por sua vez, corresponde uma concepção argumentativa de interpretação, baseada no processo por meio do qual se chega a um resultado, no sentido de que cabe ao intérprete, graças a uma

atividade dinâmica e intermediária, centrada não apenas em aspectos semânticos, mas também em estruturas argumentativas, reconstruir um conteúdo normativo a partir de núcleos semânticos gerais mínimos.” (ÁVILA, 2012, pg. 175)

Perante a impossibilidade da linguagem fornecer toda a Segurança Jurídica, por seu caráter aberto e plurívoco, é preciso reconhecer outros meios de construção da Segurança, advindos não de uma crença em métodos limitados, como a subsunção, mas na argumentação racional, explicitadora do processo de aplicação utilizado e capaz de abordar as mudanças constantes da sociedade.

## **5 CONCLUSÃO.**

Durante muito tempo (e até hoje), a doutrina brasileira inspirada no positivismo clássico, considerou que frente a supremacia do Estado perante os contribuintes, a atividade estatal deveria ser extensivamente limitada pela lei como forma de evitar abusos. Assim, a lei (por meio da qual emana a vontade democrática) deveria descrever exaustivamente a hipótese de incidência tributária. A imposição de conceitos completos, semanticamente inequívocos, foi denominada de princípio da tipicidade cerrada ou princípio da precisão conceitual.

Na terminologia explicitada acima, conceitos seriam formas de pensar a realidade por meio de notas irrenunciáveis, cuja consequência é que ou determinado fato – ato estaria abrangido dentro do conceito ou não. Os limites do conceito não aceitariam graduação, sendo dotado de abstração apta a permitir a aplicação “ou...ou”. Com os conceitos, não há espaço para criação pelo Judiciário e o âmbito interpretativo é mínimo.

Tipos, por outro lado, teriam caráter aberto, apto a captar as transições da realidade, correspondendo, meramente, a um modelo ou padrão. Para algo se encaixar em norma-tipo, não precisaria haver o “pleno” encaixe, haja vista a renunciabilidade de parte das suas notas características.

Já os conceitos jurídicos indeterminados seriam, de outro lado, na terminologia da professora Derzi, tão vagos que importariam em necessária discricionariedade por parte do aplicador.

Em uma visão tradicional, apenas a subsunção decorrente de conceitos (fechados, irrenunciáveis), permitiria a Segurança Jurídica necessária ao Direito Tributário, em que há uma relação díspar entre Estado e Contribuinte. Assim, os conceitos jurídicos indeterminados

( que não são conceitos em sua terminologia ) e os tipos não poderiam existir no ramo do Direito em questão.

Uma nova visão do Direito Tributário, por outro lado, desconstrói a necessidade de subsunção, cujo pressuposto um conceito fechado, completo, impassível de ambiguidades, é inatingível, por não refletir uma sociedade complexa e fluída como a atual. Ribeiro, defensor dessa corrente, adere à terminologia de Derzi quanto aos tipos e aos conceitos. No entanto, diverge plenamente da autora quanto ao que sejam conceitos jurídicos indeterminados. Para esse autor, conceitos jurídicos indeterminados são tipos, não havendo discricionariedade na sua aplicação. Esse autor, com o qual se concorda, reconhece que no Direito Tributário, existem conceitos jurídicos indeterminados e que tal não contraria a Segurança Jurídica desse sistema, já que não há discricionariedade, mas abertura que permite a adequação do Direito à realidade.

Verificou-se ainda que a conexão realidade-texto, já foi utilizada pelo próprio Judiciário em decisão recente para afastar a mera aplicação silogística do fato gerador do IPI, previsto como a saída de mercadorias. Nesse caso, o Judiciário entendeu que havendo furto, não existe riqueza a ser tributada, extrapolando o texto da lei, mas de modo mais atento à realidade pressuposta pela tributação e ao princípio constitucional da Capacidade Contributiva.

Verificou-se ainda o próprio ordenamento jurídico tributário, no qual, de fato, constam expressões e palavras cuja precisão semântica é duvidosa, como, por exemplo, “habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial”, a fim de constituir o contribuinte do ICMS, o “interesse comum” para fins de constituição de responsabilidade solidária ou o termo “despesas necessárias” constante na legislação do Imposto de Renda.

Ou seja, verifica-se que a tipicidade cerrada, defendida a partir da suposta necessidade dos conceitos fechados no Direito Tributário, não encontra mais respaldo na própria aplicação da legislação ou no conteúdo da mesma. A subsunção como mero processo lógico formal não existe e a legislação está cheia de inevitáveis conceitos jurídicos indeterminados. Assim, é preciso construir uma nova perspectiva da Segurança Jurídica, não mais baseada na precisão semântica (impossível em termos absolutos), mas no controle e racionalidade dos processos de aplicação do texto.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Edição revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BILLIER, Jean-Cassien; MARYIOLLI, Aglaé. **História da Filosofia do Direito**. Tradução Maurício de Andrade. BARUERI: Manole, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da Segurança e da Proteção da Confiança**. IN: TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pgs. 245 a 284.
- GODOI, M. S. de. **O quê e o porquê da tipicidade tributária**. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sérgio André. (Org.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier latin, 2008, p. 72-99
- MÜLLER, Friedrich. **Teoria Estruturante do Direito**. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte. (Legalidade, Não-Supresia e Proteção à Confiança Legítima)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.