DOI: 10.12957/rfptd.2025.93336
e-ISSN: 2317-837X

DA LEI À DECISÃO: A SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA POSSÍVEL NA PÓS-MODERNIDADE*

Sergio André Rocha**

Resumo: Este artigo analisa como a doutrina tributária brasileira concentrou as suas expectativas de segurança jurídica na atividade do legislador e, consequentemente, na lei, o que resultou na relevância atribuída a princípios como a legalidade e a tipicidade. Nossas conclusões sugerem, contudo, que a em muitos casos a segurança jurídica é dependente da atividade dos órgãos de aplicação do direito, de modo que o foco excessivo na lei seria, paradoxalmente, gerador de insegurança.

Palavras-chave: Legalidade. Tipicidade. Segurança Jurídica. Desenho Institucional. Interpretação.

Sumário: 1. Legalidade Estrita, Tipicidade Cerrada e a Deificação da Lei no Direito Tributário Brasileiro. 2. A Contribuição de Sunstein e Vermeule e a Leitura da Teoria Tributária Brasileira Clássica: Formalismo e Desconfiança Institucional. 3. A Distinção entre Texto e Norma. 4. A Interpretação como uma Atividade Criativa. 5. A Natural e Inevitável Indeterminação da Linguagem. 6. Críticos da Visão Tradicional. 7. Formalismo Seletivo. 8. Conclusão: Do Texto Legal à Decisão

*Publicado em ago. 2025.
**Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Uerj. Diretor Vice-Presidente da ABDF. Parecerista. E-mail: sergio.andre@sarocha.com.br

1. LEGALIDADE ESTRITA, TIPICIDADE CERRADA E A DEIFICAÇÃO DA LEI NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Direito Tributário Brasileiro tem como uma de suas características mais marcantes um tipo específico de formalismo[1] que, ao longo dos anos, reduziu as discussões tributárias a debates que orbitam em torno da regra da legalidade e do dito princípio da tipicidade cerrada,[2] o qual demandaria, nas palavras de Roque Antônio Carrazza, que o tipo tributário fosse "um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica".[3]

A legalidade e a tipicidade tributária, da maneira como defendidas por boa parte da doutrina brasileira, deificam a atividade legislativa, como se o legislador pudesse, tendo as

[1] Logo neste primeiro parágrafo vale a pena uma ressalva sobre o conceito de *formalismo*. Para tanto, nos valemos das seguintes palavras de Cass R. Sunstein: "Não é fácil definir o termo 'formalismo', em parte porque não há nenhum tipo canônico de formalismo. A principal preocupação aqui é com o formalismo enquanto abordagem da interpretação da lei, embora também se vá falar do formalismo no direito contratual e constitucional. O foco ao longo do texto estará no formalismo como *uma estratégia interpretativa*.

Para os nossos objetivos, entendamos as estratégias formalistas como requerendo três compromissos: promover a conformidade com todas as formalidades legais aplicáveis (façam ou não sentido no caso concreto), assegurar um direito vinculado à regra (mesmo se a aplicação da regra, legal ou contratual, fizer pouco sentido no caso concreto) e limitar a discricionariedade dos juízes ao decidir os casos. Assim entendido, o formalismo é uma tentativa de tornar o direito tanto *autônomo*, no sentido particular de não depender de valores morais ou políticos de um ou outro juiz, como *dedutivo*, no sentido de que os juízes decidem os casos mecanicamente com base no direito preexistente e não exercem discricionariedade nos casos concretos. [...]." (SUNSTEIN, Cass R. Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente? In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coord.). *A Justificação do Formalismo Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 203-204).

[2] Já nos manifestamos pela inexistência do princípio da tipicidade no ordenamento jurídico brasileiro, sem embargo de existirem os princípios, na concepção alexiana, da determinação e da vedação à tributação por analogia. Ver: ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 97-111. Ver, também, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 35-49. Sobre o tema da tipicidade tributária, faço referência ao estudo de João Rafael L. Gândara de Carvalho, que decorreu de sua excelente dissertação de mestrado defendida na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro: CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *A Forma e a Substância no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 119-137.

[3] CARRAZZA, Roque Antonio. O Princípio da Legalidade e a Faculdade Regulamentar no Direito Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 522.

palavras como matéria-prima, encapsular a realidade com tal nível de exatidão e certeza que não sobraria ao intérprete/aplicador do texto normativo qualquer liberdade de conformação.

Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, nos moldes apresentados acima, foram teorizados no Brasil de forma profunda e abrangente por Alberto Xavier. Como demonstramos em estudo específico dedicado ao tema, uma pesquisa histórica da evolução doutrinária evidencia que o professor português foi a inspiração para o desenvolvimento da tipicidade como um princípio no Direito Tributário Brasileiro.[4]

Em sua obra pioneira, editada pela primeira vez em 1978, o citado autor, por quem nutrimos a mais profunda admiração – embora, neste tema, sustentemos posições divergentes –, trouxe-nos as seguintes lições:

> "A ideia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável **que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito**."[5] (Destaque nosso)

Aqui podemos identificar uma característica das posições doutrinárias que seguem a orientação do mestre português, consistente em uma clara **desconfiança em relação à autoridade administrativa**, que pretendem limitar tanto quanto possível. Esta posição de Aberto Xavier fica ainda mais evidente quando este autor passa a tratar do princípio da tipicidade e do objeto da tipificação:

> "**O órgão de aplicação do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários** (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos

[4] Cf. ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399–430.

[5] XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36.

> jurídicos decorrentes de verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo."[6] (Destaque nosso)

Alberto Xavier retomou as mesmas ideias em outro estudo, no qual reiterou que "o *princípio da determinação* ou *da tipicidade fechada* [...] exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta".[7]

Talvez nenhum autor tenha manifestado maior desconfiança em relação às autoridades públicas do que Ives Gandra da Silva Martins. Sua posição fica clara quando ele caracteriza o tributo como uma penalidade. Em suas palavras, "a afirmação, segundo os modernos tratadistas de direito tributário, que pretendem sublimar o ramo, justificando a teoria da maior satisfação individual pela colaboração com o interesse público superior, cuja realização de seus objetivos comunitários depende, com maior intensidade, da exigência tributária, não corresponde à realidade da vida e da sociedade, sendo, no máximo, a formulação de um mal necessário, que deva sempre estar reduzido à menor dose aplicacional, para receber, em decorrência, a menor resistência à sua concretização".[8]

A posição deste autor deve ser contextualizada tendo em consideração a sua visão sobre o Estado. De forma simplificada, Ives Gandra sustenta a opinião de que o Estado, enquanto entidade, sucumbe diante dos interesses individuais daqueles que ocupam o governo, os quais têm como fim último perpetuar privilégios pessoais. Veja-se, nesse sentido, a seguinte passagem:

> "É que, na prática, por melhores que sejam as estruturas idealizadas pelo Direito para que o Estado seja a entidade representativa da sociedade e que atue em benefício dela, mesmo nas democracias, o Estado é,

[6] XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 73.

[7] XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19.

[8] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50.

> fundamentalmente, a entidade dirigida pelo governo, que o maneja, quase sempre, em seu próprio benefício e daqueles que o circundam.
>
> O povo é o destinatário residual dos serviços que o Estado pode lhe prestar, após terem os detentores do poder se garantido em seus privilégios e concessões para se manterem.
>
> Os exemplos são fantásticos na demonstração de que, mesmo nos Estados Modernos, o povo é um mero peão descartável, num tabuleiro de xadrez, em que todas as peças principais são os detentores do poder."[9]

Não surpreende, portanto, que já em sua tese de doutorado, defendida em 1982, Ives Gandra da Silva Martins sustentasse a seguinte visão a respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação:

> "A decorrência lógica dos comandos gerais atrás analisados, em seu aspecto instrumental, são os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação.
>
> Pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigá-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. **À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida**."[10] (Destaque nosso)

Encontramos posição nesse mesmo sentido na obra de Hugo de Brito Machado. Em seu *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, esse autor afirma categoricamente que:

> "O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber:
>
> a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; e

[9] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 66-67.

[10] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 54-55.

b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas **objetivamente** postas, **de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes**."[11] (Destaque nosso)

Em trabalho mais recente, Hugo de Brito Machado sentenciou que "o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária".[12]

Outro importante autor a sustentar essa mesma orientação é Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem "a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa".[13] Daí concluir este autor que "**conceituar até a exaustão**, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o *princípio da tipicidade*" (Destaque nosso).[14]

Tenho afirmado algumas vezes que nosso formalismo tributário tem viés napoleônico. Ele sequer é positivista. Sabe-se que os maiores cultores do positivismo jurídico do século XX, Hans Kelsen e Herbert Hart, tinham plena convicção da abertura textual, da caracterização do texto como "moldura", como dizia Kelsen.[15] Nosso formalismo jurídico, por sua vez, defende o oposto. Pretende, como visto na passagem de Sacha Calmon acima transcrita, "evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via

[11] MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 21. A mesma posição foi defendida em edição mais recente deste livro: MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 23.

[12] MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 107.

[13] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 219.

[14] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 220.

[15] Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. In: ELALI, André et. al. (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 183-187.

interpretativa ou integrativa". Ora, a teoria que pretende evitar que o juiz interprete nos remete ao Código Civil de Napoleão de 1804, e não aos positivismos jurídicos do século XX.

Posição nas mesmas linhas é defendida por Misabel Derzi. A Professora mineira aponta que "a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalecente no Direito Tributário. Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos. Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexiste juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis".[16]

A mesma orientação é encontrada em Roque Antonio Carrazza, um dos maiores defensores da tipicidade como sinônimo de fechamento conceitual. De acordo com suas lições:

> "Recordamos meteoricamente que, por força do *princípio da segurança jurídica*, que preside todo o fenômeno fiscal, **o *tipo tributário* há de ser um conceito fechado, exato e rígido**. Vai daí, que a lei que o traça, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos da Fazenda Pública, precisa descrever minuciosamente as circunstâncias que, uma vez acontecidas no mundo fenomênico, originarão o dever de pagar tributo.
>
> Em consequência, os elementos integrantes do *tipo tributário* devem ser formulados na lei, de modo tão preciso e determinado, que, de antemão, o agente fiscal já tenha como saber as principais ações concretas que deverá levar a efeito, para alcançar e arrecadar o gravame.
>
> **Os *tipos tributários* como que *confinam* a realidade**, não podendo ser *alargados*, de modo a alcançar situações novas, não previstas na lei que os traçou. É inadmissível, em nosso Estado Constitucional de Direito, que o agente fiscal *abra* aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente *restringiu*. Afinal, o afã arrecadatório, absolutamente não legitima o arbítrio.

[16] DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 224-225. A posição de Misabel Derzi neste trabalho reflete aquela defendida pela autora em sua tese de doutorado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.* Ver: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 367-369.

> **Registre-se que a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, <u>mais rígida do que no próprio Direito Penal</u>**. De fato, neste, a lei confere, ao aplicador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo, ao passo que, naquele, por injunção constitucional, lhe indica detalhadamente como proceder, no momento de identificar a ocorrência do *fato imponível* e definir o sujeito passivo tributário."[17] (Destaques nossos)

Interessante observar, na passagem de Carrazza, uma nota que se encontra em outros autores do mesmo matiz teórico: a comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Paulo Ayres Barreto, por exemplo, destaca que, "em matéria tributária, assim como em matéria penal, é preciso que esta lei seja qualificada, o que podemos designar como reserva absoluta de lei".[18] Sacha Calmon também ecoa esta posição, salientando que "o sistema jurídico brasileiro nas áreas do Direito Penal e Tributário exaltou a tipicidade (exaustão na lei da conduta delituosa e da situação tributável) e baniu com veemência a analogia, como técnica integrativa ou como fator de equalização tributária, afastando, dessarte, qualquer tipo de norma antielisiva".[19] Na mesma linha vemos a seguinte passagem de Hugo de Brito Machado, para quem "o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária".[20]

Esta insistência na comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal sempre me surpreendeu. Em primeiro lugar, pela equiparação entre o bem jurídico **liberdade** e o bem jurídico **patrimônio**, como se a tutela do patrimônio e a tutela da liberdade estivessem no mesmo patamar. Em segundo lugar e principalmente, surpreende-me a comparação uma vez que o Direito Penal sempre conviveu com os conceitos indeterminados, que povoam o Código

---

[17] CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 27-28.

[18] BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 87.

[19] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 2.

[20] MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 107.

Penal, e com as chamadas **normas penais em branco**, que dependem de integração administrativa, sendo ambos conceitos que repugnam os defensores da legalidade estrita e da tipicidade cerrada.[21]

Como já apontamos, as posições de todos esses autores possuem como notas comuns:

- a pretensão de que os textos legais tributários sejam compostos, exclusivamente, por conceitos fechados e determinados, que viabilizem uma segurança jurídica quase absoluta e garantam ao contribuinte uma capacidade plena de previsibilidade das consequências tributárias de suas condutas; e

[21] Sobre este ponto são precisas as palavras de Marco Aurélio Greco na seguinte passagem que, mesmo longa, deve ser transcrita na íntegra: "Note-se que só tem sentido colocar o Direito Tributário no mesmo patamar do Direito Penal se entendermos que o valor propriedade está no mesmo patamar que o valor liberdade. Sublinhe-se este ponto, pois se a propriedade não está no mesmo patamar da liberdade, pode ter diferente grau de proteção que não o conjunto de proteção do Direito Penal. Porém, nesta primeira fase (que vem do Estado patrimonialista) a propriedade está no mesmo patamar, daí os subprodutos da tipicidade, legalidade e da proibição de analogia tal como no Direito Penal. Daí vem a ideia de elisão como defesa da liberdade individual, de uma liberdade fundamental e mais do que isso, a ideia de que a elisão estaria quase que erigida a uma cláusula pétrea do ordenamento constitucional. Faço esta menção, pois há quem diga que a norma da Lei Complementar nº 104 que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria inconstitucional porque i) estaria agredindo uma cláusula pétrea da Constituição que é a liberdade individual de o contribuinte organizar sua vida, ii) violando a legalidade estrita etc.

Em suma, é preciso primeiro entender o que acontece – inclusive da perspectiva histórica e política – antes de fazer a crítica dessa primeira fase.

A postura protetiva leva, por vezes, até a distorções manifestas, como se a proteção haurida do Direito Tributário devesse ser ainda maior do que a resultante do Direito Penal. Neste ponto, basta lembrar que o Direito Penal admite a figura da norma penal em branco, hipótese que, trazida para o Direito Tributário, certamente seria repelida pelos que defendem a visão acima exposta.

Com efeito, parte da doutrina brasileira reclama da incerteza gerada por uma norma geral antielisão (ou antiabuso), pois feriria os valores da segurança e da certeza jurídica; mas ninguém reclama do artigo 171 do Código Penal ao prever que estelionato é obter vantagem ilícita por meio fraudulento. Onde está a tipicidade fechada? Onde está a descrição material da conduta? Esta formulação agride a segurança e a certeza do Direito? Da mesma forma, 'contaminar água potável com substância tóxica'. Que é substância tóxica? Não cabe ao legislador preencher o tipo e já houve época em que algumas substâncias eram consideradas tóxicas e, noutra época, não eram. Onde está a legalidade estrita? Por isso, a meu ver, a discussão sobre segurança e certeza, principalmente em Direito Tributário, carrega um elemento ideológico predominante e, por vezes, pretende-se que a propriedade resulte em posição mais protegida que a própria liberdade." (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 137-138).

- a desconfiança em relação ao órgão de aplicação do direito, em especial no que tange às autoridades administrativas, o que leva à deificação da atividade legislativa e à pretensão de esgotamento da criação da norma jurídica tributária na edição do texto legal.[22]

A prevalência desse tipo de visão a respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade teve importante efeito no desenvolvimento dos debates sobre relevantes temas tributários nas últimas décadas. Durante anos, boa parte das controvérsias envolvendo o Direito Tributário circunscreveu-se a:

- debater se o instrumento formal exigido pela Constituição Federal para a introdução da norma tributária havia sido devidamente utilizado – o que, por um longo tempo, passou pelas discussões a respeito da necessidade ou não de lei complementar para a instituição de certos tributos, notadamente as contribuições; ou

- questionar se o fato tributável, conforme delineado na lei infraconstitucional, estava ou não contido no conceito utilizado pela Constituição Federal para a outorga de competência aos entes federativos. Nesse sentido, são inúmeros os exemplos, os quais passam pela discussão sobre a tributação da locação de bens móveis pelo ISS, pela controvérsia sobre os conceitos de faturamento e de receita bruta na legislação do PIS e da COFINS, entre tantos outros casos.

Esta abordagem essencialmente formal em relação ao Direito Tributário foi suficiente para os contribuintes defenderem suas posições durante algum tempo e fez sentido em determinado período histórico, como o hiato democrático vivido durante a ditadura militar,

[22] Interessante a observação de Scott Shapiro, no sentido de que quanto mais digna de confiança for a pessoa, maior será a discricionariedade interpretativa que lhe será deferida. De outra parte, a um intérprete menos confiável será conferida menor discricionariedade hermenêutica. Ver: SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011. p. 331.

como analisado por Marco Aurélio Greco.[23] Contudo, parece-nos evidente que o debate de questões tributárias complexas, típicas da sociedade de risco,[24] a partir de categorias essencialmente formais e conceituais, esgotou-se,[25] sem que muitos operadores do Direito Tributário tivessem notado.

De certa forma, esta busca de refúgio na lei denota uma acentuada desconfiança em relação aos órgãos de aplicação do direito. Contudo, mesmo que estejamos imersos em uma crise institucional, não se discutem as instituições, o que, como veremos no próximo item, torna inviável o avanço na direção da reconstrução do sistema.

2. A CONTRIBUIÇÃO DE SUNSTEIN E VERMEULE E A LEITURA DA TEORIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA CLÁSSICA: FORMALISMO E DESCONFIANÇA INSTITUCIONAL

Em um texto publicado originalmente em 2014, me propus a analisar o que caracterizaria uma abordagem formalista no Direito Tributário.[26] Naquela oportunidade, com base na análise de Frederick Schauer, categorizei as teorias formalistas em cinco espécies:

- formalismo como negação da indeterminação das palavras;
- formalismo como negação da possibilidade de não aplicação de normas claras;

[23] Ver: GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 227-233.

[24] A sociedade de risco é uma categoria estudada pela sociologia que tem importantes reflexos jurídicos. Sobre a matéria, são importantes os estudos de Ulrich Beck, Anthony Giddens e Zygmunt Bauman. Sobre o tema da sociedade de risco, ver: ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: _____. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 16-51; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 43-67.

[25] O esgotamento dos argumentos essencialmente formais há muito era pronunciado por Marco Aurélio Greco (Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 64-66).

[26] ROCHA, Sergio André. O que é o Formalismo Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 5-18.

- formalismo como crença na dedução silogística mecânica;
- formalismo como interpretação literal dos textos jurídicos; e
- formalismo como isolamento do sistema jurídico.

A essas espécies de teorias formalistas agreguei outras três, estas já típicas do debate tributário brasileiro:

- formalismo como uma certa categoria de qualificação fática;
- formalismo como opção por princípios constitucionais de segurança jurídica; e
- formalismo como interpretação dos princípios sob um viés de segurança jurídica.

Não nos cabe retomar os debates apresentados naquele estudo, valendo a pena destacar que o referido texto foi objeto de contraponto feito por Ricardo Mariz de Oliveira, provavelmente a maior autoridade em Imposto de Renda de nosso tempo, autor por quem tenho sincera admiração.[27]

Como apontei no item anterior, uma das características da teoria formalista brasileira é uma claríssima desconfiança dos órgãos de aplicação do direito, principalmente da autoridade administrativa, que é vista como alguém que tende a abusar de seu poder. De outra parte, o Poder Judiciário é normalmente visto como deficiente, do ponto de vista técnico, para analisar questões tributárias complexas.

[27] Ver: OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e Substantivismo Tributário. Dever Moral e Obrigação Jurídica. E a Segurança Jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 489-518.

Este estado de coisas empurra parte significativa da doutrina tributária para o que podemos chamar de "formalismo de fundo institucional", no modo apresentado por Cass Sunstein e Adrian Vermeule.[28]

O ponto de partida desses autores é que os debates sobre interpretação jurídica não consideram uma questão fundamental: as capacidades institucionais. Em suas palavras "debates sobre interpretação jurídica não podem ser sensivelmente resolvidos sem atenção a estas capacidades. A questão central não é 'como, em princípio, deveria um texto ser interpretado?' Ao invés, a questão é 'como devem certas instituições, com as suas habilidades e limitações, interpretar certos textos?' Se os julgadores podem decidir de forma confiável sobre se a interpretação literal de um dispositivo normativo é absurda, então o argumento para rejeitar o literalismo é fortalecido sobremaneira; se os julgadores são altamente falíveis, o literalismo terá algumas virtudes normalmente ignoradas".[29]

Cass Sunstein e Adrian Vermeule levantam uma questão importante. A teoria jurídica não pode ignorar o desenho das instituições responsáveis pela aplicação das normas jurídicas. Você pode ter em um país a teoria tributária mais avançada, porém, se as instituições que interpretarão/aplicarão as normas considerando os casos concretos não possuírem as qualidades técnicas necessárias para desempenhar essa tarefa, o sentimento seguirá sendo de insegurança. Ainda me valendo das palavras dos autores, "debaixo de certas circunstâncias, o formalismo pode ser visto não como representando uma embaraçosamente crua noção de comunicação, mas sim uma sensível e altamente pragmática resposta aos limites institucionais de juízes generalistas e capacidades institucionais do Congresso". E prosseguem mais adiante, "observadores acadêmicos, normalmente especialistas no tema em apreço, não raro deploram decisões judiciais como 'estranhas' ou 'formalistas', sem apreciarem o risco de que juízes generalistas, desapegados do texto, poderiam fazer ainda pior. Portanto, é possível que intérpretes especializados deveriam rejeitar o formalismo, mas aqueles que não são

[28] SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, 55 p.

[29] SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, p. 2.

especialistas deveriam abraçá-lo; e especialistas acadêmicos não costumam apreciar este ponto". [30]

A conclusão do estudo de Cass Sunstein e Adrian Vermeule reforçou esta ideia, de que o estudo da interpretação não pode desconsiderar as capacidades institucionais. Veja-se, em textual:

> "Nós argumentamos que temas de interpretação jurídica não podem ser resolvidos adequadamente sem atenção a questões institucionais. Uma variedade extraordinária de pessoas notáveis irá explorar estratégias interpretativas sem notar que tais estratégias serão inevitavelmente utilizadas por pessoas falíveis e com possíveis efeitos dinâmicos que se estenderão bem além do caso em análise. Dois mecanismos parecem ser os principais responsáveis por essa cegueira institucional. Um é uma armadilha relacionada ao papel do intérprete: teóricos da interpretação perguntam-se 'como eu decidiria este caso se eu fosse um juiz?' – uma questão cuja própria forma suprime a consideração chave de que as regras de interpretação relevantes serão usadas por juízes e não teóricos. A segunda é uma armadilha cognitiva: especialistas, como acadêmicos da área jurídica, criticam as análises insuficientes feitas por juízes generalistas em casos particulares, ignorando que os mesmos juízes poderiam ter feito muito pior, em uma série de casos, tentando emular a abordagem do especialista".[31]

Há uma interseção entre a perspectiva lançada por Cass Sunstein e Adrian Vermeule e o persistente formalismo presente no Direito Tributário brasileiro **em relação à elaboração e interpretação/aplicação dos textos legais tributários**. De fato, a busca de segurança na atividade do legislador, mediante a elaboração da lei, se dá muitas vezes pela descrença no órgão de aplicação. Ou seja, se o ponto de partida é que as leis serão mal interpretadas/aplicadas, busca-se, na sua elaboração, um fechamento conceitual, uma determinação, um enclausuramento, que limitem ao máximo a liberdade de conformação do intérprete/aplicador.

Percebe-se, portanto, que há uma justificativa razoável para que se defenda o formalismo, em algumas de suas facetas, no Direito Tributário Brasileiro, já que concordamos que temos uma crise institucional. Nada obstante, a questão não é se a justificativa é razoável,

---

[30] SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, p. 3.

[31] SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, p. 46-47.

mas, sim, se os desideratos de fechamento e determinação, do que podemos chamar de doutrina tributária brasileira tradicional, podem ser alcançados.

Como mencionamos brevemente no encerramento do item anterior, a sociedade contemporânea tem como marcos característicos a complexidade e a ambivalência. É o mundo da economia digital, das novas moedas, da robótica avançada, das impressoras 3D. É um mundo cuja complexidade fática muitas vezes não somos capazes de sequer compreender. O que é um *bitcoin*? Como funciona? É regulável? É tributável? De que maneira? Imaginar que, diante de fatos hipercomplexos que surgem, se modificam e desaparecem, em um espaço de tempo inconcebível em outras quadras históricas, o legislador tenha condições de congelar nas leis conceitos com pretensão de longevidade, parece-nos, no melhor cenário, uma crença ingênua. Este admirável mundo novo é um mundo onde a segurança jurídica depende demais das instituições de interpretação/aplicação da legislação, do que da infalibilidade redacional do legislador.

3. A DISTINÇÃO ENTRE TEXTO E NORMA

A posição acima delineada sobre o papel do texto legal tributário na previsão de conceitos fechados e determinados, asseguradores de uma segurança jurídica quase absoluta, desconsidera a distinção fundamental entre texto e norma. A questão foi bem explorada por Humberto Ávila, cuja lição transcrevemos abaixo:

> "*Normas* não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte."[32]

[32] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 33.

Esta mesma diferenciação encontra-se na obra de Ricardo Guastini, que distingue "disposição" e "norma":

> "(1) chamo 'disposição' qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo, ou seja, qualquer enunciado do discurso das fontes;
>
> (2) chamo 'norma' todo enunciado que constitua o sentido ou significado atribuído (por qualquer um) a uma disposição (ou fragmento de disposição, ou uma combinação de disposições, ou a uma combinação de fragmentos de disposições). Em outros termos, pode-se também dizer assim: a disposição é (parte de) um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado."[33]

Quando se reconhece que o texto normativo não é a norma jurídica, coloca-se em xeque a pretensão de que a norma jurídica se esgote na edição do texto, havendo que se reconhecer atividade de interpretação também tem um viés criativo.

4. A INTERPRETAÇÃO COMO UMA ATIVIDADE CRIATIVA

A posição sobre o princípio da legalidade anteriormente apresentada tem fulcro em concepções hermenêuticas que, com a devida vênia, parecem-nos superadas, notadamente a crença de que a interpretação de um texto consiste em revelar ou descrever a prescrição prevista.[34]

---

[33] GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 25-26.

[34] Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 9. A ideia de que a interpretação consiste em uma atividade voltada para a descoberta do "verdadeiro" sentido de um texto legal encontra-se presente nos trabalhos de estudiosos da teoria geral do direito e nos compêndios gerais dos diversos "ramos" jurídicos, como em: MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53. ed. México: Porrúa, 2002. p. 327; COING, Helmut. *Elementos Fundamentais da Filosofia do Direito*. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 326; GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 219; DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 381; LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. I. p. 114; RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. I. p. 24; ESPÍNOLA, Eduardo. *Sistema de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977. p. 157; BEVILAQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de

Com efeito, hoje é amplamente reconhecida a ideia de que sendo os textos jurídicos vertidos em linguagem, permitem os mesmos interpretações divergentes, as quais serão forjadas tendo em consideração a pré-compreensão do intérprete.[35]

Nessa assentada, há de se reconhecer que a interpretação tem um viés criativo, que torna impossível estabelecer aprioristicamente que uma única norma jurídica seja extraível de um determinado texto legal. Veja-se, a esse respeito, a seguinte lição de Eros Grau:

> "As *disposições*, os *enunciados*, os *textos*, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em *normas* (isto é, quando – através e mediante a *interpretação* – são transformados em *normas*). Por isso *as normas resultam da interpretação*, e podemos dizer que elas, *enquanto disposições*, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.
>
> Isso, contudo – note-se bem –, não significa que o intérprete, literalmente *crie* a norma. Dizendo-o de modo diverso: o intérprete não é um criador *ex nihilo*; ele produz a norma – não, porém, no sentido de fabricá-la, mas no sentido de reproduzi-la.
>
> O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a *norma*) parcialmente *preexiste*, potencialmente, no invólucro do *texto*, invólucro do *enunciado*."[36]

Janeiro: Editora Rio, 1975. p. 45; JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. I. p. 27; MIRABETE, Julio Fabrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Atlas, 1998. v. I. p. 51.

[35] Sobre a *pré-compreensão* do intérprete, ver: GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I*: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica. 5 ed. Petrópolis: Vozes, 2003. p. 354-385; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 285-297; CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação*: Uma Contribuição ao Estudo do Direito. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2001. p. 50-61; ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 87-90; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados Para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 104-106.

[36] GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p 72 e 73. Sobre a função criativa da interpretação, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados Para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 124-130; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 261; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 47 e 48; LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Tradução Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 2002. p. 109-111; STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise*: uma exploração hermenêutica da constituição do direito. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 91 e 92; SCHROTH, Ulrich. Hermenêutica Filosófica e Jurídica. In: KAUFMANN, A.; HASSMER, N. (Orgs.). *Introdução à*

Não destoa desse entendimento a posição de Luís Roberto Barroso que, comentando o tema da perspectiva da interpretação do texto constitucional, aduz o seguinte:

> "A moderna interpretação constitucional diferencia-se da tradicional em razão de alguns fatores: a norma, como relato puramente abstrato, já não desfruta de primazia; o problema, a questão tópica a ser resolvida passa a fornecer elementos para sua solução; o papel do intérprete deixa de ser de pura aplicação da norma preexistente e passa a incluir uma parcela de criação do Direito do caso concreto. E, como técnica de raciocínio e de decisão, a ponderação passa a conviver com a subsunção. Para que se legitimem suas escolhas, o intérprete terá de servir-se dos elementos da teoria da argumentação, para convencer os destinatários do seu trabalho de que produziu a solução constitucionalmente adequada para a questão que lhe foi submetida. [...]."[37]

Este tema foi analisado de forma clara por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, para quem "os textos normativos não se aplicam por si sós. Há a necessidade de o intérprete atribuir normatividade a eles. Diante de casos concretos, de situações que exijam a intermediação de normas jurídicas, os enunciados normativos devem ser compreendidos, dimensionados e dirigidos à aplicação concreta. Ao aplicar dispositivos legais, o intérprete realiza 'construções de sentidos normativos', tendo como referência primeira o próprio texto, mas considerando também o contexto de aplicação. A este processo de construção dá-se o nome de interpretação. Interpretação é, portanto, o processo, dirigido à realização concreta do Direito, por meio do qual o aplicador de textos normativos, diante de uma situação que requer a intermediação desses

Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 383 e 384; GADAMER, Hans-Georg, *Verdade e Método I*: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica, 2003, p. 432 e 433; LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, 1997, p. 283-284; ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. p. 139; RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997. p. 230 e 231; LIMA, Maria Ednalva de. *Interpretação e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 87.

[37] BARROSO, Luís Roberto. Colisão Entre Liberdade de Expressão e Direitos da Personalidade. Critérios de Ponderação. Interpretação Constitucional Adequada do Código Civil e da Lei da Imprensa. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (Orgs.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 258-259. Do mesmo autor, ver: BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 386-387.

textos, constrói sentidos normativos tendo em conta a estrutura semântica dos enunciados legais, o contexto fático e valorativo envolvido e as possíveis consequências e transformações decorrentes".[38]

Nota-se, portanto, que a **própria evolução da teoria hermenêutica afasta a ideia tradicional de legalidade e tipicidade tributária, bem como a ilusão da segurança jurídica absoluta dela decorrente**. Nada obstante, parece-nos que a principal crítica que se pode fazer à posição apresentada no item 1 acima parte do reconhecimento da inafastável indeterminação das palavras.

5. A NATURAL E INEVITÁVEL INDETERMINAÇÃO DA LINGUAGEM

A complexidade típica da sociedade de risco abala definitivamente os alicerces da concepção de legalidade tributária tradicionalmente sustentada no Brasil.

Com efeito, diante da complexidade e mutabilidade constante dos fatos sociais, o legislador tributário tem se valido de *conceitos indeterminados* como forma de, por intermédio da abertura interpretativa, alcançar um maior espectro de aplicação das leis fiscais. Como assevera João Francisco Bianco, "o Direito Tributário, na sua busca pela identificação de riquezas para serem objeto de tributação, não pode fossilizar-se nem se manter inerte ou estagnado no tempo. Sua adaptação às novas realidades econômicas é fundamental para a plena realização do princípio da igualdade na tributação".[39]

[38] CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 236.

[39] BIANCO, João Francisco. Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005, p. 21.

São conceitos indeterminados aqueles cujo conteúdo é incerto, aparecendo os mesmos quando "a lei refere uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado".[40] Nas palavras de Karl Engisch:

> "Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso, devemos considerar como tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de 'escuridão', 'sossego noturno', 'ruído', 'perigo', 'coisa'. E com mais razão se pode dizer o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de 'assassinato' ('homicídio qualificado'), 'crime', 'ato administrativo', 'negócio jurídico', etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo* conceitual e um *halo* conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito."[41]

A questão em exame foi analisada pelo professor Ricardo Lobo Torres, para quem, com a superação do positivismo jurídico e a compreensão de que a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça, "supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida".[42]

---

[40] Cf. GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. v. I. p. 457.

[41] ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 208 e 209.

[42] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, ago. 2000, p. 96. Sobre a utilização de conceitos indeterminados no campo do Direito Tributário, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 44; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária - O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, 2003, p. 114

A discussão quanto à abertura ou fechamento dos conceitos tributários é provavelmente uma das que mais divide os tributaristas nos dias atuais.

Parece-nos que a primeira premissa que se deve adotar consiste no reconhecimento de que, como noticia Karl Engisch, conceitos absolutamente determinados são difíceis de serem encontrados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos.[43]

Dessa forma, tem-se que o apego a um suposto fechamento conceitual, característico da doutrina antes examinada, traz consigo uma equivocada compreensão do fenômeno linguístico, sendo inegável a presença de conceitos indeterminados nos textos das leis fiscais, o que certamente põe em xeque a crença, largamente difundida, na existência de uma verdade legal passível de ser alcançada via interpretação.

Alberto Xavier chega a reconhecer que é impossível evitar certa margem de indeterminação conceitual nas leis fiscais, ao afirmar que "a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados", de forma que "deparando com aquilo que já se tem designado como uma 'indeterminação imanente' de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau".[44]

Com essa observação em mente, Alberto Xavier afirma que "a indeterminação conceitual relevante para o Direito Tributário é precisamente *aquela que afeta a referida segurança jurídica*, a mencionada suscetibilidade de previsão objetiva".[45]

---

e 115; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 250-251; ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 318; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 183; BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 293-298.

[43] ENGISCH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 1996, p. 208 e 209. No mesmo sentido: KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Villar Borda e Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 108.

[44] XAVIER, Alberto, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1978, p. 97.

[45] XAVIER, Alberto, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1978, p. 97. Entendimento semelhante encontramos em: NOVOA, César Garcia, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, 2000, p. 120.

Todavia, seguindo essa linha de entendimento [de que a lei tributária deve ser passível de previsibilidade objetiva], enuncia o mestre que esta é viabilizada pelos conceitos determinados. Vejam-se suas lições:

> "Dado tudo o que – deve entender-se por ***conceito determinado*** **aquele conceito empregado pela lei e na qual o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo que, deste modo, é lógica e conceitualmente *unívoco***. Houvera a participação de elementos estranhos à própria lei, houvera a intervenção de momentos subjetivos e individuais na sua aplicação – pois logo aí se perderia univocidade conceitual e, do mesmo passo, a segurança jurídica que dela não pode prescindir."[46] (Destaque nosso)

Com o devido respeito pela doutrina professada por Alberto Xavier, torna-se evidente a contradição entre o seu pensamento e tudo o que aqui se aduziu até o presente momento.

A ideia de que se pode alcançar univocidade na interpretação das leis fiscais parece mal representar o fenômeno hermenêutico, já que, como vimos anteriormente, o processo interpretativo parte da pré-compreensão do intérprete, a qual torna impossível uma completa objetividade hermenêutica. São precisas, a este respeito, as palavras de Marciano Seabra de Godoi, para quem:

> "O normativismo conceitualista acredita que, após interpretar *corretamente* a lei (*descobrindo* seu *verdadeiro* sentido), o intérprete obtém algo como um metro articulado; basta colocar este metro articulado sobre os fatos concretos para, medindo-os segundo os parâmetros objetivamente definidos na lei, operar a subsunção lógica, cujo resultado acredita-se ser a fiel expressão da *vontade da lei* para aquele caso concreto.
>
> O direito tributário como um reino frio – mas acima de tudo *seguro* – da lógica racional-subsuntiva também é pressuposto no modelo de interpretação e aplicação de Alfredo Augusto Becker, que em sua *Teoria Geral* afirma que 'para o juiz a lei é um fato essencialmente *imutável* (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação' e que 'a lei impõe a todos e particularmente ao juiz um modo determinado e único de pensar e é precisamente o modo indicado pelo legislador'.
>
> Para constatar o equívoco de tal modelo normativista-conceitualista, não é necessário tomar conhecimento da vasta e variada gama de obras jurídicas produzidas nos últimos 100 anos, que demonstraram que o sentido da norma não é um *dado* anterior à sua interpretação e sim um produto desta; que a

[46] XAVIER, Alberto, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1978, p. 98.

> interpretação da norma não é tarefa prévia (lógica ou cronologicamente) à sua aplicação aos fatos, que a aplicação da norma aos fatos e condutas é antes um aspecto essencial e imbricado logicamente na interpretação da própria norma."[47]

Na medida em que se reconhece que o intérprete participa do processo hermenêutico, não se encontrando fora do mesmo como pretendia a postura metodológica tradicional, não se pode deixar de reconhecer a impossibilidade de se alcançar uma objetividade plena na interpretação. Afinal, como destaca Marco Aurélio Greco, com base em Paul Ricoeur, a interpretação ocorre no mundo diante do texto, em outras palavras, no intérprete. De acordo com sua lição "Paul Ricoeur, que é filósofo, conclui que, na relação intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o 'mundo do texto' nem o mundo 'atrás do texto'. Interpretação é, em última análise, a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto".[48]

Tal circunstância é acentuada pela natural indeterminação conceitual e pela abertura da linguagem, as quais tornam utópica a univocidade interpretativa. Citando uma vez mais Marciano Seabra de Godoi, temos que concordar com este autor quando sustenta que "a formulação linguística presente no seu texto escrito não significa de modo algum que a norma jurídica esteja **dada** e cabe apenas ao intérprete **cumpri-la fielmente**. O texto escrito (e suas possibilidades semânticas) permite tão somente uma aproximação inicial do intérprete ao conteúdo da norma, funcionando como uma espécie de demarcação grosseira do terreno no qual os argumentos interpretativos haverão de se contrapor".[49]

Dessa forma, é importante que deixemos claro: a presença de conceitos indeterminados no Direito Tributário é inevitável e traz consigo uma também inevitável relativização da noção clássica de legalidade, na medida em que se reconhece à autoridade fiscal e ao juiz certa margem de liberdade de conformação, devendo-se focar a atenção agora nos mecanismos de controle

[47] GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 76-77.

[48] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 502.

[49] GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 221.

que protegerão os contribuintes contra um indevido exercício de tal liberdade, a qual permanece pautada pelos limites legais.[50]

É importante ressaltar que a abertura conceitual não necessita ser objeto de um debate apenas teórico, ela pode ser verificada empiricamente. O conceito de "renda" é aberto. Se temos uma ideia do que seja "renda" atualmente, é porque o Supremo Tribunal Federal vem decidindo sobre o tema há décadas. Ou seja, a concretização do conceito se deu pelo órgão de aplicação do direito. E o que dizer dos conceitos de "operação de circulação de mercadoria" e de "serviço", que vivem hoje uma revolução com o advento da economia digital? A legislação do PIS/COFINS-Importação trouxe a expressão "resultado da prestação do serviço", também utilizada na do ISS, sem que uma nem outra dê uma definição de tal resultado. Em outras palavras, a abertura está aí para quem quiser ver. O fechamento e a segurança jurídica absoluta são quimeras, nunca existiram, mas ainda assim, há quem, numa profissão de fé, opte por acreditar nelas.

A despeito de tudo o que dissemos neste item, é importante ressaltar que em nenhum momento sustentamos que o Direito seja **todo** indeterminado, opaco e ambíguo. Naturalmente, um ordenamento **inteiramente** indeterminado, opaco e ambíguo seria o seu próprio nêmesis. Seria a sua própria negação. Assim sendo, não existe ubiquidade da indeterminação, da opacidade e da ambiguidade, embora a sua presença, maior ou menor, seja inevitável.

Outro aspecto interessante é que temos na legislação tributária – assim como ocorre em outros campos da regulação jurídica – indeterminações, opacidades e ambiguidades intencionais e acidentais. A primeira se passa quando o legislador, de forma consciente e intencional, se vale de um termo indeterminado para delegar uma competência de conformação ao aplicador da norma. É o caso, por exemplo, da antiga questão dos graus de risco baixo, médio ou alto na legislação do Seguro de Acidente de Trabalho. A indeterminação acidental

[50] Faz sentido neste contexto a observação de José Maria Arruda de Andrade, para quem "pode haver, portanto, uma tensão entre a legalidade e o exercício do *poder regulamentar*. Aqui, não se entende que caberia ao titular da competência regulamentar apenas explicitar o que a lei prescrevera. O estudo da função regulamentadora deve ser contextualizado de acordo com o regime jurídico-constitucional da matéria regulada. No âmbito tributário, a própria Constituição Federal e o Código Tributário Nacional imprimem os limites a serem observados, sobretudo em relação à majoração do tributo" (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 173).

usualmente decorre de um defeito do processo legislativo ou um erro do autor do texto normativo. Parece-nos que o caso da utilização da expressão "resultado da prestação do serviço" entra nesta segunda categoria.

Essa distinção é relevante, uma vez que o ordenamento jurídico deveria desenvolver mecanismos distintos para lidar com cada uma dessas categorias.

6. CRÍTICOS DA VISÃO TRADICIONAL

Ao longo das últimas décadas desenvolveu-se uma doutrina que se colocava em contraposição aos autores que viam nos princípios da legalidade e da tipicidade normas que comandam o fechamento conceitual exaustivo, glorificando a atividade legislativa e pondo em segundo plano a atividade de interpretação/aplicação dos textos normativos.

O pioneiro desta visão foi Ricardo Lobo Torres. Em seu livro intitulado *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, que foi sua tese de livre-docência defendida na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, este autor vaticina que "do princípio da *tipicidade* não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade de total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição".[51]

Este mesmo autor voltou ao tema em seu *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, em que registrou que, hodiernamente:

> "Supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, **que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da**

[51] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 124-125.

> **Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida**.
>
> O problema dos conceitos indeterminados está no cerne da metodologia jurídica. A sua maior ou menor abertura depende da própria natureza e estrutura do tributo a que se aplica. A problemática da tipicidade, entendida como princípio de determinação [...], absorve em boa parte a dos conceitos indeterminados."[52] (Destaque nosso)

Percebe-se, aqui, a distinta visão de Ricardo Lobo Torres sobre a atuação da Administração Pública. Enquanto as posições dos autores que comentamos na seção 1 são marcadas pela desconfiança sobre a atuação das autoridades fazendárias, a doutrina de Ricardo Lobo Torres atribui à Administração Fazendária papel relevante na interpretação e na integração da legislação tributária. Em suas palavras:

> "A lei tributária formal pode ser regulamentada pela Administração através de decretos e outros atos menores (portarias, instruções de serviços, etc.).
>
> Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de se contrastar tal interpretação administrativa com a do Judiciário, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros".[53]

Esta passagem de Ricardo Lobo Torres ressalta um aspecto que é, em essência, o objeto deste estudo, consistente no fato de que a consequência dessa nova visão da legalidade – que se torna relativa e prevista por padrões – é um aumento significativo da importância do Poder Judiciário.

Surge então uma linha doutrinária que não apenas reconhece um certo grau de indeterminação do qual o legislador não consegue se afastar, mas que sustenta que a legalidade tributária não deve buscar o pretenso fechamento conceitual, mas, sim, realizar-se através de padrões previstos nos textos normativos que permitam uma abertura suficiente para a necessária

[52] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 425-426.

[53] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 435.

adequação à permanente mutação dos fatos econômicos e sociais. Esta é a visão, por exemplo, de Marco Aurélio Greco, para quem:

> "Na ideia da tipicidade tributária considera-se, de um lado, a legalidade, na medida em que 'tipo' é tipo 'legal'. Tipicidade atrela-se à previsão do tipo legal. De outro lado, há a correlação entre norma e realidade. Há problemas quanto ao relacionamento entre estes dois planos. E, em terceiro lugar, devemos lembrar que o Direito necessita de linguagem e esta, em si mesma, comporta áreas nebulosas.
>
> Além disto, a velocidade da mudança da realidade é muito maior que a velocidade de produção das normas. Sempre que existe a descrição de determinado tipo (parcela da realidade), é preciso assumir que pode haver descompasso entre uma e outra. Alguns autores chegam a dizer que o Direito sempre chega tarde, depois que o fato aconteceu. Realmente, é da experiência que surge a necessidade de criação de normas novas ou de previsão de fatos novos. Ora, se é da experiência que se cria o Direito, quando este chega o fato já aconteceu, sendo natural que haja descompasso entre a produção legal e a realidade. Aí surgem técnicas para tentar circunscrever a realidade. A grande dúvida está em saber como o legislador vai poder disciplinar uma realidade que sabe ser mutante e que atua numa velocidade maior do que a capacidade que ele tem de prever novas regras.
>
> **A maneira de acompanhar é prever *standards*, padrões de conduta ou padrões de fatos, em vez de prever condutas individuais ou fatos específicos. Criam-se modelos abstratos, partindo da ideia de que o modelo pode ter uma vida maior do que a descrição de cada conduta individualizada**."[54] (Destaque nosso)

Aurélio Pitanga Seixas Filho sustenta posição no mesmo sentido, ao afirmar que "a descrição exaustiva dos fatos econômicos descritos na hipótese de incidência tributária, como visto, não é normalmente adotada pelo legislador, que, em regra geral, adota um conceito genérico que possa abranger todo espectro da capacidade econômica tributada, pois afinal, o princípio da justiça (isonomia) significa dar o mesmo tratamento a todas as pessoas em condições iguais".[55]

[54] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 148.

[55] SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 23.

Vemos interpretação semelhante na obra de Ricardo Lodi Ribeiro. Este autor, após comentar a visão tradicional a respeito do conteúdo do princípio da tipicidade tributária, argumenta que:

> "No entanto, tal posicionamento acaba constituindo uma ideia de Legalidade que se sobrepõe à sua própria finalidade, que é garantir o sentido material do *Estado de Direito*.
>
> Na verdade, o que a doutrina brasileira normalmente chama de tipicidade é a necessidade de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei em sentido formal, o que deriva, como se viu, do princípio da determinação.
>
> Contudo, é preciso ressaltar que a ideia de determinação não se extrai de uma estrutura conceitual, cuja abstração é incompatível com a exigência, pelo princípio em questão, de correspondência com os dados perceptíveis extraídos da realidade. Muito ao contrário, a determinação é mais bem atendida pela concretude dos tipos abertos, a partir da sua valoração adequada a uma pauta axiológica aplicável ao objeto da regulação."[56]

Marcus Abraham também segue esta linha, asseverando que "o modelo jusfilosófico de hoje contempla uma visão que supera as amarras do positivismo conceptualista e economicista que garantia, por um alto preço, uma suposta segurança jurídica, em que a legalidade estrita, a tipicidade implícita e a interpretação restritiva eram os seus pilares de sustentação".[57]

Outro Professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro que defende uma revisão do princípio da legalidade e critica a noção de tipicidade cerrada é Marcus Lívio Gomes. Em suas palavras:

> "Assim, o princípio da legalidade ou reserva de lei deve ser interpretado com flexibilidade. Por conseguinte, o enfraquecimento do princípio da legalidade que vem ocorrendo no Direito Tributário se faz acompanhar de maior transcendência das formas infralegais de manifestação do Direito, que, por sua

[56] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 35-36.

[57] ABRAHAM, Marcus. A Segurança Jurídica e os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 112.

vez, devem ser controladas em sua interpretação e aplicação pelos órgãos jurisdicionais.

No Brasil, o problema reside em que a teoria da estrita legalidade ou legalidade absoluta ou da tipicidade fechada minimiza a importância da interpretação administrativa. O que se questiona é se a legislação brasileira considera o princípio da tipicidade no Direito Tributário e, se assim for, se prevê uma tipicidade fechada ou aberta. Objetivamente, a questão está em fixar, clara e precisamente, os limites da Administração na interpretação para a elaboração do critério administrativo.

Entendemos que a legislação admite a tipicidade aberta. Fomos buscar o fundamento filosófico nos Direitos Fundamentais dos obrigados tributários. Isso porque a adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a afirmação de que esse ramo do Direito teria características tão peculiares e particulares que seriam encontradas no Direito Penal, reflete a posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa."[58]

Há que se separar, aqui, três visões distintas:

- uma que questiona as premissas da doutrina tradicional sobre a legalidade e a tipicidade tributária, por entender que a indeterminação – em maior ou menor grau – é inevitável sempre que se constroem normas jurídicas a partir de palavras e que, portanto, não se pode negar a existência de algum grau de liberdade de conformação pelas autoridades fiscais;

- outra que vai além do mero reconhecimento de que a linguagem é inevitavelmente indeterminada, para defender a utilização intencional de conceitos abertos de forma a se alcançar maior abrangência e eficácia temporal do texto normativo; e

- uma corrente intermediária, que nos parece mais correta, que conjuga ambas as posições, tendo como ponto de partida a premissa de que algum nível de indeterminação é inevitável em termos normativos, e que, em alguns casos, a indeterminação intencional será mais adequada para a regulação de certas matérias.

[58] GOMES, Marcos Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 67-68.

7. FORMALISMO SELETIVO

Um aspecto interessante na análise de autores que defendem a visão tradicional de tipicidade cerrada, é que eles sustentam o fechamento **das regras impositivas**. Contudo, quando se trata de normas que limitam a competência tributária, como é o caso das imunidades constitucionais, estes mesmos autores pregam o pluralismo metodológico e a necessidade de se usar todos os elementos hermenêuticos no processo de interpretação/aplicação da norma. Ou seja, são formalistas em relação à imposição e substantivistas em relação à limitação da tributação.

Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem de Roque Antonio Carrazza, quando este autor analisa a imunidade dos templos e instituições religiosas:

> "Em suma, o Estado Brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas – sejam quais forem – de seus habitantes. Deste modo, deve manter neutralidade sobre o assunto (não pode subvencionar nenhum culto) e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes.
>
> **Note-se que o conceito de religião é aberto, abarcando qualquer crença transcendental de pessoas que se reúnem com a certeza íntima de que estão moralmente obrigadas pelos mandamentos que dela emanam**.
>
> [...]
>
> Não é difícil perceber, pois, que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto reforça e salvaguarda o princípio da liberdade religiosa. Tipifica, no dizer expressivo de Ricardo Lobo Torres, seu contraponto fiscal. **Justamente por este motivo, a imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição Federal, deve ser interpretada com vistas largas**. Mais do que o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, a desoneração constitucional alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de estender-se, como já vimos, a tudo o que se relacionar às liturgias."[59] (Destaque nosso)

Comparando-se a posição deste autor sobre a tipicidade das normas impositivas, com sua leitura das normas que limitam a competência tributária dos entes federativos, verifica-se

[59] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 25-26.

que o fechamento é trocado pela abertura, a interpretação restritiva substituída pela interpretação "com vistas largas".

Hugo de Brito Machado, outro grande defensor da tipicidade cerrada, ao analisar a imunidade dos livros, jornais e periódicos é categórico ao afirmar que "na interpretação da norma imunizante tem-se que atualizar o seu significado, **ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalente o sentido estritamente literal**".[60] (Destaque nosso)

Mais uma vez a necessidade de certeza e determinação foi trocada pela abertura e elasticidade.

Como aponta Luís Eduardo Schoueri, comentando decisões sobre o tema, "a amplidão conferida à imunidade vem da postura tradicional, segundo a qual por ela se asseguraria o exercício de direito fundamental. Nesse sentido, qualquer restrição à imunidade feriria o próprio direito protegido". Porém, adverte Schoueri que "quando, entretanto, se percebe que a norma de imunidade decorre de vários dispositivos (a mera proteção não seria suficiente), então já é hora de rever esta jurisprudência".[61]

Concordamos com Regina Helena Costa, quando esta autora afirma que "a partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficacial da norma, não autorizados pela própria Lei Maior".[62]

A questão não é interpretar as normas imunizantes nos marcos do pluralismo metodológico, o que é óbvio. O ponto é imaginar que as normas de incidência, embora igualmente compostas por palavras, sejam de alguma maneira fechadas e ultradeterminadas, sujeitas a um processo hermenêutico peculiar.

---

[60] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 289.

[61] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 489.

[62] COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 117. Sobre o tema da interpretação das imunidades, ver, também: LEITE, Matheus Soares. *Teoria das Imunidades Tributárias*. São Paulo: PerSe, 2016. p. 182-217.

Desta maneira, como apontado por Ricardo Lodi Ribeiro, “restando evidenciado que o processo de interpretação da lei tributária vai seguir os mesmos passos trilhados na teoria geral do direito, é inevitável reconhecer que os métodos de interpretação são concebidos a partir de uma *visão pluralista*, não havendo que se cogitar uma hierarquia entre eles, que têm igual peso”.[63] Esta é há muito a posição sustentada por Ricardo Lobo Torres, para quem "a interpretação do Direito Tributário se subordina ao *pluralismo metodológico*. Inexiste a prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e os valores ínsitos na norma. [...]”.[64]

Ocorre que **o pluralismo metodológico se aplica ao Direito Tributário como um todo**, não havendo sentido em se buscar uma metodologia para as normas que atribuem competência e impõem tributos, e outra para as normas que limitam competência e desoneram tributos, razão pela qual só se pode considerar anacrônicos dispositivos como o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que prevê casos de interpretação “literal” da legislação tributária, seja lá o que for uma “interpretação literal”.

De toda forma, o que queremos pontuar neste item é que os autores brasileiros normalmente apontados como formalistas são apenas parcialmente formalistas. São formalistas em relação às normas impositivas e atributivas de competência, e não poderiam ser mais substantivistas quando a norma elimina ou exclui a tributação.

O mais interessante é que isso se passa igualmente em relação ao Fisco, numa demonstração de que a bipolaridade não escolhe lado. As autoridades fiscais buscam as interpretações mais elásticas possíveis dos textos legais que trazem regras impositivas. Porém, quando se trata de interpretar um texto normativo veiculador de uma regra desonerativa, ou de

[63] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 117.

[64] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 153-154.

uma regra de imunidade, rapidamente se apegam ao esquizofrênico artigo 111, antes mencionado, como se estivessem diante de verdadeira cláusula pétrea constitucional.

O que se percebe, portanto, é que não há coerência. Nenhum lado pode ser apresentado como formalista ou não formalista. Tudo depende da finalidade. Para os autores da linha formalista brasileira tradicional, limitação conceitual para tributar, abertura e pluralismo hermenêutico para limitar a incidência. Para o Fisco, elasticidade na interpretação de regras de incidência, restrição conceitual e formalismo quando a questão envolve não tributação.

8. CONCLUSÃO: DO TEXTO LEGAL À DECISÃO

O propósito deste estudo não é, certamente, analisar em detalhe todas as posições teóricas aqui apresentadas. De fato, este não é um texto sobre legalidade e tipicidade nem sobre teoria geral do Direito Tributário. Os comentários acima serviram para nos levar a uma conclusão específica:

> A doutrina tributária tradicional supervaloriza a atividade legislativa e a sua capacidade de fechamento conceitual, com vistas à garantia de uma segurança jurídica virtualmente absoluta. Correntes teóricas mais recentes, contudo, puseram tal noção em xeque, reconhecendo que (i) a inevitável indeterminação conceitual presente, em maior ou menor grau, nos textos normativos e (ii) a natureza eminentemente criativa da interpretação inviabilizam a pretensão de segurança centrada apenas na lei, de modo que a segurança jurídica deve ser alcançada não só no texto legal, mas igualmente – ou talvez até principalmente – no momento da interpretação/aplicação do texto legal tributário.

Independentemente do grau de indeterminação dos textos legais tributários, o fato é que a teoria tributária deu uma guinada em direção ao reconhecimento da relevância de sua interpretação/aplicação, e aqui reside, provavelmente, **a maior fonte de insegurança no Sistema Tributário Nacional**.

Com efeito, esta maior relevância atribuída à decisão proferida pelo órgão de aplicação do direito tem como consequência o reconhecimento de que a segurança jurídica somente será

possível caso tal órgão tenha condições de solucionar de forma adequada as controvérsias surgidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

Este é, em nossa opinião, o ponto mais falho do Direito Tributário Brasileiro: a falta de um órgão de aplicação do direito que tenha condições de exercer a função de solucionar as controvérsias tributárias. Ou seja, o problema não é de teoria nem de princípios, nem de fundamentos: **o problema é institucional e processual!**

Estamos convencidos de que o sistema brasileiro de solução de controvérsias fiscais é gerador de insegurança jurídica, além de ser incapaz de efetivamente garantir aos contribuintes uma adequada prestação jurisdicional.

Nada obstante, a maior parte da doutrina e da produção literária nacional segue orientada para o estudo da teoria do Direito Tributário e de seus princípios informadores, como se as patologias que assolam a tributação no Brasil pudessem ser resolvidas com aportes teóricos e revoluções principiológicas. Talvez a mais relevante reforma tributária seja uma que não está sendo debatida: Uma reforma das instituições tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABRAHAM, Marcus. A Segurança Jurídica e os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. Colisão Entre Liberdade de Expressão e Direitos da Personalidade. Critérios de Ponderação. Interpretação Constitucional Adequada do Código Civil e da Lei da Imprensa. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (Orgs.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BEVILAQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975.

BIANCO, João Francisco. Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005.

CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação*: Uma Contribuição ao Estudo do Direito. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2001.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. O Princípio da Legalidade e a Faculdade Regulamentar no Direito Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *A Forma e a Substância no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COING, Helmut. *Elementos Fundamentais da Filosofia do Direito*. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ESPÍNOLA, Eduardo. *Sistema de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I*: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica. 5 ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. v. I.

GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GOMES, Marcos Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. I.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Villar Borda e Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Tradução Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 2002.

LEITE, Matheus Soares. *Teoria das Imunidades Tributárias*. São Paulo: PerSe, 2016.

LIMA, Maria Ednalva de. *Interpretação e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53. ed. México: Porrúa, 2002.

MIRABETE, Julio Fabrini. *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Atlas, 1998. v. I.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária - O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, 2003

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e Substantivismo Tributário. Dever Moral e Obrigação Jurídica. E a Segurança Jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6. ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROCHA, Sergio André. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. In: ELALI, André et. al. (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados Para Evitar a Bitributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: _____. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. O que é o Formalismo Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399–430.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. I.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHROTH, Ulrich. Hermenêutica Filosófica e Jurídica. In: KAUFMANN, A.; HASSMER, N. (Orgs.). *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise*: uma exploração hermenêutica da constituição do direito. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002, 55 p.

SUNSTEIN, Cass R. Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente? In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coord.). *A Justificação do Formalismo Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, ago. 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.

XAVIER, Alberto, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1978, p. 97. Entendimento semelhante encontramos em: NOVOA, César Garcia, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, 2000.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.