

A SEGURANÇA JURÍDICA PARA ALÉM DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA.

Gabriel Baltazar Müller¹

RESUMO: O texto aborda os principais aspectos da segurança jurídica no direito tributário. Trata dos motivos pelos quais o princípio da tipicidade tributária falhou em trazer segurança e propõe um novo modelo para sanar a insegurança jurídica neste ramo do direito. Como metodologia de estudo, será utilizado o método indutivo.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Princípio da Legalidade. Tipicidade Tributária. Segurança jurídica. Fechamento conceitual.

ABSTRACT: The text approaches the main aspects of the legal certainty in tax law. Treat the reasons why the principle of tributary typicity fails in bringing certainty and proposes a new pattern to heal the legal uncertainty in this field of law. As a study methodology, the inductive method will be used.

KEYWORDS: Tax Law. Legality principle. Tributary typicity. Legal Certainty. Conceptual closing.

I. Introdução.

A busca pela segurança é uma das maiores preocupações dos homens desde o advento da vida em comunidade. De íntima relação com o sentimento de autopreservação, os homens buscam meios de se proteger da morte e da destruição de seus bens.

Algumas das maiores realizações da humanidade foram alcançadas justamente com a finalidade de preservação do indivíduo, de sua prole ou espécie. Contra o risco de morte por invasões, a Muralha da China foi construída. Para tratar das infecções que matavam milhares de pessoas, os antibióticos foram desenvolvidos. Várias foram as invenções da humanidade que foram criadas com o intuito de trazer segurança.

O Direito não contradiz essas premissas. Acima de tudo o Direito é, por segurança, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais

¹Graduado em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) – 2011. Procurador do Estado do Rio de Janeiro desde 2013. Pós-graduado em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo IBMEC - 2016. Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ - 2017 Advogado.

civilizada. Seguras são as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discrepam².

Em relação ao Direito Tributário, a segurança (jurídica) toma contornos próprios e é objeto de textos normativos e inúmeros tratados, teses, monografias e artigos. A instituição de tributos guarda íntima correlação com a liberdade, com o livre exercício da atividade econômica, e com o direito de propriedade. Pelo potencial que a criação ou majoração de tributos tem de extinguir estes valores tão caros na quase totalidade dos estados nacionais atuais, o poder de tributar deve ser exercido dentro de limites.

Dessa constatação resulta a ideia intrínseca de segurança e autopreservação do Direito Tributário, que tem como objeto de estudo justamente as normas limitadoras da instituição de tributos.

A forma mais comum de o contribuinte alcançar segurança jurídica, de acordo com grande parte ainda majoritária da doutrina, era através da instituição de tributos por meio de leis com alto grau de minúcias e com um alto número de conceitos e tipos fechados³. Pode-se dizer que a maioria dos juristas que se dedicam ao Direito Tributário do Brasil compartilham desse ponto de vista.

Com o aprofundamento do debate sobre o tema, outros juristas passaram a defender a impossibilidade de a lei tributária ser estruturada dessa maneira, de modo que uma determinação absoluta da lei seria impossível – e até inconveniente. Surge, então, a necessidade de buscar uma outra maneira de trazer segurança jurídica ao direito tributário.

O presente trabalho tem por objeto analisar se, diante da impossibilidade de obter segurança jurídica pelo fechamento do sentido das palavras utilizadas pelos textos normativos tributários, é possível ao contribuinte alcançar a segurança jurídica (possível) através de outros meios. Não há, neste trabalho, a pretensão de esgotar o tema, até porque para esgotá-lo seria preciso um número muito maior de páginas. A finalidade do trabalho é provocar a discussão no ambiente acadêmico e contribuir para o aprofundamento do debate, o qual, em nossa opinião, é fundamental para o avanço do Direito Tributário Brasileiro.

O trabalho utilizará, como metodologia de análise, o método indutivo, e será estruturado da seguinte forma: na primeira parte será abordada a atual ideia de segurança jurídica no Direito Tributário e como, sob a doutrina clássica, a segurança jurídica seria alcançada. A seguir, serão apresentadas as críticas sobre a visão até então predominante e, por

² ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, 3 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 180-181.

³ No decorrer do trabalho, veremos que a expressão tipo fechado e/ou tipicidade fechada é, a nosso ver, incorreta.

fim, uma proposta de como, na sociedade pós-moderna, caracterizada pelo risco imanente à atividade humana, a segurança jurídica do contribuinte pode ser alcançada.

II. A Segurança jurídica no Direito Tributário.

Karl Larenz afirma que segurança jurídica é certeza, e garantia dos direitos é paz⁴. Concordamos inteiramente com esta afirmação. Além de princípio jurídico, a segurança jurídica é valor, e por isso aberta e variável, necessitando de estruturação pela via principiológica para ganhar definição e fundamentação jurídica.

Como valor, a segurança jurídica é fundamental para o Estado de Direito capitalista, porque o capitalismo precisa de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade da ação estatal⁵. Historicamente, tem sido tradicionalmente associada à proteção do direito do contribuinte contra o exercício do poder de tributar⁶. Em Maquiavel, a ideia de segurança é extraída da proteção que o Estado oferece aos particulares contra a desordem generalizada. Nas obras dos filósofos contratualistas, a preocupação com a segurança foi constante: em Hobbes, o viés da autopreservação foi o foco; nas obras de Locke, a preservação da propriedade.

A segurança foi valor fundamental no Estado absolutista. No Estado liberal, não foi diferente. Com a vitórias das Revoluções Burguesas, os ideais liberais da liberdade e igualdade foram positivados, o que acarretou o esgotamento do jusnaturalismo e abriu o caminho para o juspositivismo⁷. No positivismo, foi identificada como legalidade formal e por reflexo, no Direito Tributário nacional identificada como legalidade estrita. No neoconstitucionalismo, volta a recuperar sua importância.

Além de valor, a segurança jurídica consubstancia-se em norma jurídica. Ela diz respeito a um estado de coisas a ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuam para a sua promoção. Ou seja, a segurança não significa a possibilidade de alguém prever as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos, mas sim a prescrição para adotar comportamentos que aumentem o grau de previsibilidade⁸. Apresenta,

⁴ LARENZ, Karl. *Richtiges recht. Grundzüge einer rechtsethik*. München: C. H. Beck, 1979, p. 33.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 168.

⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança jurídica do contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 11.

⁷ SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 29.

⁸ ÁVILLA, Humberto. *Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São

pois, um caráter finalístico, presente em outros princípios, mas que toma contornos específicos quando se trata de segurança jurídica: a previsibilidade e a certeza serão sempre objetivos a serem alcançados.

A previsibilidade possui correlação com a capacidade estatal de produzir comportamentos prováveis, de modo a permitir que os particulares possam agir conforme esses comportamentos. Dispositivos que vedam a irretroatividade de leis ou que preveem a suspensão de eficácia para determinados atos são exemplos de disposições que geram previsibilidade. A certeza pressupõe a capacidade de o cidadão poder compreender o sentido e conteúdo das normas. É nesse sentido que se fala em certeza do Direito. Foi nesta acepção que a doutrina tributária se referiu ao falar em tipicidade tributária ou tipicidade cerrada.

Outro elemento diferenciador do princípio da segurança jurídica é a sua aplicação mediante a intermediação com outra norma. É preciso analisá-la conforme sua relação com a realidade jurídica subjacente. Isto é, que determinada norma ou sua aplicação esteja de acordo com o princípio da segurança jurídica, via de exemplo se determinada lei foi clara o suficiente para o cidadão compreender seu significado, se determinado ato infralegal frustrou a legítima expectativa.

A segurança foi incluída no caput do art. 5º do texto constitucional: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”⁹.

No Direito Tributário Pátrio, o princípio da segurança jurídica é fonte de diversos outros princípios e regras de estatura constitucional. As regras constitucionais de irretroatividade da aplicação legislação tributária, da anterioridade anual e nonagesimal têm seu fundamento na segurança jurídica. Princípios como da boa-fé também encontram alicerce na segurança jurídica.

Muito embora estas regras e princípios citados tenham sido objeto de muito estudo, o aspecto da segurança jurídica no Direito Tributário mais estudado e fundamental para alcançar condutas que contribuam para atingir certeza e previsibilidade é a legalidade.

A legalidade tributária é prevista no artigo 150, I, da Constituição Federal. Ela determina que nenhuma pessoa jurídica de direito público possa instituir ou majorar tributo por outro meio que não a lei. A origem do princípio remonta a Magna Carta, assinada em 1215 pelo

Paulo: Malheiros, 2011, p. 109-110.

⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.html. Acesso em 05.03.2018.

rei João Sem Terra da Inglaterra. Sem dúvida, trata-se de um marco histórico do constitucionalismo inglês e da limitação do poder de tributar da realeza por parte da nobreza. Porém, não foi o primeiro nem o único de uma trajetória paulatina da limitação da monarquia inglesa¹⁰.

O direito de concordar com a tributação (e de controlar gastos) é uma das mais antigas reminiscências do sentimento do direito e dever de participar, oriundo das corporações de ofício¹¹. Charles Adams localiza o Edito de Paris, do ano de 614, como refletidor da legalidade tributária. O tratado entre os reis rivais no território que hoje configura a França e Alemanha previu que “em qualquer lugar onde um novo tributo tenha sido dolosamente introduzido e incitado o povo à resistência, o assunto será investigado e o tributo bondosamente abolido¹²”. Nesse trecho, identifica-se a proibição contra um tributo inaudito.

No entanto, foi, sem dúvida alguma, a *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão* a grande influência para a consagração da legalidade tributária, a partir do triunfo das revoluções liberais, o que se explica não só pela posição geográfica central da França na Europa, bem mais próxima dos outros países europeus do que a insular Inglaterra e a longínqua América, mas principalmente pelo grande destaque que gozou a França ao longo de todo o século XVIII, a inspirar não só regimes absolutistas avessos às ideias liberais, mas, sobretudo, movimentos revolucionários radicais como única alternativa aos duros regimes monárquicos¹³.

Em exaustiva pesquisa, Victor Uckmar revela que, em sua maioria, as constituições vigentes afirmam explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes¹⁴.

No texto constitucional brasileiro, o art. 150, inc. I, traz previsão expressa acerca da legalidade na seara tributária. Ao comparar o art. 5º, que trata da legalidade em todas as esferas, com o art. 150, I, não há redundância: se um comportamento será exigido “em virtude de lei”, no Direito Tributário, tem se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para delegação. Será a lei o fundamento imediato da exigência. É papel do legislador definir os aspectos da obrigação tributária. A Constituição brasileira, a exemplo do

¹⁰ SALDANHA, Nelson. *Formação da teoria constitucional*, p. 51. “Na esteira da grande carta de 1215, outras cartas e textos se sucederam, tal como outras lhe haviam precedido. Entre estas, as Constitutions of Clarendon, de 1164(época de Becket) e diversas “Cartas de Liberdades redigidas nos séculos XII e XIII”.

¹¹ BELLSTEDT, Christoph. *Die Steuer als instrument der politik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1966, p. 21. *Apud*. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 201., p. 301.

¹² ADAMS, Charles. *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*. 2. Ed. Lanham, New York, Toronto, Plymouth: Madison, 1999, p. 145.

¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 79.

¹⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. p. 24-25.

que se dá na maioria dos países, não se contentou com a mera exigência de habilitação legal para que a autoridade administrativa determine a obrigação a cargo do particular. A Constituição exige que a lei em sentido formal seja o veículo que, alterando a relação jurídica entre o Estado e o particular, promova a instituição ou majoração do tributo¹⁵.

Gerd Rothmann aponta quatro características basilares para o princípio da legalidade, com as quais concordamos integralmente: i) Legalidade da Administração, regra que implica as autoridades administrativas estarem vinculadas, em sua atuação, à legislação tributária, bem como a obrigatoriedade, implicando o dever de a Administração cobrar o tributo nascido com a lei, ii) Reserva da lei, já apontado alhures, como vinculação da atuação dos particulares à lei em sentido formal, iii) proibição de instituição de tributos sem lei, e iv) conformidade da tributação com o fato gerador, entendido como a obrigação de constar na lei os aspectos necessários à configuração do fato gerador¹⁶.

III – O princípio da Tipicidade e o ideal de segurança jurídica no Direito Tributário.

Parte da doutrina, quando trata do princípio da legalidade, se refere a outro, o qual seria decorrência daquele; o Princípio da Tipicidade Cerrada. Com este “subprincípio”, parte da doutrina que mencionamos na introdução depositou suas esperanças para a construção de um Direito Tributário totalmente seguro, livre de subjetivismos e previsível aos olhos do contribuinte. Entretanto, a tentativa culminou em fracasso, e uma das razões é justamente a inexistência de uma tipicidade cerrada – ou fechada – nas normas tributárias.

Foi o professor português Alberto Xavier que introduziu com profundidade o ideário de tipicidade tributária e tratou de sua relação com o princípio da legalidade no Brasil. Em sua obra pioneira denominada *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, editada pela primeira vez em 1978, o autor, por qual nutrimos sinceras e profundas admirações e reconhecemos a notável importância no desenvolvimento do Direito Tributário, tratou do princípio da tipicidade cerrada nos seguintes termos:

“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

¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 88.

¹⁶ ROTHMANN, Gerdi Willi. *O Princípio da legalidade tributária*. In.: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerdi Willi. *Temas fundamentais do Direito Tributário atual*. Belém: CEJUP, 1983, p. 77-120(90-99).

formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se 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 a exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito¹⁷”.

De acordo com a obra do autor português, a ideia de tipicidade assume as feições de adequação típica, obrigação da autoridade fiscal cobrar o tributo e de determinação da norma¹⁸. A adequação típica seria a exigência da tributação ocorrer apenas se concretizados, no plano fático, todos os elementos abstratamente considerados pelo legislador para a incidência tributária. Seria a conformidade da tributação ao fato gerador.

A obrigação da cobrança decorreria do caráter vinculado da autoridade fiscal, a qual não pode deixar de exigir o tributo. Referido aspecto encontra-se presente no art. 142, par. único, do Código Tributário Nacional¹⁹.

A determinação normativa é o atributo que se aponta sob o nome tipicidade. Xavier aponta como características da determinação normativa: a seleção – vedação da tributação fundamentada em conceitos gerais ou cláusulas gerais; a tipologia taxativa das hipóteses de incidência tributária; a concretização dos elementos previstos na norma; e determinação, que transformaria o tipo em uma estrutura fechada, com elevado grau de determinação²⁰.

Desta última característica é que advém o termo tipicidade fechada. Os elementos integrantes do tipo devem ser 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 correta. A utilização de conceitos determinados, entendidos como aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos trazem previsão objetiva dos direitos e deveres tributários, é obrigatória²¹.

Os escritos do professor português encontraram eco na doutrina brasileira. Para Roque Antônio Carraza, é necessário que o tipo tributário seja “um conceito fechado, seguro,

¹⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36.

¹⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, cit., p. 58-62.

¹⁹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.html Acesso em 05.03.2018.

²⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, cit., p. 85-92.

²¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica²²”. Luciano Amaro ao tratar da legalidade e da tipicidade, aduz que:

“Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o *princípio da tipicidade tributária*, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo *taxativo (numerus clausus) e completo*, as situações (tipos tributáveis), cuja ocorrência será *necessária e suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários”²³.

Em trabalho relativamente recente, Hugo de Brito Machado afirma 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”²⁴.

Em seu manual, Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da tipicidade tributária, utiliza os seguintes termos:

“Pois bem, entre tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se o princípio da tipicidade tributária, que se define em duas dimensões: (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expreso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da factidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como “regra-matriz de incidência”²⁵. “Seguindo esta ordem de considerações, surgem como notas características do Sistema Tributário Brasileiro a impossibilidade de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos fora dos estritos limites legalmente previstos.”²⁶

Com o passar do tempo, sobretudo em razão do amadurecimento dos debates doutrinários sobre a legalidade, outro setor da doutrina passou a criticar as lições de Alberto Xavier acerca da tipicidade cerrada.

Coube a professora Misabel Derzi pontuar, de maneira pioneira no cenário jurídico tributário em geral, a incompatibilidade entre tipicidade cerrada e determinação conceitual.

²² 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.

²³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, p. 135.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 107.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, p. 313-314.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*, cit., p. 315.

Esclarece a autora que “o pensar tipologicamente, o tipificar, em sentido técnico, ao contrário do que se supõe, não é estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas, baluartes da segurança do Direito. Essa função compete aos conceitos fechados, determinados e classificatórios²⁷”. “Os tipos propriamente ditos, (ou apenas tipos) *stricto sensu*, além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estende. São notas fundamentais ao tipo a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade²⁸”. Se o tipo é gradual, e se constitui pela ordenação de dados concretos na realidade segundo critérios de semelhança²⁹, é evidente que pela sua natureza é impossível extrair a precisão conceitual dos tipos almejada por Alberto Xavier.

Ricardo Lobo Torres, professor titular aposentado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), colaciona que o professor português, no que tange à tipicidade fechada, teria adotado ponto de vista diametralmente oposto a Karl Larenz, apesar de na sua clássica obra ter afirmado que adotava o conceito de tipo do jurista alemão³⁰.

Para o autor germânico, que tratou exaustivamente dos conceitos e tipos na ciência jurídica, o tipo “é apreendido intuitivamente, que não é um conceito, mas uma «imagem». A intuição, no entanto, só pode reunir impressões sensoriais numa imagem global; não distingue os traços particulares ou não tem consciência da possibilidade da sua distinção³¹”. O professor português, em sua clássica obra, confunde a tipicidade no sentido de *Typizität* (tipicidade), que expressa a qualidade do tipo, conforme consta na obra de Karl Larenz e de outros juristas alemães, com a tipicidade na acepção de princípio da determinação (*grundsatz der Bestimmtheit*). Falar em tipicidade como mandado de otimização da determinação da lei é uma contradição em termos, diante da graduabilidade e da natureza aberta do tipo.

Não obstante a contradição apontada, seria possível afirmar que o Direito Tributário seria, diante dos valores que busca proteger, avesso à indeterminação das palavras e, via de consequência, dos tipos? O Direito Tributário, em nome da preservação da segurança jurídica, deveria buscar o fechamento conceitual exaustivo? Haveria atividade criativa do intérprete?

²⁷DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 40.

²⁸DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*, cit., p. 48.

²⁹TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 469.

³⁰TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*, cit., p. 476-477.

³¹LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 658.

A professora Misabel Derzi, embora tenha trazido novo enfoque à temática do tipo, esforça-se na defesa do fechamento dos conceitos abstratos. “Do ponto de vista material, a tese não destrói, mas afirma clássicos princípios jurídicos, os quais, não obstante, são mais bem atendidos por meio dos conceitos determinados do que por meio de estruturas flexíveis e fluídas do pensamento de ordem, que são os tipos³²”. Do ponto de vista substantivo, a concepção da professora mineira se aproxima da de Alberto Xavier. Em vez da tipicidade cerrada, Misabel Derzi defende a expulsão dos tipos e dos conceitos indeterminados do Direito Tributário, no qual deveria prevalecer apenas o conceito determinado.

IV. A crítica ao Princípio da tipicidade.

Ao longo das últimas décadas desenvolveu-se um corpo de juristas críticos do fechamento conceitual da ciência tributária e da restrição à atividade interpretativa do aplicador da lei. Um dos pioneiros nessa crítica foi o já citado professor Ricardo Lobo Torres. Na obra *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário* o autor rejeita o fechamento conceitual e afirma que alguma indeterminação e imprecisão são inerentes à própria norma³³.

Em outra obra já mencionada do autor fluminense, é dito que “por isso mesmo o Direito Tributário tem que conviver com a tensão entre os conceitos determinados e indeterminados. A cada dia cresce o número de conceitos indeterminados, desde a disciplina constitucional dos tributos (ex.: renda, circulação de mercadorias, grandes fortunas, etc.) até as tentativas de fechamento dos conceitos no plano dos impostos individualmente considerados (no imposto de renda: que é rendimento, disponibilidade econômica e jurídica, renda derivada de mercado?)³⁴”.

A mesma visão é encontrada na obra do professor Ricardo Lodi:

“É importante ressaltar que a utilização dos conceitos abstratos pelas leis tributárias, além de ser uma pretensão praticamente inatingível, e de constituir-se em flagrante prejuízo à capacidade contributiva que se pretende mensurar com a tributação, causa grave lesão também à segurança jurídica, uma vez que o uso de uma linguagem inequívoca só seria alcançado com

³²TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*, cit., p. 478.

³³TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 124-125.

³⁴TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 486-487.

o mais alto grau de abstração, o que levaria a exclusão de toda a conexão com a realidade econômica.³⁵”

É inegável que os textos normativos tributários são integrados por tipos e conceitos indeterminados que precisam de determinação pela atividade interpretativa³⁶. Basta olhar para disciplina constitucional de alguns tributos. O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias. Mercadorias é um conceito determinado ou um tipo? Não há como cogitar que seja um conceito determinado, diante da abstração generalizadora da palavra. Hoje em dia, com a evolução da tecnologia, softwares não customizados, vendidos através da rede mundial de computadores e, por isso incorpóreos, são considerados mercadorias, pois partilham das características comuns dessa abstração da realidade. São, portanto, tipos.

O mesmo fenômeno acontece com o ISS, imposto sobre serviços, conceito este que sofre mudanças de acordo com a evolução tecnológica, tanto que a lei complementar que traz os serviços passíveis de tributação sofreu alterações ao longo dos anos para incluir novas modalidades de serviços. Se serviço fosse um conceito determinado, não seriam necessárias alterações na lei.

O fechamento conceitual, da forma como é defendido pelo professor Alberto Xavier e por Misabel Derzi, é impossível, dada a imprecisão linguística natural das leis tributárias. Entretanto, essa constatação não leva necessariamente à conclusão de que o legislador deve utilizar intencionalmente os conceitos da maneira um tanto mais aberta quanto possível. Essa situação também geraria insegurança jurídica.

A lei, assim como os demais atos normativos, deve possuir um grau mínimo de determinação, para possibilitar o conhecimento dos particulares sobre a conduta a ser seguida. Na confecção da legislação, o legislador deveria se pautar por um princípio de determinação³⁷, ou seja, um mandado de otimização com a finalidade de tornar a lei mais clara, inobstante a

³⁵RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 135. No mesmo sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*, p. 32: “A própria segurança jurídica restaria arranhada se os fatos geradores tributários fossem veiculados por estruturas conceituais, uma vez que os tipos, como manifestações da realidade social e econômica, são bem mais concretos do que aquelas, sendo, portanto, mais adequados a descrever o fatosigno manifestador da capacidade contributiva”.

³⁶ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 33.

³⁷A existência de um princípio da determinação da lei tributária também é defendido por Sergio André Rocha: “Tendo em conta essa noção de princípio teríamos sim um princípio da determinação, como um mandamento no sentido de que o legislador tributário busque, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas, editar textos legais onde os elementos da regra de incidência sejam determinados e acessíveis ao contribuinte.” ROCHA, Sergio André. Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 107.

impossibilidade fática de utilização exclusiva dos conceitos determinados e com a possibilidade de utilização dos tipos e de conceitos determináveis.

Nesse cenário, por mais que o legislador crie preceitos normativos com alto grau de determinação, a interpretação ainda será necessária, de modo a dar concretude aos comandos legais. A atividade interpretativa da Administração Tributária, pela via dos regulamentos e dos julgamentos de autos de infração, e a atividade julgadora do Poder Judiciário, ao definirem o conteúdo da norma, ganham relevância no atual contexto.

Diante da impossibilidade da obtenção da segurança jurídica em um grau razoável pela via do fechamento conceitual através de um princípio da tipicidade, tendo sido a defesa dessa possibilidade a principal forma que a doutrina clássica tentou de trazer segurança jurídica ao Direito Tributário, uma nova forma de promover segurança jurídica precisar ser encontrada.

V. A segurança jurídica sem tipicidade.

O fechamento conceitual é inviável. Dessa constatação resulta que a atividade interpretativa é inafastável, e, sobretudo, necessária para a determinação da norma. Neste trabalho, defendemos que é por meio da interpretação que a segurança jurídica deve ser procurada.

Mas para a segurança jurídica ser alcançada por meio da interpretação, uma reforma das instituições que aplicam e interpretam a legislação tributária é necessária³⁸. Tanto os tribunais administrativos (CARF, TIT), como o Poder Judiciário, não conseguem julgar as demandas em tempo hábil para pautar condutas dos contribuintes.

Anos se passam sem uma resposta final sobre a licitude de uma conduta do particular. Vejamos, por exemplo, o julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. A repercussão geral da matéria foi declarada em 2008 e o julgamento final ocorreu apenas em 2017. Ou seja, 9 (nove) anos de tramitação apenas no STF. Há vários outros exemplos de controvérsias-jurídico-tributárias que aguardam solução há vários anos no Judiciário. Até hoje não uma decisão na ADIn sobre a constitucionalidade da Lei Complementar 104/01, que trouxe ao CTN a norma geral antielisiva.

Na esfera administrativa, em razão principalmente das deficiências técnicas do Poder Judiciário, órgão não acostumado a lidar com controvérsias-jurídico-contábeis e com

³⁸ ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 87.

regulamentos tributários de maior complexidade, a demora na resolução dos litígios também é constante. Desse modo, as controvérsias não encontram resolução em tempo hábil a possibilitar aos contribuintes um padrão de conduta.

Ademais, além da falta de celeridade, tanto a esfera administrativa não dispõe de garantias para um julgamento imparcial, em razão da existência do voto de qualidade e da composição desses órgãos por representantes da Fazenda sem garantias de inamovibilidade, como ao Poder Judiciário carece de expertise técnica para julgar questões tributárias como as que são submetidas ao contencioso administrativo. O Judiciário é integrado por um corpo de funcionários e juízes acostumados a julgar diversas matérias, com formação holística. Seria inviável e de todo modo injusto impor ao Judiciário esse ônus diante da diversidade de matérias sujeitas à sua apreciação.

Nesse contexto, defendemos que algumas mudanças na legislação infraconstitucional e na Constituição legislativas, se implementadas, resultariam em aumento da segurança jurídica pela maior celeridade dos julgamentos e pela prolatação de julgamentos por um corpo especializado em matéria tributária.

Em relação ao contencioso administrativo, se implementadas em âmbito federal e estadual mudanças legislativas que limitassem o uso de recursos ou garantissem aos representantes da Fazenda proteções contra pressões e represálias, tais como garantias de inamovibilidade após integrar os órgãos de julgamento administrativo, irredutibilidade de vencimentos, mandatos fixos com garantias semelhantes às possuídas por dirigentes de agências reguladoras, contribuiriam para a criação de um sistema de julgamento imparcial.

A extinção do voto de qualidade do representante da Fazenda também contribuiria para esse fato. Seria de bom grado, no que diz respeito aos representantes dos contribuintes a instituição de quarentena, como se dá na ocupação de cargos de direção em agências reguladoras ou no desligamento de membros de tribunais para posterior exercício de advocacia no mesmo tribunal que fez parte, para favorecer posicionamentos tomados unicamente com base na opinião pessoal do julgador.

Já em relação ao Poder Judiciário, uma das soluções aventadas seria a criação de uma justiça tributária especializada, tanto em âmbito federal como estadual, integrada por juízes concursados que demonstrassem amplos conhecimentos de Direito Tributário, contabilidade tributária e direito constitucional.

E no âmbito dos tribunais superiores, nos qual a morosidade aflige uma série de importantes controvérsias tributárias, a criação de filtros recursais ou o amadurecimento dos já existentes, de forma a limitar o número de processos julgados por esta instância.

No Supremo Tribunal Federal, a repercussão geral seria um poderoso filtro de admissibilidade, mas não é utilizado como deveria e muitos recursos vão a julgamento, em volume superior à capacidade do Tribunal, que, atualmente, além de ser última instância recursal, precisa lidar com várias ações originárias, inclusive penais. E no Superior Tribunal de Justiça, a criação de instituto análogo à repercussão geral no recurso extraordinário, tal como prevista na Proposta de Emenda Constitucional n. 209/12, limitaria o volume de recursos, o que contribuiria para o Tribunal dar respostas mais céleres às demandas que lhe são submetidas.

As medidas propostas demandariam alterações na legislação, especialmente as relacionadas ao contencioso administrativo. As relacionadas ao Poder Judiciário demandariam alterações na Constituição, com exceção do aperfeiçoamento da utilização da repercussão geral. Se efetivamente implementadas, reduziriam sensivelmente a insegurança jurídica no Direito Tributário.

VI. Conclusão.

Este trabalho procurou abordar a segurança jurídica no Direito Tributário e qual a principal proposta dos juristas nacionais para alcançá-la. Foi demonstrado que a principal proposta, qual seja, a utilização de um princípio da tipicidade, não se revelou viável. Algum grau de indeterminação é inerente à própria linguagem, daí a importância do processo interpretativo para a criação da norma *in concreto*. A solução para o reforço da segurança jurídica passaria, então, necessariamente pela interpretação.

Mas para que os órgãos de aplicação do Direito Tributário possam interpretar a norma de forma a trazer mais segurança jurídica, deve haver uma reforma na maneira de funcionamento e atuação dessas instituições. No processo administrativo, devem ser assegurados aos julgadores imparcialidade e celeridade, esta última por meio da limitação de recursos às câmaras superiores. No processo judicial, a criação de uma justiça especializada com amplos conhecimentos sobre os requisitos técnicos e jurídicos necessários para produzir uma boa decisão e o aperfeiçoamento de filtros de admissibilidade recursais contribuiriam para a produção de decisões céleres e justas, aperfeiçoando, dessa maneira, os mecanismos pelos quais o contribuinte poderá saber, com segurança, qual a conduta a seguir.

REFERÊNCIAS.

ADAMS, Charles. *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*. 2. Ed. Lanham, New York, Toronto, Plymouth: Madison, 1999.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, 3 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILLA, Humberto. *Segurança jurídica. Entre permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL, Constituição. (1988). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 13/02/2018.

BRASIL, Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 05/03/2018.

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.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

]

LARENZ, Karl. *Richtiges Recht. Grundzüge einer Rechtsethik*. München: C. H. Beck, 1979.
_____. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2008.

_____, *Justiça, interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

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

ROCHA, Sergio André. Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

_____, *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROTHMANN, Gerdi Willi. *O Princípio da Legalidade tributária*. In.: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerdi Willi. *Temas Fundamentais do Direito Tributário atual*. Belém: CEJUP, 1983.

SALDANHA, Nelson. *Formação da Teoria Constitucional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume volume II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.