XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

LEONARDO BUISSA FREITAS

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Leonardo Buissa Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-795-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de junho de 2019, foi realizado o XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Goiânia - GO em parceria com o Programa de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país, incluindo acadêmicos de graduação.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo, possibilitando ainda reflexões críticas da comunidade jurídica científica.

Neste espaço acadêmico pode ser registrada a disseminação do conhecimento, o intercâmbio de experiências integrando pesquisadores de diversas Instituições do País, neste evento realizado pela primeira vez na hospitaleira Goiânia, inserindo cada vez mais as Universidades brasileiras no contexto nacional e internacional do ensino e da pesquisa do Direito.

Neste Livro encontram-se publicados 16 (dezesseis) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, Direito Digital destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como da Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea destaca artigos sobre as temáticas:

- Direito Financeiro e Federalismo fiscal;

- Direito Constitucional Tributário;

- Tributação e atividades econômicas

negociais;

- Tributação e relações de consumo e

- Processo administrativo e judicial tributário.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Agradecemos à Universidade Federal de Goiás e aos apoiadores Institucionais, e, em especial aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação desta obra.

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas - UFG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A APLICAÇÃO DE CONCEITOS JURÍDICOS INDETERMINADOS NO DIREITO BRASILEIRO

PRINCIPLE OF TAX LEGALITY AND THE APPLICATION OF UNDEFINED LEGAL CONCEPTS IN BRAZILIAN LAW

Diogo Loureiro Ribeiro

Resumo

O presente trabalho tem como objeto o estudo do princípio da legalidade tributária e a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados, investigando-se se tal concessão viola o princípio da legalidade estrita. Tal estudo se dará no contexto da regra de incidência tributária. Utiliza-se as lições das doutrinas relativas ao estudo da linguagem, notadamente a lógica e a semiótica, e seus aspectos semântico, sintático e pragmático, aplicando-se neste ponto a pragmática da comunicação jurídica. Analisa-se os conceitos indeterminados na lei complementar 123/06 e nas contribuições para custeio do seguro de acidente de trabalho.

Palavras-chave: Princípio da legalidade, Conceitos jurídicos indeterminados, Semiótica, Pragmática da comunicação jurídica, Regra-matriz de incidência tributária

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this study is to study the principle of tax legality and the application of undefined legal concepts, investigating whether such a concession violates the principle of strict legality. Such a study will take place in the context of the tax incidence rule. The lessons of the doctrines related to the study of language, notably logic and semiotics, and its semantic, syntactic and pragmatic aspects are used, applying the pragmatics of legal communication in this point. The indeterminate concepts are analyzed in complementary law 123/06 and contributions for the costing of work accident insurance.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Principle of legality, Undefined legal concepts, Semiotics, Pragmatic legal communication, Tax incidence matrix rule

1. INTRODUÇÃO

Provavelmente não há afirmação mais corriqueira, que aquela que estatui o princípio da legalidade enquanto elemento fundamental de justiça, e o faz certamente por encontrar-se no espírito comunitário a noção de que a lei seria o último fronte de batalha contra qualquer tipo de abuso daqueles que detém o poder político.

O princípio da legalidade, sob o enfoque da estrita limitação do Estado Absolutista perante as liberdades individuais, em especial a que consagra o direito de propriedade, forjou-se sob as luzes do liberalismo clássico pós-Revolução Francesa. (ANDRÉ ROCHA, 2008, p.220)

Todavia, destaca-se que diante da atual experiência histórica-constitucional, vivenciada e consagrada no seio do Estado Democrático de Direito, há de se estudar sua aplicação e as repercussões no campo tributário à luz de tal conceito.

A atual Constituição, prescreve em uma série de dispositivos, a forma de atuação do princípio da legalidade, todavia, apenas um enfoque se mostra pertinente para este trabalho, é aquele previsto no artigo 150, inciso I, que exige a prescrição de lei em sentido formal, quando se for instituir ou majorar tributos.

No tocante ao Direito Tributário é de se reconhecer a origem consuetudinária do princípio da legalidade, que, como bem assevera Alberto Xavier (1978, p.6) limitou-se: "a sofrer uma mera modificação no seu conteúdo, quando posto em contato com os quadros político-filosóficos do Estado de Direito".

Salienta-se que o referido princípio surgiu ligado a ideia de que qualquer imposto só poderia ser criado por assembleias capazes de representar seus cidadãos, vinculando-se ao ideal de "sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à de autotributação". (XAVIER,1978, p.7)

Sob o auspício da teoria do Estado de Direito, a ideia de auto-imposição "ou do geral consentimento aos impostos perdeu sua força inicial". Em contato com as novas ideias, Alberto Xavier destaca dois importantes desdobramentos da nova experiência principiológica experimentada pela legalidade: (XAVIER, 1978, p.7)

> "[...] a mesma regra viria a desdobrar-se em dois grande corolários que, esses, sim, se encontravam na base das modernas concepções: por um lado, o princípio de que

> os impostos só podem ser criados por lei formal, o que [...], se traduzia na ideia de que a criação dos tributos é da exclusiva competência das assembleias legislativas; por outro, o princípio de que as intervenções do poder na esfera da liberdade e de propriedade dos cidadãos carecem de lei que as autorize, o que é a essência mesma do conceito de reserva de lei."

Assim, não basta que a norma se consubstancie em uma prescrição geral e abstrata, mais que isso, deve ser expedida por órgão competente e na forma constitucionalmente prevista.

Todavia, a realidade social é campo fértil de mutações, cuja previsibilidade se manifesta de forma precária. O dinamismo com que a sociedade contemporânea se desenvolve e a consequente ascensão do Estado Social e o surgimento de uma sociedade de risco, tornou inviável ao legislador reformador prever e tratar de todas as possibilidades, por meio da regulação.

De fato, há uma tendência, enquanto forma de evitar um engessamento do ordenamento, de se utilizar de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e de tipos abertos.

Se busca neste trabalho, justamente analisar se e em que medida é possível, a utilização desses instrumentos de abertura semântica, sem o comprometimento de princípios constitucionais consagrados, tão caros para o Direito Tributário, como o da reserva de lei.

Na busca de se encontrar uma resposta satisfatória, se utilizará do estudo da linguagem, notadamente do campo da Semiótica, e da Lógica, bem como analisar-se-á a ordem sistemática tributária, e, mais especificamente a adequação da utilização de conceitos jurídicos indeterminados ao princípio da legalidade tributária, avaliando até que ponto os decretos regulamentares do executivo podem desdobrar as normas legais, sem afrontar o Sistema Constitucional Tributário.

Enfatizar-se-á o caráter de discurso, ínsito as normas jurídicas, tomando de empréstimo as lições contidas na obra Teoria da Norma Jurídica, de Tercio Sampaio Ferraz Jr., e a pragmática da comunicação jurídica, visto que o aspecto semântico e sintático se mostra incapaz de representar de forma completa, coerente, clara e adequada, o que Humberto Ávila (2016, p.705) chama, de estado de cognoscibilidade em matéria de segurança jurídica tributária.

Para tanto, a análise tem como pano de fundo dois acontecimentos jurídicos, a positivação da lei complementar 123 de 2006, por representar o adequado uso dos conceitos jurídicos indeterminados, bem como a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos

autos do Recurso Extraordinário nº 343.446 (*DJU* de 04 de abril de 2003) quando se discutiu controvérsia constitucional a respeito da contribuição para Seguro de Acidente de Trabalho, e sua repercussão naquilo que tem sido chamado de deslegalização do direito tributário.

2. SEMIÓTICA, A TEORIA COMUNICACIONAL E RELAÇÃO ENTRE SIGNOS

Aqui não se pretende realizar um estudo exaustivo do tema, englobando todos os aspectos da linguagem, mas apenas daquilo que é instrumental para a compreensão de como os signos representativo de conceitos jurídicos indeterminados podem e devem ser tratados dentro de uma dogmática pautada pela análise da norma jurídica como discurso.

A análise da língua pressupõe o estudo de um sistema de signos em vigor em determinada comunidade e em determinado momento, já que esta, enquanto objeto cultural, é organismo vivo, e, portanto, difusor da mentalidade da comunidade em dado momento e espaço.

Na análise do signo, poder-se-á adotar a terminologia de Edmund Husserl, para o qual, o signo compõe-se em uma relação triádica composto de um suporte físico, um significante e uma significação[1].

O suporte físico é aquilo que pode ser apreendido pelos sentidos, é o componente material do signo, o que é apreensível sensorialmente (ex. ondas sonoras, as marcas impressas em um papel, gestos de mímica). (TOMAZINE CARVALHO, 2009, p.131) Este, refere-se ao que se apresenta no mundo, seja algo "concreto, imaginário, subjetivo, empírico, atual, passado ou futuro", ao qual se denomina significado, ou seja, é "a representação individualizada do suporte físico. E, suscita na mente de quem o interpreta uma noção, ideia ou conceito, que é sua significação" (BARROS CARVALHO, 2015, p. 33-34)

Importa neste ponto do estudo trazer, importantes lições de Paulo de Barros Carvalho (2015, p.36), Pierce e Charles Morris, que distinguem em três planos, a investigação sobre o sistema de signos: (i) o semântico; (ii) o sintático; (iii) pragmático.

[1] Há uma grande variedade de posicionamentos a respeito das denominações utilizadas ao termo do signo e ao fato de ser tal relação triádica ou bilateral. CARNAP utiliza-se da terminologia *indicador* e *indicado;* SAUSSURE *significante* e *significado;* HUMBERTO ECO, significante, referente e significado; PIERCE, *signo*, *objeto* e *interpretante;* MORIS, veículo *sígnico*, *deotatum* e *designatum*; (BARROS CARVALHO, p.12-13.)

O plano semântico “cuida da associação que se instala entre o signo (como suporte físico) e o objeto do mundo (exterior ou interior) para qual aponta” (BARROS CARVALHO, 2015, p.37), ou seja, “o *signo* revela o conteúdo de um objeto, fornecendo-lhes o significado e demonstrando que um signo pode veicular significados de mais de um objeto” (BRITO, 2015, p.8), disso decorre a necessidade de examinar a relação mantida dos signos entre si, apoiando-se assim, no plano sintático, e o faz com objetivo de diminuir as ambiguidades no processo de comunicação. Ainda assim, é possível, que na observância das relações entre signos surja, durante o processo comunicativo, interferências que prejudiquem o processo de compreensão da mensagem.

Portanto, na busca de se dissipar os equívocos provenientes da imprecisão da linguagem, se socorre também do estudo da relação entre o signo e o sujeito que emite a mensagem, trata-se do plano da pragmática.

Quando se fala de conceitos juridicamente indeterminados, se compreende que os signos que dão suporte à busca da significação conceitual, não encontram no fenômeno jurídico, substrato suficiente, para compreender seu conteúdo e alcance, portanto, neste ponto, a pragmática se mostra, enquanto campo do conhecimento, a melhor ferramenta para dissipar dúvidas e colmatar as lacunas do sistema, desde que respeitados os limites que este impõe.

No presente trabalho adota-se concepção da pragmática da comunicação jurídica, como estudado por Tércio Sampaio Ferraz Jr. (2016, p12-17 e 46), por se entender que somente este campo poderá fixar com clareza e exatidão os limites, concebido como núcleo semântico, sobre a qual, a ordem jurídica não poderia ultrapassar ou distorcer seu conteúdo de significação.

2.1. A PRAGMÁTICA PELO DISCURSO DAS CIÊNCIAS PRÉ-NORMATIVAS

A título de exemplificação, a Ciência do Direito Tributário, enquanto ramo didaticamente autônomo da Ciência do Direito, já que destinado a obtenção de resultados econômicos, positiva fatos, aos quais aqui se chama de ‘fatos econômicos-contábeis’.

Esta acepção nos permitirá, sem grandes traumas, assumir posicionamento tendente a conceber, que os construtos teóricos da economia e da contabilidade – diante da posição dialética-argumentativa face a ciência jurídica – não só devem influenciar, como estabelecer

um primeiro parâmetro, dentro de um núcleo semântico de significação, que seria inatacável pelo legislador reformador, ou pelo executivo no exercício de seu poder regulamentar.

Paulo de Ayres Barreto (2016, p.59) em sua obra sobre planejamento tributário abarca a ideia de que os signos constitucionais, e aqui o estendemos aos infra-constitucionais, devem ser considerados de acordo com sua acepção de base. Diz o autor: "Deve prevalecer seu sentido técnico jurídico preexistente".

Aqui se entende que as significações específicas do discurso jurídico a serem obtidas dos textos normativos, devem ser construídas a partir de um processo dialético-argumentativo consensual das ciências jurídicas, econômicas e contábeis, consenso este que diz respeito, não ao conteúdo propriamente dito, mas a regras que permitem alcança-lo, quando se tratar de prescrições que positivam fatos, cujos signos se originaram do estudo, dotado de rigor metodológico, da economia e da contabilidade. (FERRAZ JÚNIOR, 2016, p.17)

O discurso orientado por regras, assim o é quando se torna racional, quando há a possibilidade de ser repetido, os signos de existência pré-normativa, devem ser analisados à luz do ordenamento jurídico constitucional, da compatibilidade com os direitos e garantias fundamentais, princípios implícitos ou explícitos constitucionais e evidentemente com o que se é possível extrair da análise da linguagem e da lógica formal.

Parece razoável assumir, que da construção do signo 'renda', previsto no artigo 153, inciso III da Constituição Federal de 1988, o consenso doutrinário, no que diz respeito às regras que permitem alcançar seu conteúdo, dos três ramos científicos acima mencionados, adequadamente produziu seu conteúdo de significação, quando positivou-se a ideia de acréscimo patrimonial, e nos parece que adoção de critério distinto, estaria a violar a acepção de base, de que fala Paulo de Ayres Barreto em seu sentido técnico jurídico preexistente.

Andrei Pitten Velloso (2005, p.331), que propõe segregar os conceitos constitucionais em recepcionados e autônomos, ressalta a impossibilidade de se presumir que a Constituição positivou conceitos autônomos, e, "defende que se deve considerar, *prima facie*, que a Constituição incorporou conceitos preexistentes, conforme a "regra do uso comum"".

Ou seja, o consenso científico doutrinário, deve servir de matéria prima para que o intérprete construa os sentidos as serem empregados pelos signos. A este caberia trabalhar de início, com a hipótese de que "a Constituição não se afastou das convenções linguísticas preexistentes, sujeitando-a à confirmação sistemática". Aqui se estende o mesmo tratamento

para os signos infra-constitucionais, não positivados por conceitos autônomos. (AYRES BARRETO, 2016, p.60)

O entendimento esposado neste trabalho, todavia, compreende que, mesmo os conceitos referenciados a ramos do conhecimento que não a economia, o direito e a contabilidade, não podem ter violados seus núcleos semânticos de significação, construídos na contraposição dialética-argumentativa produzidas pelo discurso científico, desde que, guarde alguma relação com o respectivo signo a ser compreendido.

O trabalho do intérprete está em construir a significação do signo, respeitando sua acepção de base, sem distorcê-lo ou destruí-lo, podendo, todavia, trabalhar na periferia deste núcleo, desde que se encontre dentro de seu conteúdo semântico, podendo neste ponto, caminhar na imensidão das possibilidades, por que assim o signo permite, pois aí, há maior liberdade interpretativa. Trata-se do *'halo'* conceitual, em oposição ao *'núcleo'* conceitual como concebido por Philipp Heck. (ENGISCH, 1996, p.208-209)

Vale destacar ainda, que a linguagem das ciências jurídicas atuaria como camada linguística sobreposta a camada da linguagem que estrutura as ciências econômicas e contábeis, por hipótese.

O Direito, enquanto corpo de linguagem jurídico-prescritiva, se porta na condição de metalinguagem, quando versa sobre a linguagem que descreve as ciências econômicas e contábeis, ou outro campo do conhecimento humano qualquer.

A economia e a contabilidade, enquanto construção de linguagem a ser descrita pela linguagem que descreve o Direito Tributário, constrói uma Ciência do Direito Tributário como meta-metalinguagem nas palavras de Paulo de Barros Carvalho. (2015, p.692)

A linguagem da economia e da contabilidade, por hipótese, atuaria em relação a linguagem do direito tributário, assim como a linguagem matemática atua, embora dotada de metodologia e objeto específico, como elemento de orientação e confirmação empírica da linguagem da física, que se utiliza daquele, incorporando suas estruturas metodológicas de forma direta, sem qualquer tipo de mediação.

Ao contrário da matemática e da física, o processo de incorporação metodológica na comunicação entre as ciências sociais, não pode se dar de forma acrítica, elas se incorporam mediante processo dialógico, já que necessário a contraposição de ideias construindo e reconstruindo significações, ou seja, por processo de argumentação, por isso se falar em procedimento dialético-argumentativo.

Paulo de Barros Carvalho (2015, p.691) parece partilhar deste ideal:

> "A Lei das Sociedades Anônimas, por exemplo, consagra porção expressiva de formulações oriundas das Ciências Contábeis, o que equivale a absorver tais conteúdos, outorgando-lhes relevância para o direito."

3. SEGURANÇA JURÍDICA, LINGUAGEM E TIPOS

A segurança jurídica, enquanto valor fundamental do ordenamento, por certo, clama pela (i) determinabilidade, (ii) confiabilidade/calculabilidade e (iii) cognoscibilidade

(i) a determinabilidade está presente, quando exige na previsão da hipótese normativa, que esta seja formulada por elementos, cujo conteúdo seja preciso, claro e determinado, ou seja, inteligível; (ÁVILA, 2016, p.141)

Alberto Xavier (1978, p.93) neste ponto, diz que a determinabilidade, a caracterizar o tipo fechado tributário, pressupõe a escolha de seus elementos de modo preciso e determinado, de forma a não gerar dúvidas ao aplicador do direito e impedir todo e qualquer tipo de subjetividade.

Ricardo Lobo Torres (2008, p.150), divergindo de Alberto Xavier diz o seguinte:

> "[...] o princípio da determinação (*Grundsatzbestimmtheit*) se afasta do da tipicidade por que este é *aberto*, enquanto aquele postula o desenho legal pleno dos elementos da hipótese de incidência, embora não seja *fechado,* tendo em vista que admite também as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados."

(ii) a confiabilidade/calculabilidade é o dever de se estabelecer um Direito durável e estável, o que é possível pelo estabelecimento de regras de transição ou cláusulas de equidade. (ÁVILA, 2016, p.158)

(iii) a cognoscibilidade ou compreensibilidade, entende-se "como capacidade, formal ou material, de conhecimento de conteúdos normativos possíveis de um dado texto normativo ou de práticas argumentativas destinadas a reconstruí-los", ou seja, "significa um estado de coisas em que os cidadãos possuem, em elevada medida, a capacidade de compreensão, material e intelectual, de estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, materiais e procedimentais, minimamente efetivas, por meio da sua acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade e executoriedade." (ÁVILA, 2016, p.141 e 705)

Neste sentido, o estudo da transversalidade de signos econômicos-contábeis, por hipótese, no âmbito do direito tributário, enquanto elemento pré-normativo na construção do núcleo semântico de significação – quando da positivação do fato econômico-contábil – decorrente, como já descrito, de um processo dialético argumentativo consensual, produzido pelo discurso científico do direito, da economia e da contabilidade, promovem um estado de segurança jurídica.

Verifica-se, pela linha de pensamento adotada por Ricardo Lobo Torres, que sua doutrina se mostra mais coerente, justamente pela precisão argumentativa de sua construção teórica, e pelo contato desta com a realidade social. O Direito a rigor abre mão da busca excessiva pela segurança jurídica, para adaptar-se à realidade social, cambiável, buscando na presença de cláusulas gerais e conceitos indeterminados um meio de evitar seu engessamento.

A posição adotada no presente trabalho é a de que, a utilização de mecanismos de abertura da linguagem, faz parte de uma irretratável realidade.

Todavia, aqui se entende que a utilização de cláusulas gerais, assim como se posiciona Bühler, pressupõe a atribuição de poderes que se mostram incompatíveis com o Estado Democrático de Direito, com o princípio da legalidade e de um mínimo de segurança jurídica, até porque concede uma margem de discricionariedade inaceitável para o Direito Tributário, já que eventualmente poderia levar a utilização da interpretação econômica e da aplicação da analogia[2] na cobrança de tributos, o que é expressamente vedado.

O mesmo diz que, no âmbito da imposição de tributos a fixação das circunstâncias do fato, que compõe a regra matriz de incidência, deve se dar da forma mais rigorosa possível por meio de formulação legal (*Tatbestand*), embora aqui – adotando a posição de Ricardo Lobo Torres – não se confunda princípio da determinação com o princípio da tipicidade. (XAVIER, 1978, p.61)

Já no que toca aos conceitos juridicamente indeterminados, esta é uma realidade da linguagem da qual o sistema não pode fugir, pois, exigir que o mesmo se utilize apenas de conceitos juridicamente determinados, seria esvaziar o conteúdo do objeto do Direito – a conduta humana em interferência intersubjetiva –, já que a realidade fenomênica detém uma complexidade que lhe é inerente, e, a linguagem, enquanto veículo de interação social, demanda a utilização de signos que permitam flexibilizar e dar espaço para evolução social.

[2] Art. 108, §1ª do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66

4. CONCEITOS JURÍDICOS INDETERMINADOS: LIMITES HERMENÊUTICOS, INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA E PROIBIÇÃO DE ANALOGIA

Antes de adentrar mais especificamente na temática dos conceitos juridicamente indeterminados, salutar se mostra trazer algumas notas explicativas a respeito da distinção entre signos representativos de conceitos produzidos pela economia e pela contabilidade e os signos dos quais aqui se designa de conceitos juridicamente indeterminados.

De imediato, imperioso assumir, enquanto premissa, que na positivação do 'fato econômico-contábil' deve o legislador utilizar-se de signos representativos de conceitos e construtos teóricos maturados – por um processo metodológico científico rigoroso – pelos estudiosos da economia e da contabilidade, e, cujos respectivos ramos do conhecimento tenham dado respostas satisfatórias e pouco afeitas a dúvidas, embora, a utilização de tais signos deva permitir ao legislador exercer sua função com liberdade, porém, aquela liberdade assegurada por um sistema que busca proteger o direito fundamental de propriedade e assegurar na maior medida do possível a segurança jurídica.

Disto decorre que, por adentrar no direito fundamental de propriedade, e, diante do excessivo poder que goza o Estado frente aos cidadãos, a segurança jurídica no direito tributário se expressa com mais força do que em outros ramos didáticos da Ciência do Direito, portanto, adota-se de imediato o dogma, de que, os conceitos econômico-contábeis não devem ser juridicamente indeterminados, porém se o forem, a própria ordem jurídica, por intermédio de lei formal, deve oferecer soluções, o que normalmente ocorre por definições jurídicas positivadas na legislação.

O princípio da determinação é norma que – corolário da legalidade – se mostra de aplicação imperativa no âmbito tributário, significando, que todos os elementos que compõem os critérios da hipótese da regra matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma, seja no consequente, devem integrá-lo de modo preciso e determinado, reduzindo ao máximo a utilização de critérios subjetivos na sua aplicação. (XAVIER, 1978, p.93)

O princípio da determinação impõe ao legislador, que ao instituir os tributos, criem regras matrizes, que permitam a seus destinatários antecipar as possíveis consequências jurídicas, de forma a prever os impactos em seu patrimônio.

4.1. LIMITES HERMENÉUTICOS DOS TIPOS E CONCEITOS E A POSIÇÃO DOS CONCEITOS JURIDICAMENTE INDETERMINADOS NA ESTRUTURA LÓGICA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A economia e a contabilidade tratam de estudar os atores, os processos e fenômenos de produção e distribuição de riquezas, além dos mecanismos formais de estruturação e organização patrimonial, respectivamente. Na produção metodológica de seu conhecimento, estes fornecem a base, do que aqui se chama de núcleo semântico de significação, garantindo desta forma, margem limitada na construção de sentido para seus signos.

Como já mencionado, o contato dos construtos teóricos da economia e da contabilidade com o Direito, forma o que Paulo de Ayres Barreto (2016, p.59) chama de 'acepção de base', e como já visto, decorre de um processo dialético-argumentativo consensual dos intérpretes do direito, da economia e da contabilidade, o que significa, que do processo de interpretação, não se pode resultar a destruição ou distorção do núcleo semântico de significação pré-normativa.

Desta forma, diferentemente dos conceitos jurídicos indeterminados, os signos econômico-contábeis, no processo de ordenação de sentidos, conferem pouca margem de construção para o que se pode entender, por exemplo, por mercadoria – no caso do ICMS – ou títulos e valores mobiliários – no caso do IOF – já que antes de adentrar ao mundo jurídico, existiam em um plano pré-normativo, enquanto fato socioeconômico.

Por óbvio a atividade criativa do intérprete não pode ser tolhida, todavia, ao se positivar o fato 'econômico-contábil', este deve construir significação, em concordância com sua 'acepção de base' preexistente, e, estruturada a partir do discurso do estudioso da economia e da contabilidade, daí a importância do estudo e da utilização da teoria da Pragmática da Comunicação Jurídica. (FERRAZ JÚNIOR, 2016)

4.1.1. A hermenêutica de tipos e conceitos

É notória a dificuldade de se construir conceitos, a partir de um dado signo positivado nas legislações. Desta forma, os tipos têm sido utilizados, enquanto mecanismo de simplificação das prescrições jurídicas.

A tipificação, enquanto processo de construção do tipo, é atividade redutora de complexidade, na medida que se opera por cognição comparativa, já que busca apreender os dados da realidade por critérios de semelhança, podendo-se desprezar assim o todo complexo do mundo fenomênico.

Os tipos, assim como as cláusulas gerais, se utilizam de *standards* ou padrões, todavia, aquela compreende em sua moldura, apenas dados objetivos de parte de uma realidade. Sua simplicidade é um convite para o Legislador e o Executivo, no exercício de sua competência regulamentar, dele se utilizar.

Quando se fala de tipos, deve-se manter a coerência sistêmica, afim de se exigir tanto do intérprete, como do legislador, a submissão semântica à 'acepção de base', e isso se faz, porque esta diz respeito ao signo e não ao mecanismo de construção normativa. Ademais, o respeito ao núcleo semântico de significação é decorrência natural da recepção, *prima facie,* de conceitos preexistentes que foram incorporados à Constituição, e a legislação infraconstitucional não poderia contrariá-la.

Caso exemplificativo é do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal e do Distrito Federal. O legislador ao definir o 'fato gerador'[3] do ISSQN – por meio da Lei Complementar 116/03 – determina, que serão tributados os serviços constantes de lista anexa.

Fica óbvio, ter o legislador optado, ao definir o que seria prestação de serviços de qualquer natureza, por construí-lo mediante tipificação – ou seja, por processo de criação de tipos – não se utilizando de um conceito genérico a abarcar os serviços a serem tributados.

Provavelmente o fez, pela natural dificuldade na edificação de conceitos, assim como pelo fato, de que é comum o conflito de competências entre o ISSQN, o ICMS e o IOF em razão dos seus diversos pontos de contato semântico, ademais, a construção de tipos facilita a solução de tais conflitos. Todavia, aqui não se aprofundará nesta temática, por não ser este o foco do estudo.

Afinal o que seriam conceitos? E conceitos jurídicos indeterminados? São admissíveis no Direito Tributário? Seria possível positivá-los na regra matriz de incidência tributária? E em qual posição de sua estrutura lógica? Estas são perguntas que se busca responder de forma satisfatória daqui em diante.

[3] Aqui se utiliza a expressão 'fato gerador', já que o legislador se utiliza desta nas legislações, embora, compreende-se a vagueza semântica que este signo carrega, preferindo-se falar em hipótese de incidência.

4.1.1.1. Conceitos jurídicos e conceito jurídicos ‘indeterminados’; posição na estrutura lógica da regra matriz de incidência

O conceito enquanto uma das “formas elementares do pensamento” é nas palavras de Edvaldo Brito (2015, p.7) “o pensamento que se forma sobre um objeto, consistindo em uma representação mental desse objeto extraída da experiência, através da abstração”.

Quando se fala de Direito, o conceito, enquanto concepção formal de um objeto, extraído por cognição abstrata de fenômenos da experiência concreta, busca na realidade da experiência humana, seja como construção social, seja como construção científica – das ciências humanas, exatas ou naturais – significação para incorporar ao sistema jurídico.

Portanto, a rigor, os ‘conceitos jurídicos’, somente assim o são, na medida em que encontram amparo na experiência humana pré-normativa, caso contrário não se poderia falar em ‘conceitos jurídicos’, mas apenas em conceitos.

Assim, o ‘conceito jurídico’ é mera convenção da própria ordem jurídica, portanto, sempre serão indeterminados na medida em que não encontrarem amparo na realidade social. Cabe a ordem jurídica, mediar o debate entre aquilo que adentra ao ordenamento, e, como este se posiciona no próprio sistema, o que geralmente é feito mediante aplicação de postulados racionais como razoabilidade e proporcionalidade.

Diante dessas premissas, o princípio da legalidade é compatível com a existência de conceitos ‘jurídicos indeterminados’, até porque, como já se mencionou, a vagueza semântica é uma realidade da linguagem, e negar sua utilização por parte do legislador, é negar ao Direito o ‘direito’ de ordenar as relações sociais, ainda que se garanta maior margem de discricionariedade regulamentar ao Poder Executivo por meio de decretos.

Todavia, mecanismos para evitar abusos são necessários, portanto, o executivo somente pode regulamentar as leis, desde que o faça nos estritos limites da autorização legislativa. Edvaldo Brito (2015, p.21) assim se expressa:

> "Abaixo da *lei orgânica* do imposto vem o *decreto* que é mero *regulamento*. Esse *decreto* tem natureza, evidentemente, de ato administrativo e, de acordo com o que consta no art. 99 do *Código Tributário Nacional*, esse ato, apenas desdobra as normas legais. Não pode criar, não pode modificar, não pode extinguir *direitos subjetivos."*

Os conceitos 'jurídicos', sejam determinados ou indeterminados, assim o são de forma gradativa, ou seja, a incerteza não decorre da ausência de informações sobre o objeto, já que a experiência social permite aos indivíduos conhecê-los, ele se origina como explica Carrió em não saber "bem onde termina o campo de aplicação".(CARRIÓ, 1994, p.31)

4.1.2. Conceitos jurídicos 'indeterminados' e sua posição na estrutura lógica da regra matriz de incidência; interpretação econômica e proibição de analogia. O caso da Lei Complementar 123/06 e da contribuição para o custeio do Seguro de Acidente de Trabalho

Aqui, nos interessa a posição que pode ser assumida pelos conceitos jurídicos indeterminados na estrutura da regra matriz do tributo, já que o princípio da legalidade, assume a feição de reserva de lei, quando se trata da instituição ou majoração das exações tributárias.

Portanto, a análise da compatibilidade entre o princípio da legalidade e a utilização de conceitos indeterminados, deve realizar-se sob o enfoque da regulamentação destes pelo executivo, via decreto, ainda que o faça respeitando o núcleo semântico de significação.

Adotando a concepção de regra matriz de Paulo de Barros Carvalho (2015, p.479-492), onde no antecendente da norma se encontram os critérios materiais, espaciais e temporais e no consequente, o critério pessoal e quantitativo – decomposto em base de cálculo e alíquota – analisar-se-á se e aonde seria admissível a utilização dos conceitos jurídicos indeterminados.

Embora se entenda neste trabalho ser o tipo tributário aberto, o princípio da determinação é de imperativa aplicabilidade, portanto, os elementos que compõem os critérios da regra matriz, seja no antecedente seja no consequente, devem integrá-lo de modo preciso e determinado, de maneira a permitir aos contribuintes conhecer as consequências jurídicas a que se submeterão.

Quando se fala da reserva de lei, importa mencionar – ao que doutrinadores, como Edvaldo Brito (2015, p.24), se referem – a chamada eficácia da lei complementar, entendida enquanto a determinação constitucional, a exigir o referido veículo normativo como único meio adequado a se positivar normas gerais em matéria tributária, e por consequência os componentes da regra matriz do tributo.

Mais do que normas gerais, o artigo 146, inciso III, alínea "a"[4] da Constituição da República Federativa do Brasil, determina que somente lei complementar pode definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes de cada uma das espécies tributárias. A Constituição não flexibiliza esta regra, de forma a permitir que instrumento normativo distinto determine o conteúdo dos respectivos elementos da regra de incidência tributária, porque quando o faz, determina-o de forma expressa.

Portanto, ao se analisar a possibilidade de utilização de conceitos indeterminados na regra matriz, esta só seria admissível, em análise preliminar, se a lei complementar o fizesse, e mais que isso, se oferecesse soluções[5] quanto a seu conteúdo, desde que, respeitado seu núcleo semântico de significação e sua adequação ao princípio da determinação[6].

De início não se admite a utilização dos referidos conceitos – salvo se a própria lei complementar definir seu conteúdo e alcance – tanto no antecedente como no consequente da regra tributária, já que o objeto (matéria tributável), o lugar e o tempo da tributação, bem como o sujeito passivo e a base de cálculo, necessitam de clareza e cognoscibilidade suficientes para se permitir antecipar o surgimento da obrigação tributária, até por que a maioria dos tributos se operam mediante autolançamento. Assim, em princípio, a utilização de conceitos indeterminados é incompatível com a necessária segurança jurídica, já que confere margem inaceitável de discricionariedade ao executivo, a não ser que o próprio sistema ofereça as soluções como visto acima.

Dar tal margem de conformação, ao executivo, para regular o critério material, a base de cálculo e o sujeito passivo é subverter a ordem constitucional, quebrando sua rigidez, já

[4] É notória a ambiguidade na utilização do termo "fato gerador", pelo legislador infraconstitucional. Assim sendo, o art.146, III, "a" ao mencionar o respectivo termo, o faz cotejando com as expressões base de cálculo e contribuintes. Desta forma, os elementos do consequente da regra matriz, encontram-se fora do termo "fato gerador", o que significa que este, refere-se a todos os elementos do antecedente da regra de incidência tributária.

[5] Exemplo de sua utilização encontra-se na Lei Complementar 123/06 que positiva o conceito indeterminado "microempresa e empresa de pequeno porte", mas que determina seu conteúdo e alcance na própria legislação, especificamente no artigo 3º, incisos e parágrafos.

[6] O princípio da determinação é aquele que a maior parte de doutrina chama de princípio da tipicidade.

que a Constituição, exigiu veículo normativo dotado de rigorosos requisitos de aprovação para que se determine a matéria tributável e o *quantum* de tributo a pagar.

Permitir sua utilização no antecedente é assumir, não só a possibilidade de aplicação da analogia[7] na cobrança de tributos – expressamente vedada pelo ordenamento – mas também da 'interpretação econômica'.[8]

Quanto a aplicação de conceitos indeterminados no critério pessoal – no consequente da regra matriz –, não parece razoável admitir sua utilização, já que poderia gerar uma contradição insuperável para o sistema, se, eventualmente não ficar claro quem são as partes envolvidas na relação jurídica tributária, salvo sua solução intrasistêmica, via lei complementar, o que ocorreu, por hipótese, com a lei complementar 123/06, que positivou o conceito indeterminado "microempresa e empresa de pequeno porte", mas que delimitou seu conteúdo e alcance na própria legislação, especificamente no artigo 3º, incisos e parágrafos.

Desta forma, retorna-se à análise do critério quantitativo. Como bem sustenta Paulo de Barros Carvalho (2015, p.644):

> "o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição, bem como anunciar a modalidade de que se trata."

Estes ensinamentos são importantes, pois, sendo a base de cálculo, nas palavras de Amilcar Falcão (1994, p.138), "verdadeira e autêntica expressão econômica" da hipótese de incidência, flexibilizá-lo, com a utilização de conceitos indeterminados, seria o mesmo que flexibilizar o critério material da hipótese de incidência, provocando as mesmas e indesejáveis consequências. Portanto, não haverá que se admitir sua utilização na base de cálculo, até porque, somente a lei complementar pode defini-la.

---

[7] Art. 108, §1ª do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66

[8] A utilização da interpretação econômica é vedada, como decorrência da própria aplicação do princípio da determinação (para Alberto Xavier, princípio da tipicidade) da hipótese de incidência. Na utilização da interpretação econômica o elemento principal para se aferir a obrigação tributária é resultado econômico proveniente da conduta do contribuinte, e, não o esquema negocial estruturado. (XAVIER, 1971, p.38) Edvaldo Brito com extrema competência traz atenção também, para o fato de que a rigidez da hipótese de incidência, impossibilita a interpretação econômica, quando diz: "[...] o Código reitera essa rigidez ao dispor que a interpretação dessa *facti species* abstrai a validade jurídica dos atos praticados e abstrai a natureza do objeto e a dos seus efeitos; abstrai, outrossim, os efeitos dos fatos ocorridos. [...]. Assim, quando se examina a *facti species,* o que deve importar é a estrutura jurídica que o tipo veicula." E novamente: "O art.118 desse Código, que continua intocável, verbera o *critério econômico,* porque determina que a norma que descreve a *hipótese* do fato gerador seja *interpretada* abstraindo-se dos efeitos – econômicos ou não – que os fatos, efetivamente, produzam." (BRITO, 2015, p.43)

Caso importante referente aos conceitos jurídicos indeterminados, surgiu no cenário jurídico-tributário quando da discussão da constitucionalidade da contribuição para o custeio do Seguro de Acidente de Trabalho previsto na lei nº 8212/91, em seu artigo 22, inciso II, quando as alíneas de "a", "b" e "c" estabeleciam alíquotas de 1%, 2% e 3% a depender da atividade preponderante classificada como de *risco leve*, *risco médio* e *risco grave.*

Os principais argumentos jurídicos do questionamento quanto à sua compatibilidade constitucional, diz respeito à violação ao princípio da legalidade e da tipicidade tributária, já que delegou ao executivo determinar o que seria atividade preponderante da empresa, para fins de definir o que encerraria atividade de risco leve, médio e grave.

Neste caso, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 343.446 (*DJU* de 04 de abril 2003), entendeu não haver ofensa ao princípio da legalidade, seja genérica, C.F. art.5º, II, seja a tributária, C.F., art. 150, I. No caso do específico tributo, em que pese a posição do STF, a inconstitucionalidade parece ser patente, pelas razões que se exporá.

A alíquota é fator essencial para aferir o *quantum* do tributo. Embora não compondo a configuração tipológica dos tributos, esta se apresenta enquanto importante instrumento na realização de desígnios constitucionais, das quais Paulo de Barros Carvalho (2015, p.647) cita a capacidade contributiva e por decorrência a igualdade.

Diferentemente dos demais elementos da regra matriz, a alíquota possui a peculiaridade, de se submeter, no caso de alguns tributos, a uma atuação discricionária por parte do executivo, quando a este é permitido modificá-lo via decreto.

Por óbvio esta atuação encontra-se limitada pelos princípios constitucionais, notadamente a legalidade, irretroatividade, capacidade contributiva, igualdade e a proibição do confisco. Existe desta forma uma discricionariedade limitada.

A utilização de conceitos jurídicos indeterminados parece conferir a mesma margem de discricionariedade limitada, já que sua regulamentação deve respeitar o núcleo semântico de significação do ramo do conhecimento ao qual possui algum tipo de vinculação, assim como, aos postulados da razoabilidade e proporcionalidade.

Não por outra razão, já que o direito deve manter-se em contato com a realidade que busca regular, parece razoável admitir-se a utilização de conceitos indeterminados apenas no elemento 'alíquota' do critério quantitativo, e somente das espécies de tributos aos quais a Constituição conferiu alguma margem de discricionariedade na sua alteração por parte do executivo. Deixa-se claro novamente, que a utilização de conceitos indeterminados nos

demais elementos da regra matriz, só seria admissível, se a lei complementar o fizesse, e mais que isto, oferecesse soluções quanto a seu conteúdo, respeitado seu núcleo semântico de significação e sua adequação ao princípio da determinação.

O caso da lei complementar 123/06 criou situação semelhante ao instituir como contribuintes as "microempresas e empresas de pequeno porte", o que por certo possui um conteúdo semântico amplo e incerto, embora a experiência social humana nos permita construir tal significação, e tanto o é, que a própria lei complementar em questão delimitou seu conteúdo e alcance no artigo 3º.

A lei complementar em questão definiu microempresa como a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário individual a que se refere o artigo 966 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), que, em cada ano calendário, obtenha receita bruta igual ou inferior a R$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e empresa de pequeno porte, com aquela que aufira receita bruta superior a R$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Diferentemente das contribuições para o custeio do SAT, a lei complementar 123/06 define o que é microempresa e empresa de pequeno porte, e o legislador o fez em respeito ao artigo 146, inciso III da Constituição Federal de 1988. Assim, embora seja possível a utilização de conceitos jurídicos indeterminados no elemento alíquota, o sistema constitucional tributário somente flexibiliza o princípio da legalidade no elemento alíquota, e de impostos específicos, não englobando, portanto, as contribuições para o SAT.

5. CONCLUSÕES

1.0. Adotou-se no trabalho, a concepção da pragmática da comunicação jurídica, e se utilizou do 'estudo da transversalidade sígnica', enquanto elemento pré-normativo na construção do núcleo semântico de significação, produzido por um processo dialético argumentativo consensual, fruto do discurso científico.

2.3. Os conceitos juridicamente indeterminados são uma realidade da linguagem da qual o sistema não pode fugir, portanto, aceitáveis pelo ordenamento, todavia, os conceitos econômico-contábeis não podem ser juridicamente indeterminados.

2.4. A Constituição não flexibiliza a regra do art. 146, III, "a", de forma a permitir que instrumento normativo distinto da lei complementar determine o conteúdo dos respectivos elementos da regra de incidência tributária, porque quando o faz, determina-o de forma expressa.

2.5. Não se deve admitir a utilização de conceitos indeterminados no antecedente da regra tributária, no critério pessoal e no elemento base de cálculo, já que geram incertezas e dificuldades de cognoscibilidade, ademais cabe a lei complementar definir seus conteúdos, e, a utilização de tais conceitos é delegar tal competência ao executivo.

2.6. Permitir a utilização de conceitos indeterminados no antecedente é assumir, não só a possibilidade de aplicação da analogia na cobrança de tributos – expressamente vedada pelo ordenamento – mas também da 'interpretação econômica'.

2.7. É razoável admitir-se a utilização de conceitos indeterminados apenas no elemento 'alíquota' do critério quantitativo, e somente das espécies de tributos aos quais a Constituição conferiu alguma margem de discricionariedade na sua alteração por parte do executivo, via decreto. Neste caso, não é possível a utilização de conceitos jurídicos indeterminados no antecedente, e na base de cálculo e no sujeito passivo da Regra Matriz de Incidência Tributária se a própria Lei Complementar assim o fizer, o que fora verificado na LC 123/06 quando, incorporando um conceito jurídico indeterminado no sujeito passivo, trouxe a própria solução na respectiva lei.

2.8. No caso da contribuição para o custeio do SAT, embora o conceito indeterminado encontre-se no elemento alíquota, este fora instituído sobre tributo, cuja Constituição de 1988, única legitimada a limitar os princípios constitucionais tributários, não conferiu flexibilização sobre a aplicação da legalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASCENSÃO, José de Oliveira. **A tipicidade dos Direitos Reais.** Lisboa: Petrony, 1968.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Segurança Jurídica.** 4ª ed. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2016.

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

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário.** São Paulo: ed. Atlas S.A., 2015.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre Derecho y Lenguage.** 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Tese de Doutorado.** São Paulo. PUC/SP, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila de Lógica jurídica do Curso de Pós-Graduação da PUC-SP**.

_____. **Direito Tributário: Linguagem e Método.** 6ªed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2015.

COSSIO, Carlos. **La teoría egologica del derechoy el concepto juridicode libertadad.** 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

DERZI, Misabel. **Direito tributário: direito penal e tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico.** Trad. J. Batista Machado. 1996. 7ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FALCÃO, Amilcar. **Fato Gerador da obrigação tributária.** Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MUSKAT, Malvina Ester. **Guia prático de mediação de conflitos em família e organizações.** 2ª. Ed. São Paulo: Sumus, 2008.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. Coord: Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha. São Paulo: ed. Quartier Latin do Brasil, 2008. p. 219-264

SAUSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral.** Trad. Antônio Chelini, José Paes e Izidoro Blikstein. 4ª ed. São Paulo: Cultrix, 1972.

TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** Coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha. São Paulo: Quartier Latin, p.135-184.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. **O negócio indirecto em direito fiscal.** Separata da revista Ciência e Técnica Fiscal, nº 147, mar. 1971.

_____. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.