

ESTUDOS JURÍDICOS Direção
Avançados Humberto Ávila

Fernando Mariath Rechia

**DESPESAS NECESSÁRIAS NO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA
PESSOA JURÍDICA**

Conteúdo Normativo e Critérios de Aplicação

2026

2

CONCEITO DE DESPESAS NECESSÁRIAS

A sociedade empresária XPTO, indústria do ramo metalúrgico localizada em São Paulo, realizou grandiosa festa de confraternização para mais de 200 funcionários, seus familiares e clientes. O evento, além de simbolizar o final de mais um ano da empresa, coincidiu com os seus 20 anos de operação. Apesar de três anos consecutivos de prejuízos, os seus diretores concordaram em não economizar esforços (e recursos) com a celebração. Além do aluguel de requintado espaço de eventos, a empresa contratou renomado chef internacional para organizar a preparação de menu com mais de 3 quilos de caviar, 350 patas de siri, 400 ostras e 100 lagostas. Os vultosos gastos para a realização da festa são “necessários”? Isto é, são esses valores dedutíveis na apuração do lucro real da pessoa jurídica?

Para responder a essa pergunta, deve-se compreender o que significa “despesa necessária” para, a partir daí, avaliar se o gasto realizado pela empresa pode ser enquadrado nessa categoria. Este capítulo se ocupará da primeira tarefa.

2.1 “DESPESAS NECESSÁRIAS” É UMA EXPRESSÃO INDETERMINADA?

2.1.1 *Indeterminação normativa e espécies de indeterminação*

A primeira dificuldade em relação à expressão “despesas necessárias” é suscitada pela sua indeterminação, caracterizada pela existência de dúvida sobre questão relevante que precisa ser respondida e para

a qual se faz necessária uma resposta determinada.¹ Em se tratando de indeterminação normativa, como afirma Ávila, essa dúvida tem por objeto “uma informação relevante para o cumprimento da função linguística que com o uso do enunciado se pretenda executar”.² No caso da expressão “despesa necessária”, essa função é classificar um gasto entre aqueles com aptidão para produzir um impacto negativo na apuração da renda da pessoa jurídica, reduzindo o imposto a pagar.

A indeterminação em relação ao significado dessa expressão prejudica o exercício da principal função desempenhada pelo Direito: regular e orientar condutas. O contribuinte passa a não dispor de informações suficientes para decidir se a despesa poderá ou não ser deduzida, circunstância que, diante da dúvida sobre o seu ônus econômico, pode impactar na própria decisão de realizar ou não a despesa. Nesse cenário de incerteza, se o contribuinte adota uma postura conservadora e deixa de deduzir o valor correspondente à despesa realizada, ele poderá ser surpreendido com a constatação de que os seus concorrentes adotaram postura diversa, o que lhes permite praticar preços mais competitivos; se, por outro lado, opta por deduzir a despesa, ele corre o risco de ser autuado – como demonstra o elevado número de discussões no CARF a respeito do tema –, tendo de arcar com valores que englobam desde multas e juros até os gastos com advogados e eventual processo judicial.

A indeterminação não é um bloco unitário, mas uma classe com diferentes espécies que apresentam sensíveis diferenças em relação ao sentido, requisitos para a sua instanciação, nível linguístico em que se situa, estrutura lógica que comporta, objeto a que faz referência, propósito que visa a cumprir e instrumento por meio do qual pode ser afastada ou diminuída.³ As frases “João é muito baixo” (subdeterminação), “Maria disse à sua mãe que ela está sendo enganada” (ambiguidade

1. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 37.

2. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 47.

3. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 29-30.

sintática), “empresário compra jornal O Estado de São Paulo” (polissemia), “o suspeito de ter praticado o furto possui aparência comum e características humanas básicas, tais como, mas não limitado a, duas pernas, dois braços e cabeça” (genericidade) e “funcionários que não apresentarem desempenho satisfatório serão demitidos” (vagueza) são todas indeterminadas, mas não da mesma forma.⁴

No primeiro caso, o problema surge em razão da ausência de uma informação fundamental para que a expressão transmita uma proposição completa (“muito baixo” para qual fim? Praticar algum esporte? Exercer alguma profissão?); no segundo, pela existência de duas estruturas sintáticas associadas a significados diversos (quem está sendo enganada: Maria ou a mãe de Maria?); no terceiro, pela existência de dois significados relacionados expressidos pela mesma palavra (o empresário adquiriu o controle acionário da empresa ou um exemplar da publicação?); no quarto, pela ausência de especificação, fazendo com que a expressão possa se referir indiscriminadamente a uma extensa variedade de pessoas (Era homem ou mulher? Qual a sua compleição física? Possuía tatuagens? Como estava vestido?); no último, pela ausência de uma separação clara entre desempenho satisfatório e insatisfatório (um vendedor que não cumpre horários e não tem bom relacionamento interpessoal, mas com vendas acima da média, tem um desempenho satisfatório?).⁵

4. SOCCIO, Douglas; BARRY, Vincent. *Practical Logic*. 5. ed. Belmont, Wadsworth/Thompson, 1998. p. 117; BACH, Kent. *Semantic Slack: What Is Said and More*. In: TSOHATZIDIS, Savas L. (org.). *Foundations of Speech Act Theory: Philosophical and Linguistic Perspectives*. Londres: Routledge, 1994. p. 284-285; BACH, Kent. *Meaning and Communication*. In: RUSSEL, Gilian; FARA, Delia Graff (Org.). *The Routledge Companion to Philosophy of Language*. Londres/Nova York: Routledge, 2012. p. 80.

5. RECANATI, François. *Pragmatic Enrichment*. In: RUSSEL, Gilian; FARA, Delia Graff (Org.). *The Routledge Companion to Philosophy of Language*. Londres/Nova York: Routledge, 2012. p. 68-69; ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 51-52 e 55; ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2025. p. 113; BIRNER, Betty J. *Language and Meaning*. Londres/Nova York: Routledge, 2018. p. 60.

“Despesa necessária” não é uma expressão sintaticamente ambígua, tampouco polissêmica, pois a sua estrutura sintática é una e ela não exprime dois ou mais sentidos relacionados, como no caso dos exemplos acima. Em relação à vagueza, embora ela exerça influência sobre o uso da expressão em interações ordinárias, a extensão dessa conclusão para a comunicação jurídica depende de análises que serão realizadas abaixo. Por outro lado, ainda que de diferentes formas e em variados graus, a indeterminação de “despesas necessárias” é causada pela incidência cumulativa de pelo menos duas espécies de indeterminação: subdeterminação e genericidade.

A negligência no estudo desses temas e a sua substituição pela mera indicação de outros termos ou expressões (“pertinente”, “relevante”, “inerente”, “relacionada”, entre outros), tão ou mais indeterminados do que “despesas necessárias”, explicam a dificuldade da doutrina em oferecer definições úteis e da jurisprudência em apresentar soluções coerentes e estáveis ao problema. O resultado é a ausência de critérios para orientar o contribuinte, que não dispõe de meios para saber se uma despesa é ou não dedutível na apuração do IRPJ.

2.1.2 Causas da indeterminação de “despesas necessárias”

Embora haja termos ou expressões acometidos por uma única espécie, nada impede – e é frequente que aconteça – que um mesmo termo ou expressão sofra de diferentes tipos de indeterminação. Como será visto, esse é o caso de “despesas necessárias”. Logo, o estudo da subdeterminação, genericidade e vagueza tem a finalidade de identificar e individualizar a contribuição de cada uma para a indeterminação verificada no uso da expressão, permitindo o diagnóstico dos problemas suscitados e a confecção de soluções aptas a resolvê-los ou ao menos reduzi-los.

2.1.2.1 Subdeterminação?

Em primeiro lugar, “despesas necessárias” é subdeterminada. Uma expressão é subdeterminada quando carece de informações fundamentais, sem as quais não se pode saber precisamente o que

ela quer dizer. De forma mais precisa, ela é acometida por duas variantes da subdeterminação. De um lado, ela sofre da assim chamada “subdeterminação argumentativa”, verificada nos enunciados “João é muito baixo”, “aço não é forte o suficiente” e “o treinamento foi adequado”, em que é necessário especificar “muito baixo *para quê?*”, “forte o suficiente *para quê?*” e “adequado *para quê?*”. De outro, ela padece de “subdeterminação paramétrica”, evidenciada nos enunciados “o empregado é talentoso” e “o político é influente”, nos quais é preciso especificar “talentoso *em que aspecto?*” e “influente *em que aspecto?*”.⁶ No primeiro caso (subdeterminação argumentativa), a complementação visa a especificar o “argumento” ou fim a que o enunciado faz referência; no segundo (subdeterminação paramétrica), a “métrica essencial” à compreensão do conteúdo que se pretende transmitir.⁷ A expressão “despesa necessária” é afetada por ambas as espécies de subdeterminação: é subdeterminada argumentativamente porque é preciso responder à pergunta: “despesa necessária *para quê?*”; e é subdeterminada parametricamente, pois exige resposta à pergunta: “despesa necessária *em que aspecto?*”.

A falta desses complementos é a primeira das razões pelas quais a expressão examinada neste trabalho não exprime um significado capaz de ser compreendido e avaliado.⁸ Isso só será possível depois do fornecimento das informações solicitadas, o que nada mais é do que submeter a frase a um processo de saturação ou completamento,

6. BACH, Kent. Semantic Slack: What Is Said and More. In: TSOHATZIDIS, Savas L. (org.). *Foundations of Speech Act Theory: Philosophical and Linguistic Perspectives*. Londres: Routledge, 1994. p. 284-285; RECANATI, François. Unarticulated constituents. *Linguistics and Philosophy*, v. 25, n. 3, jun./2002. p. 309; ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 113-114.

7. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 114.

8. BACH, Kent. Conversational implicature. *Mind and Language*, v. 9, n. 2, 1994. p. 133; BEZUIDENHOUT, Anne. Contextualism and semantic minimalism. In: HUANG, Yan. *The Oxford Handbook of Pragmatics*. Oxford: Oxford University Press, 2017. p. 35.

por meio do qual a incompletude semântica é resolvida.⁹ Considerando que o “João” do exemplo tenha 1,70m de altura, a adição do complemento “*para jogar como pivô na NBA*” permite considerar a frase verdadeira. Se o complemento for “*para andar na roda-gigante de um parque infantil*”, então ela será muito provavelmente falsa. Sem esses acréscimos, a frase, embora sintaticamente completa, é semanticamente incompleta.¹⁰

De forma semelhante ao que ocorre na comunicação ordinária, a subdeterminação no contexto da linguagem jurídica provoca prejuízos à capacidade dos enunciados normativos de desempenhar a sua função prescritiva (dirigir, influenciar e modificar a conduta humana). Somente com a complementação dos elementos faltantes será possível ao destinatário da norma compreender o seu conteúdo e, a partir daí, orientar a sua conduta de acordo com o Direito. Uma despesa pode ser necessária para a estrutura empresarial, mas não para o ingresso de novas receitas; para a atividade principal da empresa, mas não para as atividades secundárias; sob o aspecto da sua relevância, mas não de sua imprescindibilidade ou vantagem econômica. Em outras palavras, sem saber “*para quê*” e “*sob qual aspecto*”, não há como saber se uma determinada despesa é ou não dedutível na apuração do imposto sobre a renda. Sem esse processo de saturação ou completamento, o destinatário da norma se vê como um indivíduo incumbido de montar um quebra-cabeça dispondo de metade de suas peças.

Por fim, esse processo de especificação permite não apenas conhecer os elementos faltantes para possibilitar a transmissão de um significado completo, mas submetê-los a um juízo de compatibilidade com o ordenamento jurídico. Isto é, pode o legislador, a fiscalização ou o julgador condicionar a necessidade (e, por consequência, a dedutibilidade) de uma despesa ao porte da empresa e à sua localização

9. RECANATI, François. Pragmatic Enrichment. In: RUSSEL, Gilian; FARA, Delia Graff (Org.). *The Routledge Companion to Philosophy of Language*. Londres/ Nova York: Routledge, 2012. p. 70.

10. BACH, Kent. Conversational implicature. *Mind and Language*, v. 9, n. 2, 1994. p. 127.

geográfica? E ao seu número de funcionários? Com efeito, uma coisa é transmitir um significado completo, outra é avaliar se o significado transmitido está em conformidade com o Direito vigente.

2.1.2.2 Genericidade?

Em segundo lugar, “despesas necessárias” é uma expressão genérica. Um termo ou expressão é genérico quando transmite um significado excessivamente abrangente, cuja carência de especificação ou detalhamento o torna inapto para servir de resposta à pergunta que se pretenda responder.¹¹ É o caso da pessoa que chega a um restaurante e, provocada pelo garçom, pede que lhe traga “algo para beber”, solicitação que poderia ser atendida com opções tão distintas quanto água, suco, chá, refrigerante, vinho, cerveja, cachaça, conhaque, gin, saquê, entre tantos outros referentes igualmente abrangidos pela extensão do enunciado. Da mesma forma, é o que acontece quando um sujeito recém-chegado à vizinhança, ao ser indagado sobre a sua profissão, responde: “realizo trabalhos manuais”. Embora a expressão abranja a atividade de cirurgião pediátrico, que ele efetivamente desempenha, seus vizinhos não poderiam ser recriminados por pensar que ele trabalha como falsificador de documentos, “profissional sexual” ou mesmo como assassino de aluguel. Os exemplos bem demonstram que a genericidade não acarreta incerteza quanto à aplicação do termo a determinados casos limítrofes (como ocorre com a vagueza). Na verdade, o problema que ela acarreta é inverso: diante da ausência de detalhamento ou especificação, há certeza quanto à sua aplicação indiscriminada a uma extensa série de variadas hipóteses.¹²

Ao contrário do que se poderia pensar, o emprego de termos ou expressões elevadamente genéricos nem sempre é resultado de desatenção ou equívoco. A ausência de especificação dos seus elementos não

11. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 55.

12. LUZZATI, Claudio. *El principio de autoridad y la autoridad de los principios: la genericidad del derecho*. Trad. Paulo Luque Sánchez. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 82-83.

impede que uma expressão genérica seja utilizada para atingir objetivos específicos, tais como (i) evitar assumir compromissos ou minimizar a chance de erro; (ii) transferir poder ou responsabilidade; ou (iii) encobrir algo que não se pode – ou não se quer – dizer explicitamente. O primeiro caso é verificado na seguinte previsão a pessoas do signo de áries, contida em um horóscopo: “uma mudança está a caminho em sua vida”, cujo acerto estaria concretizado a partir de ocorrências tão díspares quanto ser demitido do trabalho, contrair uma doença grave ou ganhar na loteria. O segundo ocorre quando uma pessoa, indagada se possui alguma preferência em relação ao restaurante a ser escolhido para um jantar, responde “*tanto faz*”, interação que concede ampla liberdade ao interlocutor, que poderá escolher desde um restaurante vegano até uma churrascaria. O terceiro caso é retratado pela icônica resposta de Vito Corleone, personagem interpretado por Marlon Brando em *The Godfather*, em diálogo com o cantor e ator Johnny Fontane (Al Martino), que lhe pede ajuda para convencer um diretor de cinema a lhe dar o papel em um filme: “vou fazer uma oferta que ele não poderá recusar” (“*i’m gonna make him an offer he can’t refuse*”).

Em todo caso, seria incorreto concluir que a genericidade pode ser totalmente suprimida ou que o grau de indeterminação que ela provoca é uniforme. Mesmo um termo singelo como “café” apresenta algum grau de genericidade por não especificar algumas de suas propriedades, tais como o tipo (arábica, conilon/robusta, liberica ou excelsa?) e torra dos grãos (clara, média ou escura?), modo de preparação (expresso, coado ou instantâneo?), entre outras.¹³ Nem sempre a ausência dessas especificações provocará algum prejuízo comunicacional. Caso o cliente peça “um café” em uma cafeteria, o atendente não disporá das especificações necessárias para compreender se deve trazer um *cappuccino*, um *macchiato* ou um café com leite, o que prejudicará o atendimento do pedido que lhe foi formulado. Em contrapartida, se o mesmo pedido for realizado em um modesto restaurante cujo cardápio apresenta uma única opção (“café”), a solicitação, ainda que carente de especificações que em outras situações seriam necessárias, seria absolutamente determinada.

13. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 56-57.

O Direito não está imune à utilização de expressões genéricas. Pelo contrário. Uma série de soluções jurídicas são pretensamente justificadas a partir de referências a termos como “justiça social”, “democracia” ou “liberdade”, muito embora essas mesmas expressões pudessem servir de fundamento para a solução oposta. A ausência de detalhamento do seu conteúdo faz com que essas expressões, a despeito de sua importância, tenham o seu uso reduzido a meros *slogans* ou palavras de ordem. Essa circunstância pôde ser verificada em julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito de algumas das hipóteses de inelegibilidade introduzidas pela “Lei da Ficha Limpa” (Lei Complementar n. 135/2010). Naquela oportunidade a palavra “democracia” foi citada 110 vezes, tendo sido utilizada como fundamento tanto dos votos que concluíram pela constitucionalidade (de que é exemplo o voto do Relator, Ministro Luiz Fux) quanto daqueles que concluíram pela sua inconstitucionalidade (caso do voto divergente proferido pelo Ministro Gilmar Mendes).¹⁴

Um termo ou expressão que padece de genericidade depende de um processo de especificação, por meio do qual a sua amplitude semântica (extensão) é reduzida, passando a ter um foco que antes lhe faltava para servir de resposta à pergunta que se pretenda responder.

Como adiantado, a expressão “despesa necessária” é genérica por não detalhar uma série de elementos sem os quais o contribuinte não disporá de informações suficientes para exercer a sua liberdade de forma juridicamente orientada. Isto é, sem saber “*para quem*” a despesa deve ser dirigida, “*sob a avaliação de quem*” e “*sob qual perspectiva*” a sua necessidade deve ser medida, e “*quando/em que momento*” deve ser considerada, não há como saber se uma determinada despesa é ou não dedutível na apuração do imposto sobre a renda. Sem esse processo de especificação, o destinatário da norma se vê como um navegador munido de uma bússola cuja agulha aponta para todas as direções ao mesmo tempo.

14. STF, Tribunal Pleno, ADI 4.578/AC, rel. Min. Luiz Fux, j. 16.02.2012, DJ 29.06.2012.

2.1.2.3 Vagueza?

Em terceiro lugar, pelo menos no que se refere ao seu uso no contexto comunicacional ordinário, “despesa necessária” é uma expressão vaga. Um termo ou expressão é vago quando a sua aplicação é incerta em relação a determinados casos, os chamados “casos-limite”.¹⁵ Em outras palavras, há vagueza nos casos em que a aplicação do termo ou expressão permite a formação de três grupos: o primeiro, composto pelas hipóteses em relação às quais ele certamente se aplica (“extensão”); o segundo, pelas hipóteses em relação às quais ele certamente não se aplica (“antiextensão” ou “extensão negativa”); o terceiro, pelas hipóteses em relação às quais há dúvidas sobre se ele se aplica ou não.¹⁶ A palavra “careca” é um exemplo. Não há dúvidas no sentido de que ela se aplica a pessoas com nenhum cabelo, tampouco que ela não se aplica a pessoas com muito cabelo, mas o que dizer de pessoas com pouco cabelo?¹⁷ Em uma imagem, no lado direito estão os casos positivos, no esquerdo os negativos. O problema é traçar a linha que separa um lado do outro.¹⁸

Uma norma é vaga, por sua vez, quando há dúvida sobre se a situação de fato está ou não incluída na sua esfera de regulação.¹⁹ Nesse sentido, cada norma possuiria uma zona de foco (núcleo de certeza) e uma zona de penumbra. A primeira englobaria os casos de rotina, que

15. COPI, Irving M.; COHEN, Carl; RODYCH, Victor. *Introduction to Logic*. 15 ed. Londres/Nova York: Routledge, 2019. p. 78.

16. BURNS, Linda Claire. *Vagueness: an investigation into natural languages and the sorites paradox*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1991. p. 3; SOAMES, Scott. The possibility of partial definition. In: DIETZ, Richard; MORUZZI, Sebastiano (ed.). *Cuts & Clouds: vagueness, it's nature, and it's logic*. Oxford: Oxford University Press, 2009. p. 46.

17. RUSSEL, Bertrand. Vagueness (1923). In: MUMFORD, Stephen (ed.). *Russel on metaphysics: selections from the writings of Bertrand Russel*. Londres e Nova York: Routledge, 2003. p. 214.

18. SORENSEN, Roy. *Vagueness and Contradiction*. Oxford: Clarendon Press, 2001. p. 21.

19. WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Meaning and Truth in Judicial Decision*. Helsinki: Juridica, 1979. p. 42; ENDICOTT, Timothy. *Vagueness in law*. Oxford: Oxford University Press, 2000. p. 31.

não suscitam dúvida ou controvérsia acerca do seu enquadramento – ou não – à hipótese; a segunda, o conjunto de casos difíceis, aos quais a aplicação da norma é controversa.²⁰ A título de exemplo, não há dúvidas de que uma hipotética regra proibindo veículos em parques públicos se aplicaria a caminhões, tampouco de que ela não se aplicaria a carrinhos de bebê. Mas o que dizer de bicicletas motorizadas, patinetes elétricos e carros de brinquedo?²¹

A vagueza não decorre de uma carência de conhecimento a respeito dos fatos.²² Como exemplifica Poscher, “nós podemos saber tudo que quisermos sobre pudim, mas ainda assim estarmos incertos se ele pode ser considerado algo sólido”.²³ A vagueza é uma propriedade objetiva da linguagem: todos os predicados convivem, ao menos potencialmente, com ela.²⁴ Se alguém perguntar a um estudioso da música clássica se Mozart morreu “jovem”, ele teria dificuldades para apresentar uma resposta. Não por desconhecer que o compositor austríaco faleceu aos 35 anos, mas pela dificuldade em determinar se o conceito de juventude ainda se aplica a essa idade.²⁵

20. HART, H. L. A. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Clarendon, 1997. pp. 126-127; CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 3. Ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986. p. 56; LUZZATTI, Claudio. *La vaghezza delle norme: un'analisi del linguaggio giuridico*. Milano: Giuffrè, 1990. p. 157. Em sentido semelhante: WARAT, Luiz Alberto. *O Direito e sua linguagem*. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 76-77.

21. HART, H. L. A. Positivism and the separation of law and morals. *Harvard Law Review*. v. 71, n. 4, fev./1958. p. 607-608; SCHAUER, Frederick. A critical guide to vehicles in the park. *New York University Law Review*. v. 83, n. 4, 2008. p. 1.125-1.126.

22. GRICE, H. Paul. Postwar Oxford Philosophy (1958). In: *Studies in the Way of Words*. Cambridge: Harvard University Press, 1989. p. 177.

23. POSCHER, Ralf. Ambiguity and vagueness in legal interpretation. In: TIER-SMA, Peter M.; SOLAN, Lawrence M. *The Oxford Handbook of Language and Law*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 129.

24. GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. p. 56.

25. Cf. LUZZATI, Claudio. *El principio de autoridad y la autoridad de los principios: la genericidad del derecho*. Trad. Paulo Luque Sánchez. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 20.

A vagueza é particularmente relevante no âmbito do Direito, em que o legislador se vale da utilização de predicados para atingir um objetivo bastante específico: regular classes de condutas atuais e futuras.²⁶ Ela não representa um problema sério para questões que não dependem de uma resposta objetiva (o que ocorre no mais das vezes com o uso do predicado “careca”). No entanto, há questões que exigem uma resposta negativa ou positiva, não se contentando com evasivas como “é relativo”, “possivelmente” ou “depende”. As dúvidas surgidas em torno da expressão examinada neste trabalho estão enquadradas nessa segunda categoria. A finalidade da pergunta “esta despesa é necessária?” é decidir se o gasto assim classificado pode ou não ser deduzido na apuração da renda da pessoa jurídica. Essa indagação só admite duas respostas: sim ou não.

O instrumento destinado a controlar a vagueza, reduzindo-a até um grau em que ela deixe de provocar um estado de dúvida relevante sobre a questão a ser respondida, é a definição *precisadora*. Esse tipo de definição tem por objetivo delinear um conceito de forma mais nítida, em especial para estabelecer as fronteiras do seu significado. Ela se diferencia da definição *lexical*, que se limita a indicar usos comuns para o termo ou expressão, como pode ser verificado no dicionário; da definição *estipulativa*, que visa a atribuir um novo significado a palavras ou expressões, como é comum na ciência em razão de novas descobertas ou por “praticidade/economia” (o prefixo “zetta” designa um bilhão de trilhões); da definição *teórica*, que tem o objetivo de condensar a compreensão de uma teoria na definição do termo ou expressão (como ocorreu com a palavra planeta, em que a alteração na teoria excluiu um de seus referentes, Plutão).²⁷

26. Cf. RECHIA, Fernando Mariath. Modelos de Aplicação do Direito: Definição, Conteúdo e Controle. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro. (Org.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 114 e ss.

27. COPI, Irving M.; COHEN, Carl; RODYCH, Victor. *Introduction to Logic*. 15 ed. Londres/Nova York: Routledge, 2019. p. 75-81; HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. *A Concise Introduction to Logic*. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2018. p. 99-103.

As definições precisadoras podem ser cunhadas por diferentes pessoas e instituições. Quando elas têm por objeto institutos jurídicos, essa função costuma ser desempenhada pelo legislador, pela doutrina e em alguma medida pela jurisprudência. Um exemplo da atuação do primeiro é o art. 3º do CTN, que define tributo como prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A definição legislativa possui vantagens e desvantagens quando comparada à doutrinária. A principal vantagem é a capacidade de orientação (dada a sua maior publicidade e aptidão para gerar confiança dos destinatários no seu conteúdo) e isonomia (uniformização) no tratamento da matéria. A desvantagem é, em alguma medida, a contrapartida dessas vantagens: dado o seu caráter geral e abstrato, a lei possui dificuldades para tratar de temas que exigem maior especificidade. É o que ocorre com o conceito incorporado pela Constituição a partir do art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

Diferentemente de outras hipóteses em que o uso da linguagem vaga se dá de forma proposital, com a finalidade (ainda que implícita) de transferir o poder de decisão aos órgãos de aplicação do Direito (notadamente o Poder Judiciário), é difícil imaginar um texto normativo capaz de apresentar uma solução minuciosa ao tema das despesas necessárias. A título de exemplo, ainda que fosse possível reduzir o significado de despesa necessária ao valor da despesa, seria muito difícil definir o “corte”, ou seja, o montante suficiente para caracterizá-la, pois empresas com menos receita podem ter necessidade de gastos maiores, a depender do objeto e momento do empreendimento econômico. Daí que seria insuficiente (e inconstitucional) uma regra, ainda que escalonada, atrelando um limite de despesa ao percentual da receita bruta.

Dada a extensão de possibilidades e variáveis, a tentativa de exaurir o assunto invariavelmente acabaria por criar um problema de cognoscibilidade: a extensão do tratamento legislativo e a sua alteração constante para acomodar novas situações dificultariam o acesso dos

destinatários ao conteúdo das normas que regulam as suas ações.²⁸ Não bastasse isso, há um obstáculo adicional: o legislador não tem ampla liberdade para fixar os contornos desse conceito. A definição da extensão de “despesas necessárias” é limitada pelo conceito constitucional de renda, do qual ela é parte integrante. Como visto na primeira parte do trabalho, há um conceito pressuposto (e incorporado) de despesa na Constituição. A ampliação ou redução do seu significado interfere no significado de “renda”. Em função disso, o legislador não é livre para manipulá-la, sob pena de se admitir a sua liberdade para dispor sobre os limites da própria competência que lhe foi outorgada para instituir o imposto sobre a renda. Por todas essas razões, a despeito de não gozar das vantagens elencadas acima, a definição doutrinária tem aptidão para dar tratamento mais adequado à matéria.

A vagueza costuma ser classificada em diferentes subclasses, a depender da perspectiva adotada. A subdivisão que mais interessa ao objeto deste estudo é a assim chamada vagueza semântica, verificada quando a falta de precisão tem origem no significado da linguagem, e não nos objetos aos quais ela faz referência (vagueza ontológica ou metafísica).²⁹ São basicamente três as suas espécies: gradual, combinatória e socialmente típica.

Em primeiro lugar, a vagueza gradual (também chamada de unidimensional ou quantitativa) é verificada quando a incerteza se deve a uma única dimensão do significado. Nesses casos, a dúvida está no grau que a propriedade deve ter, e não na definição de qual deve ser a propriedade avaliada.³⁰ É o já mencionado exemplo de “careca”. Os fios de cabelo são a propriedade que define se o termo se aplica ou

28. GUASTINI, Riccardo. Problemas de conocimiento del derecho vigente. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; et al. (eds.). *Seguridad jurídica y democracia en iberoamérica*. Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo: Marcial Pons, 2015. p. 27.

29. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 60.

30. STRUCHINER, Noel. Indeterminação e objetividade. Quando o Direito diz o que não queremos ouvir. In: MACEDO JUNIOR, Ronaldo; BARBIERI, Catarina. (Org.). *Direito e Interpretação. Racionalidades e Instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 137-138.

não a um indivíduo, e não a altura, peso ou cor dos olhos. Há dúvida, contudo, quanto ao número de fios (expressão da propriedade) que devem estar presentes para que o termo seja aplicável.³¹ A dificuldade de atenuar ou solucionar essa espécie de vagueza se deve ao que se convencionou chamar de “paradoxo de sorites”: dado que um grão de areia não é suficiente para caracterizar um monte e que a adição de um grão de areia a um objeto que não seja um monte não o transforma em um monte, segue-se que nenhuma quantidade de areia é um monte.³² A tolerância a pequenos incrementos ou reduções torna complexo o processo de instanciação do conceito: quando ele passa a ser aplicável? Quando ele deixa de sê-lo? Quão veloz uma pessoa deve ser para que seja considerada “rápida”? Quantos quilos pode ter para que ainda seja classificada como “leve”? Em que momento um conjunto de bens e direitos passa a caracterizar uma “grande fortuna”? Qual impacto econômico deve ter um tributo para que seja considerado “confiscatório”?

Em segundo lugar, a vagueza combinatória (multidimensional ou qualitativa) ocorre quando há incerteza sobre quais dimensões do significado devem estar presentes para que ele seja aplicável. Aqui não se discute apenas o grau a ser atendido, mas a relação entre múltiplas propriedades que podem estar presentes em medidas diversas e receber pesos distintos.³³ Uma comunidade de pessoas que pratica rituais, celebrações e utiliza imagens e símbolos em devoção ao ex-jogador de futebol argentino Diego Maradona, mas sem um texto sagrado ou um sistema de crenças, caracteriza uma “religião”? Um país com sufrágio

31. WALDRON, Jeremy. Vagueness in Law and Language: Some Philosophical Issues. *California Law Review*. v. 82, n. 3, mai./1994. p. 517.

32. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 61.

33. Cf. WALDRON, Jeremy. Vagueness in Law and Language: Some Philosophical Issues. *California Law Review*. v. 82, n. 3, mai./1994. p. 517; KEIL, Geert; POSCHER, Ralf. Vagueness and Law: philosophical and legal perspectives. In: Idem. *Vagueness and Law: philosophical and legal perspectives*. Oxford: Oxford University Press, 2016. p. 4; WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical investigations* (1953). Trad. G. E. M. Anscombe, P. M. S. Hacker e Joachim Schulte. 4. ed. Oxford: Blackwell Publishing, 2009. p. 36 (n. 66); ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 63.

universal e alternância de poder, mas sem liberdade de imprensa, é uma “democracia”? Uma atividade de lazer com regras definidas, mas sem caráter competitivo e que não exige qualquer habilidade ou estratégia, configura um “jogo”? A principal dificuldade que resulta da vagueza multidimensional é a incomensurabilidade, caracterizada pela ausência de uma métrica comum para avaliar as diferentes propriedades associadas a um termo ou expressão.³⁴ Quão criativa precisa ser uma pessoa com baixa capacidade de memorização para ser considerada “inteligente”? Qual nível de atividade física uma pessoa com maus hábitos alimentares precisa manter para ser considerada “saudável”?

A vagueza socialmente típica (ou relacionada a padrões) ocorre quando o significado remete necessariamente o intérprete a parâmetros extrajurídicos de avaliação, geralmente vinculados a padrões sociais ou morais.³⁵ É o que ocorre com termos e expressões utilizados pelo legislador brasileiro, como “boa-fé” (art. 5º, CPC), “moralidade ou ordem pública” (art. 7º, CPP), “diligência e prudência” (art. 723, CC), “bons costumes” (art. 13, CC), “exigências do bem comum” (art. 8º, CPC), “tempo razoável” (art. 6º, CPC) e “negligência” (art. 186, CC).³⁶ A complexidade em torno dessa terceira espécie de vagueza semântica é ainda superior à verificada em relação às anteriores. Dada a sua remissão a padrões exteriores ao Direito, a delimitação do seu significado pressupõe duas atividades: (i) verificar empiricamente quais os padrões sociais típicos, a fim de estabelecer o *standard* extrajurídico de avaliação (elemento descritivo); (ii) comparar a conduta com o parâmetro a fim de avaliar a compatibilidade entre ambos (elemento normativo).³⁷ Para avaliar se alguém foi “negligente” em um acidente de trânsito, primeiro é preciso verificar as precauções e cuidados tipicamente exigidos de motoristas (manter os olhos na rodovia, não

34. ENDICOTT, Timothy. *Vagueness in law*. Oxford: Oxford University Press, 2000. p. 41.

35. LUZZATTI, Claudio. *La vaghezza delle norme: un’analisi del linguaggio giuridico*. Milão: Giuffrè, 1990. p. 302-303.

36. MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 154-155.

37. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025. p. 70.