LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, TIPICIDADE ABERTA, CONCEITOS INDETERMINADOS E CLÁUSULAS GERAIS TRIBUTÁRIAS

RICARDO LODI RIBEIRO*

1. Introdução. 2. Evolução histórica do Princípio da Legalidade. 3. Legalidade e Tipicidade Tributárias. 4. A Legalidade Tributária e os Conceitos Indeterminados. 5. A Legalidade Tributária e as Cláusulas Gerais. 6. A Tipicidade Fechada como Causa da Crise Axiológica do Direito Tributário Brasileiro. 7. Conclusão.

1. Introdução

O presente trabalho objetiva a análise dos caminhos percorridos pelo direito tributário brasileiro, especialmente quanto à aplicabilidade do princípio da legalidade tributária e da tipicidade, inseridos dentro da problemática da hermenêutica da lei em sentido genérico, recusando a adoção de fórmulas especiais aplicáveis ao referido ramo da ciência jurídica. A partir de uma perspectiva histórica, examinaremos, ainda que brevemente, como o princípio evoluiu ao longo dos últimos séculos até a sua ponderação, nos dias atuais, com os princípios vinculados ao valor da justiça, tão olvidado seja pelo positivismo normativista, seja pelo de índole sociológica, histórica ou econômica.

Partindo da abertura do direito tributário à idéia de justiça, fica resgatado o equilíbrio entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, estabelecendo uma interpretação no direito tributário que — longe de apresentar peculiaridades em relação aos outros ramos do direito, como a teoria da tipicidade fechada ou da interpretação econômica do fato gerador — prestigia a igualdade com a adoção de fórmulas para coibir as práticas abusivas tendentes a burlar a obrigação de pagar tributos e mecanismos que vão além das normas com intenção meramente arrecadatórias.

* Professor de Direito Tributário da Universidade Candido Mendes, onde é mestrando em Direito Tributário, e Procurador da Fazenda Nacional.

O estudo objetiva ainda demonstrar a dificuldade com que as novas idéias, desenvolvidas por meio do fecundo trabalho da jurisprudência e doutrinas estrangeiras, têm se deparado para penetrar no nosso direito pátrio, notadamente no campo tributário, que em pleno Século XXI, ainda se vê embrenhado em um positivismo formalista que não mais encontra paralelo nas nações desenvolvidas e que provoca um dos sistemas tributários mais injustos do globo, em que pese a previsão constitucional de princípios baseados na igualdade e na justiça.

O desenvolvimento das idéias expostas revela o alto grau de prejuízo que as dificuldades de se obter um conceito material de justiça causaram ao pensamento tributário brasileiro com a cristalização de uma postura formalista, que levada a excessos contribuiu para produzir um dos sistemas tributários mais injustos do mundo, onde a Justiça não passa de mera retórica.

2. *Evolução histórica do princípio da legalidade*

Tradicionalmente o valor da Segurança Jurídica na tributação é associado ao princípio da legalidade. A evolução histórica do princípio da legalidade tributária acompanha a própria história da tributação moderna.¹ Na Antigüidade, a principal fonte da receita pública era a pilhagem e o saque dos povos vencidos, caracterizando a fase denominada por Aliomar Baleeiro, de *parasitária*.² A despeito de sua importância secundária dentro desse contexto histórico, os tributos já eram conhecidos dos povos antigos do Oriente, do Egito, da Grécia e de Roma, muitas vezes pagos *in natura*, por meio de uma percentagem da produção agrícola, mineral ou animal. Há registros históricos de tributação, no período clássico, sobre a importação, sobre o consumo, sobre as terras, as heranças, as vendas e as pessoas, incluindo o gérmen do imposto de renda, experimentado na Grécia: a *eisfora*.³

Tais impostos tinham o cunho de receitas extraordinárias, exigidas para fazer frente às despesas que as cidades-estado helênicas, e depois o Império Romano, despendiam nos seus conflitos bélicos.⁴

No início da Idade Média, a receita pública teve o caráter predominantemente *dominial*, com o recebimento de receitas pela exploração do patrimônio do príncipe, que se confundia com o do Estado. Com o desenvolvimento do feudalismo, o tributo teve sua importância elevada, na feição de *direitos regalianos* exigidos pelo senhor

1 A respeito da evolução histórica da tributação, incluindo detalhado estudo sobre os impostos na Grécia, na Macedônia, em Roma, entre os visigodos, nas Idades Média, Moderna e Contemporânea, e a disciplina nos regimes totalitários fascista, nazista e soviético, vide SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda Y Derecho*, v. 1, Capítulo VI, *Organización Política y Derecho Financiero*. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1955).

2 *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 116.

3 BALEEIRO. *Uma Introdução ...*, cit., p. 255.

4 SAINZ DE BUJANDA. *Op. Cit.*, p. 142.

feudal dos seus vassallos, cobrados por meio da capitação, ou seja, da divisão de determinada quantia pelos habitantes do feudo.

Por sua vez, a nobreza feudal também pagava tributo ao rei para a defesa do território do reino e manutenção das despesas deste. Nessa fase histórica, assim como na Antiguidade, não há que se falar em princípios que limitassem o poder de tributar,⁵ dado o caráter eventual e secundário deste. A tributação, até a crise do feudalismo, se traduzia num ato voluntário do senhor feudal, de subsídio às despesas do reino, inerente ao pacto feudal.

A preocupação com a limitação do poder do rei de impor tributos surge somente na Inglaterra, a partir do Século XI, em face do fortalecimento do monarca e da exigência, cada vez mais rotineira de tributos para a manutenção das despesas permanentes do Estado. Diante desse quadro, os senhores feudais ingleses se insurgiram contra a imposição de tributos mais pesados, exigindo, em determinados casos, a autorização da cobrança pelos seus representantes.⁶

O marco histórico da primeira declaração de direitos contra a tributação arbitrária exigida pelo monarca foi a *Magna Charta*, em 1215, ocasião em que os barões feudais ingleses impuseram ao Rei João Sem Terra, a exigência de aprovação pelo *Commune Consilium Regis* para haver a cobrança de tributos, exceto quando estes fossem destinados ao pagamento do resgate do rei, caso este caísse cativo em suas guerras; para armar seu filho primogênito como cavaleiro e para pagar o dote de casamento de sua filha mais velha, mas desde que cobrados em medida razoável (art. XII, da *Magna Charta*). As exceções se justificavam por já estar sedimentado pelo costume o pagamento de tributos em tais casos.⁷ A *Magna Charta*, a despeito de constituir um marco na evolução do constitucionalismo, representa uma manifestação do corporativismo medieval, inserida num ambiente histórico de reação ao fortalecimento do monarca em decorrência da decadência do feudalismo.

Data dessa época, o surgimento dos princípios do consentimento e da temporariedade,⁸ germens dos princípios da legalidade e da anualidade. A necessidade de consentimento do próprio contribuinte para que seja legítima a tributação constitui consequência direta da perda do caráter excepcional dos tributos e do agigantamento

5 FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. Torino, Utet, 1991, p. 70, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 50.

6 UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 11, onde o autor registra interessante caso de autorização prévia para cobrança de tributos, quando, em 1192 foram realizadas assembléias e reuniões, na Inglaterra, para discutir a cobrança de tributos para o pagamento de cem mil libras esterlinas para o resgate de Ricardo I, aprisionado pelo Duque da Áustria, o que acabou sendo autorizado pelos contribuintes. Assinala o autor que, embora fosse um direito consuetudinário exigir tributos dos vassallos para o resgate do senhor feudal, em tal oportunidade a soma exigida foi tão pesada que não prescindiu da autorização.

7 UCKMAR, *Op. Cit.*, p. 13.

8 NOVELLI, Flávio Bauer. "O princípio da anualidade tributária" *Revista Forense* 267: 75-94, p. 77.

das despesas estatais. Se durante o auge do período feudal as contribuições eram voluntárias, com o absolutismo, o consentimento surge como contra-ponto ao caráter impositivo dos tributos, se revelando pela prévia aprovação pelos representantes da aristocracia feudal, o que posteriormente se universalizou para os demais estratos sociais.

A temporariedade se notabilizava pelo aspecto limitado no tempo dessa autorização, que precisava renovar-se regularmente e que se coadunava perfeitamente com o caráter provisório dos tributos. O artigo XIV da *Magna Charta* preconizava que a fixação de tributo, afora os casos previstos no art. XII, onde se dispensava a autorização, deveria ser objeto de convocação do *Concilium* pelo rei, com antecedência de 40 dias.⁹

Portanto, até o fim do Estado Patrimonial, os tributos não eram responsáveis pelo custeio das despesas ordinárias do Estado. Daí ser necessária a autorização para a sua cobrança por período certo de tempo. Sendo os tributos temporários, a idéia de autorização pelo Parlamento (legalidade) se confundia com a aprovação temporária (anualidade), pois à época não havia a dicotomia posteriormente verificada entre a lei instituidora do tributo e a lei de orçamento, que inexistia, como hoje conhecemos, até as revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII.¹⁰

Somente na Idade Moderna, quando os tributos deixaram de ser responsáveis apenas por despesas extraordinárias, passando a ser a principal fonte de receita do Estado, é que podemos conceber a tributação como hoje a conhecemos, ou seja, destinada a custear genericamente as despesas públicas.¹¹

Com o advento do Estado Fiscal, feição financeira do Estado Democrático, e a partir do desenvolvimento do capitalismo, as despesas públicas passam a ser financiadas por tributos (ingressos derivados), especialmente por impostos, além de empréstimos públicos, em substituição à exploração do patrimônio do príncipe, que caracterizava o Estado Patrimonialista, provido por ingressos originários.¹²

Após a consolidação do Estado Fiscal, os tributos passaram, então, a ser cobrados de forma permanente, ocorrendo o fortalecimento do princípio da legalidade tributária, como princípio da reserva de lei, que, a partir do final do século XVIII e ao longo de todo o século XIX, ganhou caráter universal, na esteira da Revolução Francesa e da independência dos Estados Unidos. É de se destacar que a consagração da legalidade como princípio supremo se deu num ambiente de afirmação da burguesia revolucionária contra a opressão dos monarcas do antigo regime. Assim, inevitável sua configuração como um princípio de viés nitidamente individualista.

9 *Ibidem*, p. 78.

10 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. V. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 3.

11 Para TORRES: "é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direitos." (*A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1991, p. 2).

12 TORRES, Ricardo Lobo. *Ibidem*, p. 97.

Modernamente, no Estado Democrático e Social de Direito, os Governos são exercidos por representantes diretos do povo, tal como ocorre com o Parlamento. Porém, como vimos, foi no contexto histórico em que se produziram as aspirações iluministas que se fortaleceu a idéia de que só os representantes do povo, reunidos no Parlamento, poderiam criar obrigações, e de que o Poder Executivo seria um mero executor das políticas por eles definidas.¹³

Em consequência, nesse novo contexto, que ora se mostra dominante, o princípio da legalidade passou a ter, como afirma Pérez Royo,¹⁴ um viés plural, como meio de garantir a democracia no procedimento de imposição das normas de repartição tributária, bem como a igualdade de tratamento entre os cidadãos e a unidade do sistema jurídico.

Assim, a segurança jurídica mais não se coaduna com um regime legal que dê proteção máxima para que um indivíduo (contribuinte) deixe de dar cumprimento a uma norma, em detrimento dos outros indivíduos, a partir de sua menor ou maior astúcia na manipulação das formas jurídicas, pois a legalidade tributária se traduz, hoje, como assinala Tipke,¹⁵ na segurança diante da arbitrariedade da falta de regras, uma vez que a segurança jurídica é a segurança da regra. A certeza na aplicação da norma tributária para todos os seus destinatários é que garante a aplicabilidade e império da lei.

3. Legalidade e tipicidade tributárias

A despeito da aceitação cada vez maior que essas idéias obtêm em todo o mundo, no Brasil, a segurança jurídica ainda padece de uma coloração individualista, contemporânea do iluminismo, o que de certa forma pode ser explicado pelo grande desenvolvimento do Direito Tributário pátrio no período da ditadura militar (1964-1985). Em certa medida, a luta contra o arbítrio cria um ambiente político propício ao fortalecimento da legalidade. Dentro desse contexto, se explica o aferramento à legalidade como única forma de defesa contra o arbítrio dos generais-presidentes, mas que com a redemocratização do país, soa sem sentido e em dissintonia com as tendências verificadas em todo o mundo.¹⁶

De fato, em nosso país, a interpretação da lei tributária vive um momento de isolamento cultural. Ainda estamos acorrentados a um positivismo de índole forma-

13 ARAGÃO, Alexandre Santos de. "Princípio da Legalidade e Poder Regulamentar no Estado Contemporâneo", Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro 53, 2000, p. 42.

14 PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 10.ed. Madrid, 2000, p. 42.

15 "Rechtsetzung durch Steuererichte und Steuerverwaltungsbehörden?" *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 194, 1981, apud TORRES, Ricardo Lobo (*Legalidade Tributária e Riscos Sociais*, cit., p. 179).

16 DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente – Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 92.

lista que não encontra mais paralelo alhures. É que a nossa doutrina, animada com a tese da tipicidade fechada, abraça a Segurança Jurídica como único valor a ser tutelado, fazendo da Justiça, da Igualdade e da Capacidade Contributiva, meras figuras retóricas, quando não, objeto de críticas mordazes.¹⁷

A adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a íntima convicção de esse ramo possuiria características peculiares que sequer seriam encontradas no Direito Penal, reflete, como bem destaca José Marcos Domingues de Oliveira,¹⁸ uma posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa.

Ilustrativa da postura, até hoje muito formalista, da doutrina brasileira é a posição de Alberto Xavier com sua teoria da tipicidade fechada.¹⁹

Segundo o festejado autor, o princípio da tipicidade tem como corolário:

a) o princípio da seleção, segundo o qual a lei tributária deve selecionar os fatos que revelem capacidade contributiva, sendo impossível a tributação com base num conceito geral ou cláusula geral de tributo;

b) o princípio do *numerus clausus*, que determina que os tributos devem estar taxativamente previstos na lei, não havendo espaço para a analogia na imposição tributária, em face da regra *nullum tributum sine lege*;

c) o princípio do exclusivismo, que obriga o tipo tributário a abrigar uma descrição completa dos elementos necessários à tributação, capaz de conter uma valoração definitiva da realidade, sem carecer ou tolerar qualquer outro elemento valorativo estranho a ela; e

d) o princípio da determinação, pelo qual o conteúdo da decisão deve ser rigorosamente previsto na lei, limitando-se o órgão aplicador à mera subsunção do fato ao tipo tributário, uma vez que todos os elementos componentes deste são minuciosamente descritos pela norma, que não pode conter conceitos indeterminados.

Para a definição de tipo fechado, Alberto Xavier, segundo indicado na própria obra citada,²⁰ partiu de uma classificação adotada por Karl Larenz na obra *Metodo-*

17 Como a de Alfredo Augusto Becker, que considerou que os textos constitucionais, ao consagrarem o princípio da capacidade contributiva, constitucionalizaram o equívoco (*Op. Cit.*, p. 442).

18 *Direito Tributário e Meio Ambiente ... cit.*, p. 114.

19 Para XAVIER: "A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma *tipicidade fechada*: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. (...) Como já se viu, uma reserva absoluta de lei impõe que a lei contenha não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão que, desta sorte, se obtém por mera dedução da norma, limitando-se o órgão de aplicação do direito a nela subsumir o fato tributário." (*Os Princípios da Legalidade ... cit.*, p. 92¹⁵ *Ob. Cit.*, p. 92.).

20 *Os Princípios da Legalidade ... cit.*, p. 92, nota de rodapé n. 16.

logia da Ciência do Direito, de tipo aberto e fechado, sendo este último caracterizado por elevado grau conceitual.

No entanto, conforme relatado por Misabel de Abreu Machado Derzi,²¹ Karl Larenz abandonou a tese da possibilidade do tipo fechado a partir da terceira edição de sua obra, datada de 1975. De fato, segundo o posicionamento adotado pelo citado autor alemão nas últimas edições de sua obra clássica, a estrutura tipológica é sempre aberta, ao contrário do conceito abstrato, que em situações ideais, apresenta-se fechado.²²

Por sua vez, Misabel de Abreu Machado Derzi, reconhecendo a inexistência de uma estrutura tipológica fechada,²³ parte de outro pressuposto teórico para entronizar o valor da Segurança Jurídica no Direito Tributário. Segundo a referida autora, neste ramo do Direito, assim como no Direito Penal, em razão da necessidade exacerbada de segurança jurídica na aplicação da lei, prevalecem os conceitos classificatórios sobre a estrutura tipológica.²⁴

Contudo, a abstração dos conceitos afasta a possibilidade de sua utilização para a qualificação do fato gerador da obrigação tributária, que como descrição de uma conduta do contribuinte, é necessariamente estruturado de forma tipológica, como reconhece o próprio Karl Larenz ao elencar os tipos jurídico-fiscais, ao lado dos tipos jurídico-penais, entre as espécies tipológicas.²⁵

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,²⁶ sendo portanto mais adequados a descrever o fato-signo manifestador de capacidade contributiva.

Partindo ainda da distinção que Larenz oferece entre conceito abstrato e tipo, não é difícil perceber as dificuldades teóricas por que passa a teoria da tipicidade fechada, ao defender a *subsunção* do fato impositivo à hipótese de incidência. Sendo a norma tipológica aberta à realidade social e econômica, não ocorre a subsunção, fenômeno peculiar ao conceito. Mas a coordenação do fato ao tipo. Segundo Larenz, o ideal em um sistema jurídico seria a subsunção de todos os casos jurídicos a

21 *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 61.

22 LARENZ, *Metodologia ...*, cit., p. 646. Larenz, citando Strache, deixa evidente o caráter aberto do tipo: "Os usos do tráfego, os usos comerciais e a "moral social", enquanto tais, têm para os juristas o significado de *standards*, quer dizer, de "pautas normais de comportamento social correto, aceites na realidade social". Tais *standards* não são, como acertadamente observa STRACHE, regras configuradas conceitualmente, às quais se possa efetuar simplesmente a subsunção por via do procedimento silogístico, mas pautas "móveis", que têm que ser inferidas da conduta reconhecida como "típica" e que têm que ser permanentemente concretizadas, ao aplicá-las ao caso a julgar." (*Ibidem*, p. 660 e 661).

23 *Direito Tributário, Direito Penal ...*, cit., p. 61.

24 *Ibidem.*, p. 113.

25 *Metodologia ...*, cit., p. 656.

26 No sentido do texto LARENZ, *Metodologia ...*, cit., p. 656, citando Karl Engisch em defesa de sua posição.

conceitos legais. Sendo esse ideal inatingível, não tendo sido alcançado sequer no auge da jurisprudência dos conceitos, surge a necessidade de, na maioria dos casos, o legislador lançar mão de tipos, que muitas vezes revelam uma pauta de valores que carecem de preenchimento. Afinal, são eles capazes, ao contrário dos conceitos abstratos, de coordenar a conduta humana em toda a sua riqueza e mutabilidade.²⁷

Como se vê, portanto, a *subsunção* de um fato imponível a um tipo tributário inexistente como fenômeno representativo de uma atividade desprovida de apreciação valorativa da realidade.²⁸ O que ocorre por ocasião da incidência tributária é a *coordenação* de um fato jurídico praticado pelo contribuinte a um tipo legal, que como tal, ao ser aplicado, carece sempre, ou quase sempre, de uma apreciação axiológica, em maior ou menor grau, por parte do aplicador da lei. É a definição da hipótese de incidência pelo legislador que vai definir a maior ou menor abertura do tipo. No entanto, sempre restará ao intérprete um espaço de adequação da norma à realidade.

Assim, o fato gerador da obrigação tributária se manifesta, indubitavelmente, pela descrição de uma conduta humana, descrição tipológica, que por natureza sempre é aberta. Como salienta Karl Engisch, os tipos se abrem à aplicação teleológica do direito.²⁹ Desta forma, não existe tipicidade fechada no Direito Tributário, nem em qualquer outro ramo do direito, sendo admissível, de acordo com a definição de fato gerador adotada pela Constituição Federal, a utilização de conceitos indeterminados.

27 De acordo com LARENZ: "O que o jurista freqüentemente designa, de modo logicamente inadequado, como "subsunção", revela-se em grande parte como apreciação com base em experiências sociais ou numa pauta valorativa carecida de preenchimento, como a coordenação a um tipo ou como a interpretação da conduta humana, particularmente do sentido juridicamente determinante das declarações de vontade. A parte da subsunção lógica na aplicação da lei é muito menor do que a metodologia tradicional supôs e a maioria dos juristas crê. É impossível repartir a multiplicidade dos processos da vida significativos sob pontos de vista de valoração jurídicos num sistema tão minuciosamente pensado de compartimentos estanques e imutáveis, por forma a que bastasse destacá-los para encontrar um a um em cada um desses compartimentos. Isso é impossível, por um lado, porque os fenômenos da vida não apresentam fronteiras tão rígidas como as exige o sistema conceitual, mas formas de transição, formas mistas e variantes numa feição sempre nova. É impossível ainda, porque a vida produz constantemente novas configurações, que não estão previstas num sistema acabado. É também impossível, por último, porque o legislador, como várias vezes sublinhamos, se serve necessariamente de uma linguagem que só raramente alcança o grau de precisão exigível para uma definição conceitual. Não pode portanto causar espanto que o ideal de um sistema abstrato, fechado em si e isento de lacunas, construído com base em conceitos abstratos, nem mesmo no apogeu da "Jurisprudência dos conceitos" tenha sido plenamente realizado." (*Ibidem*, p. 644 e 645).

28 Em sentido contrário ENGISCH, Karl (*Op. Cit.*, p. 259), que entende ser possível a utilização da expressão subsunção para designar aquilo que Larenz designa como coordenação do fato ao tipo. Observe-se, no entanto, que a divergência é muito mais de nomenclatura, não constituindo a posição de Engisch uma oposição real às conclusões de Larenz.

29 ENGISCH, Karl. *Op. Cit.*, p. 257.

A constante comparação estabelecida por parte da doutrina — de que, aliás, a citada obra de Misabel de Abreu Machado Derzi é o mais eloquente dos exemplos — entre o tipo penal e o tipo tributário se baseia na subordinação da instituição de tributos, crimes e penas ao princípio da reserva de lei. No entanto, há mais dissidências do que identidades entre os dois ramos do Direito.

A diversidade entre as funções das normas tributária e penal constitui o principal ponto de distinção a inviabilizar a equiparação dos critérios de interpretação estabelecidos em cada um dos referidos ramos. A norma penal tem a função retributiva, visando a evitar a prática do ato típico antijurídico.³⁰ Portanto é uma norma odiosa punitiva.

Já a lei tributária — abstraindo-se a radicalidade de parte da doutrina que a considera como norma de rejeição social,³¹ posição superada em quase todo o mundo —³² tem como função identificar a manifestação de riqueza, suscetível de ser objeto da tributação, sem nunca perder de vista a quantificação do quinhão que cada contribuinte deve arcar no custeio das despesas públicas.

Assim, se um fato praticado por um agente — ainda que pareça repulsivo e antijurídico à sociedade — não é considerado descrito na norma penal, a atipicidade não ensejará consequências punitivas para quem quer que seja.

No Direito Tributário ocorre fenômeno distinto. Se as despesas públicas são custeadas por exações instituídas conforme a capacidade contributiva dos mais variados segmentos de contribuintes, a caracterização da atipicidade de determinada conduta que revela o mesmo signo de riqueza identificado pelo legislador acabará por gerar consequências nocivas aos demais segmentos da sociedade.

Se a absolvição de um acusado não leva qualquer outro cidadão à cadeia, o não pagamento de tributo por alguém que revela capacidade contributiva, vai gerar, mais cedo ou mais tarde, a necessidade do Estado negar prestações positivas a outro cidadão, ou, o que é mais frequente, a imposição tributária a quem não revela capacidade contributiva.³³

A consagração da teoria da tipicidade fechada na doutrina brasileira representou o triunfo de uma peculiar opção, fora do contexto histórico mundial e sem paralelo em outros ramos do direito pátrio, da Segurança Jurídica como valor absoluto e insuscetível de ponderação com qualquer outro.³⁴

30 FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal – A Nova Parte Geral*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 2.

31 Considerando a norma tributária como norma de rejeição social: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 12.

32 JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributário*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 298.

33 No Brasil, o fenômeno é por demais conhecido, como se verá adiante, com a criação de tributos que a despeito de não se adequarem ao princípio da capacidade contributiva, são prestigiados pelo legislador pela menor suscetibilidade à elisão fiscal.

34 Observe-se que os próprios seguidores da doutrina formalista reconhecem o caráter peculiar dessa opção no panorama do direito comparado. Por todos, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro (*O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo

A adoção do princípio da legalidade tributária pela nossa Constituição Federal — que longe de representar uma peculiaridade nacional, como parecem sustentar alguns, brota como fruto da evolução da ciência do Direito em todo o globo³⁵ não é desprestigiada pela superação das teorias ligadas ao positivismo formalista que recomendam a vinculação absoluta do aplicador do direito à norma.

Na verdade, a maior prova de que essa tão propalada *legalidade tributária absoluta* não deriva da Constituição brasileira é o exame dos textos constitucionais dos países que adotam outros paradigmas na interpretação da lei tributária. Tais constituições, a exemplo da nossa, também consagram o princípio da reserva legal. Nos EUA, o art. 1º. Seção VIII da Constituição de 1787, atribui ao Congresso Nacional a criação de tributos. Na Alemanha, o artigo 105 da Constituição de 1949 garante que os impostos serão objeto da competência legislativa exclusiva da Federação ou dos *Landers* (Estados). Na Constituição Espanhola de 1978, embora o artigo 31.3 admita a possibilidade de instituição de prestações patrimoniais ou pessoais *na forma da lei*, o art. 133.1, dispõe que a potestade de estabelecer tributos é exercida mediante lei. Por sua vez, a Constituição Francesa de 1958, em seu artigo 34, cumprindo o compromisso firmado pelo povo francês desde a Declaração dos Direitos do Homem de 1789, garante que a lei deva fixar os impostos, taxas e as modalidades de sua cobrança. Na Argentina, a Constituição de 1994, em seu art. 4º, determina que todas as contribuições ingressas no Tesouro serão impostas pelo Congresso Nacional. No Uruguai, a Constituição de 1966, em seu artigo 10, também subordina a criação de tributos à lei. A exceção fica por conta da Itália, que por prever um dispositivo genérico para todas as prestações pessoais e patrimoniais, adota, no artigo 23 da Constituição de 1947, o princípio da legalidade em sentido amplo, a partir da cláusula em *virtude do disposto em lei*. Mas nem por conta dessa previsão constitucional, a doutrina italiana admite a criação de tributos por outro instrumento que não a lei, e nem a delegação à autoridade administrativa da fixação dos elementos da obrigação tributária.³⁶

O que diferencia a Constituição Brasileira de 1988 dos textos constitucionais supracitados é uma minuciosa repartição de competências entre os entes federativos,

Horizonte: Del Rey, 1992, p. 335) e MARTINS, Ives Gandra da Silva (“*Direitos Fundamentais do Contribuinte*”. In Martins, Ives Gandra da Silva (coord.), *Direito Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias — Nova Série — nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 45-81, 2000, p. 77 e 79) que justifica a necessidade do contribuinte brasileiro ter maior proteção do que é conferido em outros países, em virtude da ganância do Estado brasileiro, e do subdesenvolvimento das instituições nacionais, despreparadas para a utilização de mecanismos de combate à elisão adotados alhures, numa apreciação que obviamente extrapola os limites da ciência do Direito.

³⁵ Vide UCKMAR, Vitor (*Op. Cit.*, p. 24), onde o autor revela que o princípio da legalidade tributária é adotado em todas as constituições vigentes, exceto, à época, na da ex-URSS, e reproduz, inclusive, o dispositivo constitucional de diversos países.

³⁶ Pela necessidade de lei definindo todos os elementos da obrigação tributária mesmo em face do art. 23 da Constituição Italiana, vide GIANNINI, A. D. (*Op. Cit.*, p. 12), PUGLIESE, Mario (*Instituciones de Derecho Financiero*, Mexico: Fondo de Cultura Económica, 1939, p. 116) e MICHELI, Gian Antonio (*Op. Cit.*, p. 19).

o que só indiretamente é pertinente à matéria da legalidade. Na verdade, o tema da competência se prende muito mais à delimitação da capacidade contributiva visualizada pelo legislador constituinte, e que serve de limite à ação do legislador ordinário, do que à forma, mais ou menos casuística ou detalhada que este último vai utilizar para a definição do fato gerador. Buscar na repartição constitucional das competências tributárias o arcabouço constitucional para uma tipicidade fechada é extrair da Constituição uma sistemática que não só nela não é prevista, como contraria todos os princípios por ela consagrados.

Como se vê, a Constituição brasileira, no que tange a consagração do princípio da legalidade tributária, não apresenta qualquer peculiaridade em relação ao direito comparado. O que há de diferente em nosso país, é uma criação doutrinária sem lastro constitucional e em desacordo com os valores e princípios mais caros ao nosso ordenamento. Como bem observado por Ricardo Lodo Torres,³⁷ a utilização das expressões *tipicidade “fechada”*, *legalidade “estrita”*, e *reserva “absoluta” de lei*, não derivam da nossa Constituição, mas de construção de nossa doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas.

A possibilidade do aplicador da lei expedir atos administrativos normativos para interpretar e detalhar a lei, a partir de uma valoração objetiva, não se traduz em aceitação do regulamento autônomo no Direito Tributário, o que contrariaria o princípio da reserva de lei. O regulamento sempre precisará se basear em uma habilitação legal mais ou menos precisa³⁸ e respeitar o conteúdo mínimo e essencial reservado à lei.³⁹

No Estado Democrático e Social de Direito, superada a dicotomia entre a vontade do monarca e a do povo representado pelo parlamento, e estabelecida a necessidade de harmonização e interdependência entre os poderes, o regulamento passa ser um instrumento essencial para a definição dos aspectos técnicos das regras jurídicas, com a adequação à realidade de alguns conceitos indeterminados de origem científica ou tecnológica, que nem sempre podem ser precisados pela dinâmica do Parlamento. Deste modo, é compatível com a feição atual do princípio da legalidade, que os aspectos técnicos da norma sejam definidos em regulamento, ficando o Poder Legislativo com a definição das grandes diretrizes políticas nacionais, fenômeno que não se revela estranho ao Direito Tributário.⁴⁰

Em consequência desse entendimento, se revela bastante equivocada a posição do Superior Tribunal de Justiça, espelhada no verbete nº 160 de sua súmula, que

37 “Direitos Fundamentais do Contribuinte”. in MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias — Nova Série — nº 6*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 167-186, 2000, p. 185.

38 FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financero Español*, Vol. I. 21.ed. Barcelona: Marcial Pons, 1999, p. 53.

39 CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financero I – Derecho Tributario (Parte General)*. 4.ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 100.

40 GONZÁLEZ, Eusébio/LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributário I*. 2. ed. Salamanca: Plaza Universitaria, 2000, p. 47

prevê que só a lei poderá elevar o valor venal do imóvel para fins de definição da base de cálculo do IPTU, acima dos índices oficiais de correção monetária. Ora, tanto o CTN, quanto o legislador municipal já definiram a base de cálculo do IPTU: o valor venal, que se traduz em valor de mercado. A definição do valor de mercado de cada imóvel é função essencialmente administrativa, no desempenho na atividade lançadora. Não cabe ao parlamento municipal deliberar sobre o valor dos imóveis em cada região. É o ato administrativo, a partir da realidade do mercado, que irá valorar o valor venal, (a base de cálculo legal), no caso concreto, sendo a planta de valores um mero mecanismo interno facilitador da atividade lançadora, que, nesse caso, deve se dar de ofício, nos termos do art. 149, I, do CTN.

Por outro lado, é imperioso reconhecer, como bem salienta Valdés Costa,⁴¹ a dificuldade do legislador para o combate à fuga de impostos, notadamente a partir de definições legais muito detalhadas. Assim, o regulamento aparece como importante instrumento de combate à evasão fiscal, desde que expedido dentro dos limites do tipo legal e respeitada a capacidade contributiva, ao concretizar e detalhar as situações abstratas previstas pelo legislador. Isso se dá, por exemplo, quando o regulamento identifica casos de incidência e não incidência, a partir da definição do fato gerador pela lei.

4. A legalidade tributária e os conceitos indeterminados

Após a demonstração de que o princípio da legalidade tributária não constitui uma peculiaridade brasileira, e nem apresenta um conteúdo particular em nosso Direito, é imperiosa a análise da possibilidade, em face dele, da legislação tributária utilizar-se, na definição do fato gerador da obrigação tributária, de conceitos jurídicos indeterminados.

Segundo Karl Engisch, a consagração constitucional do princípio da legalidade não está a exigir a limitação do fenômeno jurídico à subsunção, mas à valoração autônoma pelo aplicador, determinada pelo próprio legislador. A atribuição pelo legislador de uma valoração pelo intérprete vai se dar pelo afrouxamento do vínculo que prende o aplicador à lei, por meio da utilização de fenômenos como os conceitos indeterminados, os conceitos discricionários e as cláusulas gerais.⁴²

Os conceitos jurídicos, como bem assinala Engisch, são predominantemente indeterminados, sendo os absolutamente determinados muito raros no Direito. Des-

41 *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma. 1996, p. 127.

42 Para ENGISCH: "O princípio da legalidade da atividade jurisdicional e administrativa, em si, permanece intocado. Conhecemos já o art. 20, al. 13, da nossa Constituição, que vincula à lei o poder executivo e a jurisdição. As leis, porém, são hoje, em todos os domínios jurídicos, elaboradas por tal forma que os juízes e os funcionários da administração não descobrem e fundamentam as suas decisões tão-somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e agir de um modo semelhante ao do legislador." (*Op. Cit.*, p. 207).

tes, temos, por exemplo os conceitos numéricos, tais como. 50 km, prazo de 24 horas, 100 marcos...⁴³

A confusão entre as três categorias normativas leva o formalismo positivista a identificar qualquer forma de valoração pelo aplicador do direito com a discricionariedade violadora do princípio da legalidade tributária.

Para García de Enterría, os conceitos determinados delimitam o âmbito de realidade a que se referem, de forma inequívoca e precisa. É o que ocorre quando o legislador utiliza-se de um numeral para quantificar a medida de determinada situação. Exemplifica García de Enterría com a fixação de idade ou do prazo para a prática de determinados atos. O contrário se dá com os conceitos indeterminados, situação em que a lei se refere a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado. Estamos nos referindo a expressões como *incapacidade permanente*, *boa fé*, e *improbidade*. Nos conceitos indeterminados não há exatidão quanto a uma quantificação ou determinação rigorosa; neles estão presentes conceitos de experiência ou de valor. Porém, não obstante a imprecisão conceitual, a indeterminação se extingue no momento da aplicação.⁴⁴

Convém não olvidar que conceito indeterminado distingue-se substancialmente do conceito discricionário. Neste último, o legislador atribui ao aplicador da norma a possibilidade de escolher entre os vários caminhos a seguir, a partir de uma valoração subjetiva, de acordo com suas convicções pessoais. A discricionariedade confere à autoridade administrativa o poder de determinar, de acordo com o seu próprio modo de pensar, o fim de sua atuação. Quando a lei estabelece o conceito de *interesse público* ou de *bem comum*, o seu alcance será determinado por aquilo que a autoridade considerar como sendo de interesse público ou concernente ao bem comum.⁴⁵

Por sua vez, nos conceitos indeterminados, a lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam eles sempre de um preenchimento valorativo. Não que exista uma única solução legal,⁴⁶ mas nos conceitos

43 *Ibidem*, p. 208.

44 De acordo com GARCÍA DE ENTERRÍA: "La Ley utiliza conceptos de experiencia (incapacidad para el ejercicio de sus funciones, premeditación, fuerza irresistible) o de valor (buena fe, estándar de conducta del buen padre de familia, justo precio), porque las realidades referidas no admiten otro tipo de determinación más precisa. Pero al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución: o se da o no se da el concepto; o hay buena fe o no la hay; o el precio es justo o no lo es; o se ha faltado a la probidad o no se ha faltado. *Tertium no datatur*. Esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado: la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una "unidad de solución justa" en cada caso, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición." (*Curso de Derecho Administrativo*, vol. I. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 457).

45 LAUN, Rudolf. *Apud* ENGISCH (*Op. Cit.*, p.216).

46 No sentido do texto, recusando a possibilidade de uma única solução legal, vide ANDRADE, José Vieira de (*O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 1992, p. 367). Contra: GARCÍA DE ENTERRÍA (*Op. Cit.*, p. 460). defendendo a inexistência de uma pluralidade de soluções justas em cada caso.

indeterminados há, como explica Engisch, uma valoração objetiva, a partir das concepções dominantes no corpo social.⁴⁷

A vinculação do conceito indeterminado à lei é garantida pelo caráter objetivo da valoração, a que alude Engisch. No entanto, há, se comparado ao conceito determinado, uma redução do grau de vinculação do aplicador à literalidade da lei, autorizada pelo próprio legislador que, ao utilizar-se da indeterminação conceitual, atribui ao intérprete o exame a respeito do chamado *halo do conceito*, representado por uma zona intermediária entre uma região de certeza sobre a existência do conceito (núcleo do conceito), e outra sobre a sua inexistência.⁴⁸ Por *halo conceitual* se entende uma certa margem de apreciação por parte da administração, onde esta, a partir de uma valoração objetiva, vai interpretar a norma de acordo com as concepções morais dominantes na sociedade, que não se confundem com a moral pessoal do juiz.⁴⁹

São conceitos jurídicos indeterminados, carecedores de uma valoração objetiva, utilizados amplamente pelo Código Penal brasileiro. É o caso de *mulher honesta* previsto nos artigos 215 e 216. Obviamente que o conceito de mulher honesta em 1940, quando o código foi promulgado, não define mais a situação tipificada pela lei. O exemplo citado mostra que o tipo penal sofre alterações com a mudança dos costumes sociais, sem a necessidade de alteração legislativa.⁵⁰

47 Para ENGISCH: “a valoração que aqui se faz, desde que não se verifique a atribuição de um “poder discricionário”, não precisa de ser uma valoração eminentemente pessoal do órgão aplicador do direito. Os conceitos “normativos” podem antes significar que o órgão aplicador do direito deve procurar e determinar as valorações preexistentes num setor social “dirigente” “relevante”. Nesta medida, falaremos de valorações *objetivas*.” (*Ibidem*, p. 236).

48 GARCÍA DE ENTERRÍA, *Op. Cit.*, p. 460.

49 Como explica ENGISCH: “Saber se o dedo indicador é um “membro importante do corpo”, se os combates de boxe e as lesões corporais que neles se aceitam são compatíveis com os “bons costumes”, se um curador “violou gravemente as suas obrigações de curadoria”, se uma representação gráfica (George Grosz: *Cristo na máscara de gás*) é “blasfema” (§ 166 do Código Penal, fórmula anterior) ou pelo menos “injuriosa” para a Igreja cristã (§ 166 do Código Penal, nova fórmula), se um casamento “fracassou”, tudo isso são questões que a lei não quer ver respondidas através de uma valoração eminentemente pessoal do juiz. A lei aqui é antes de opinião de que há concepções morais dominantes pelas quais o juiz se deve deixar orientar. “Decisivas são as circunstâncias do caso concreto tendo em conta as concepções dos correspondentes setores populacionais” (SCHÖNKE-SCHRÖDER). Os “correspondentes setores populacionais podem sem dúvida ser sempre aqueles setores da população cujo juízo é aceito como válido por cada ordem estadual e jurídica. Se o próprio juiz se situa dentro destes setores, ele também pode, evidentemente, consultar o seu sentimento ético. Mas, ainda neste caso, haverá de ter o seu cuidado de averiguar se porventura se não encontra bastante isolado na sua concepção. Se o juiz se sabe inteiramente fora daquele setor populacional que, por força do Direito, representa o padrão ou critério (se ele é, por exemplo, inteiramente indiferente do ponto de vista religioso ou se os prazeres da multidão apaixonada pelo desporto são para ele horrores plebeus), não é este seu ponto de vista eminentemente pessoal que interessa, mas, antes, aquilo que “as pessoas” pensam e sentem nos setores em questão.” (*Op. Cit.*, p. 237).

50 É o que Engisch chama de conceitos normativos apoiados em valores mutáveis de setores populacionais em mudança: “O problema da lei moral objetivamente válida é um problema filo-

A estrutura tipológica adotada no Direito Penal e no Direito Tributário, embora avessa à discricionariedade, não é incompatível como os conceitos indeterminados. Bem ao contrário. Como bem destacado por Engisch, os tipos constituem subespécies dos conceitos indeterminados, apresentando toda a fluidez que caracterizam estes.⁵¹

A indeterminação do conceito legal utilizado pelo legislador tributário não gera a incerteza apregoadada pelos positivistas, pois, como assinalou Amílcar de Araújo Falcão,⁵² o instituto é utilizado pelo legislador não porque o conceito é indeterminável, “mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que para tanto é necessário considerar dados empíricos, fácticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão.”

Embora a adoção de conceitos indeterminados seja tabu para a maioria da doutrina brasileira, não são poucos os autores que defendem a sua possibilidade aqui e alhures.

Nesse sentido, Valdés Costa⁵³ que — mesmo em face do sistema constitucional uruguaio onde, assim como nosso, legalidade tributária se confunde com reserva legal — sustenta a possibilidade da lei tributária utilizar-se de conceitos indeterminados. Diante do sistema constitucional espanhol, que também consagra o princípio da legalidade tributária como princípio da reserva legal,⁵⁴ Perez Royo, admite a utilização de conceitos indeterminados, desde que sejam definidos pela lei os limites e critérios da fixação tributária.⁵⁵

Por sua vez, Ferreiro Lapatza⁵⁶ admite que o regulamento esclareça, interprete e precise os elementos da obrigação tributária, desde que a própria lei instituidora

sófico-moral demasiadamente delicado para que o abordemos aqui de modo canhestro. É bastante que, em certas questões, exista uma tradição moral firme e tão segura que o Direito a pode tomar por base com o sentido de uma “lei moral objetiva”.

“Mas, quer o preenchimento dos conceitos objetivos-normativos “carecidos de um preenchimento valorativo”, que há pouco referimos, se possa apoiar numa tradição moral inteiramente firme, quer se tenha de orientar pelos juízos de valor mutáveis de “setores populacionais em mudança” — a função desses conceitos normativos em boa parte é justamente permanecerem abertos às mudanças das valorações —, a “valoração” que o conceito normativo exige aqui é, num caso como no outro, uma questão de *conhecimento*. O órgão aplicador do Direito tem de *averiguar* quais são as concepções éticas efetivamente vigentes. A sua própria valoração do caso é tão-somente um elo na série de muitas valorações igualmente legítimas com as quais ele tem de confrontar e segundo as quais ele, sendo caso disso, a deverá corrigir. A valoração própria (pessoal) é, portanto, apenas parte integrante do *material* do conhecimento, e não o último *critério* de conhecimento.” (*Ibidem*, p. 239).

51 *Ibidem*, p. 258.

52 *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4.ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 113.

53 *Op. Cit.*, p. 144.

54 Art. 133.I da Constituição de 1978.

55 *Op. Cit.*, p. 46.

56 *Curso de Derecho ...*, *cit.*, pp. 53 e 54.

tenha, explícita ou implicitamente, ou a partir de uma definição legal dos elementos essenciais, mais ou menos precisa, atribuído à autoridade administrativa, a complementação indispensável a sua aplicação.

Em Portugal, onde também a Constituição adota o princípio da reserva legal para a instituição de tributos, José Casalta Nabais⁵⁷ defende a utilização dos conceitos indeterminados a partir da ponderação do princípio da legalidade, e do seu corolário, o princípio da determinação, com o princípio da praticidade. A aplicabilidade do princípio da praticidade no Direito Tributário transcende, hoje, às suas origens economicistas moldadas pelos cameralistas, de busca de uma maior produtividade com o menor custo. Ganha modernamente o princípio uma dimensão axiológica que se prende ao princípio da isonomia e ao valor da Justiça, na medida em que o legislador tributário, ciente de que não é onipotente, busca a simplificação, por meio da adoção de conceitos mais abertos, capazes de captar toda a manifestação de riqueza por ele considerada relevante, desprezando descrições detalhadas do fato gerador que se mostram passíveis de ser facilmente elididas, ou cuja fiscalização, por demais complexa e cara, geraria um custo insuportável para a sociedade.⁵⁸

No Brasil, Amílcar de Araújo Falcão,⁵⁹ Ricardo Lobo Torres,⁶⁰ Marco Aurélio Greco⁶¹ e José Marcos Domingues de Oliveira,⁶² entre outros, admitem a utilização dos conceitos indeterminados pela norma de incidência.

A despeito da resistência da maior parte da doutrina brasileira em aceitar a utilização dos conceitos indeterminados pela lei de incidência tributária, não raras vezes o legislador lança mão desse expediente, como é o caso de *moléstia profissional*, previsto no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, como causa de isenção dos proventos recebidos pelo contribuinte. Outro exemplo é a expressão *despesas necessárias*, utilizadas na legislação do imposto de renda (Lei nº 4.506/64, art. 47), como parcela dedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

A legislação aduaneira é um farto manancial de exemplos de conceitos indeterminados utilizados pelas leis de incidência fiscal. Nesse sentido, o art. 148 do Regulamento Aduaneiro (aprovado pelo Decreto nº 91.030/85) que, na isenção de imposto de importação de bem destinado à finalidade específica, apresenta algumas dessas hipóteses. O dispositivo em questão determina a cessação do benefício quando os bens deixem de cumprir sua finalidade por tornarem-se *obsoletos*, sofrerem *modificação das condições de mercado*, ou qualquer outro *motivo devidamente justificado*, a critério da autoridade fiscal.

57 *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 373.

58 *Ibidem*, p. 378.

59 *Fato Gerador ...*, cit., p. 112.

60 *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 98.

61 *Planejamento Fiscal ...*, cit., p. 70.

62 *Direito Tributário e Meio Ambiente ...*, cit., p. 99.

5. A legalidade tributária e as cláusulas gerais

Ao lado dos conceitos indeterminados, a lei utiliza-se ainda, como técnica desvinculadora, as chamadas *cláusulas gerais*, que se traduzem na formulação da hipótese legal que, dada sua grande generalidade, abrange todo um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. São conceitos multisignificativos, que se contrapõem a uma elaboração casuística das espécies legais.⁶³ A sua utilização pelo legislador não significa uma opção por conceitos abstratos, discricionários ou indeterminados, uma vez que não possuem qualquer estrutura própria, embora quase sempre resultem em um conceito indeterminado.⁶⁴

No Direito Penal brasileiro também é comum a utilização de cláusulas gerais como a do termo *substância entorpecente*, utilizado pelos artigos 12 e 16 da Lei de Entorpecentes (Lei nº 6.368/760).

Sendo amplamente previstos na definição dos tipos penais, seara em que os interesses em jogo prestigiam mais o valor da Segurança Jurídica, como vimos, fica fragilizada a tese da impossibilidade de utilização dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais no Direito Tributário. Muitas vezes, tal fragilidade fica escondida por baixo de uma caricatura que se faz da utilização de cláusulas gerais para a definição de tributo. É comum encontrar na doutrina⁶⁵ o desprezo à possibilidade de utilização de cláusulas gerais, como se a idéia que ora se defende autorizasse a definição de uma *cláusula geral tributária*, capaz de abrigar todas as manifestações de capacidade contributiva. Nem no auge da teoria da interpretação econômica do fato gerador, com Enno Becker, ou da interpretação funcional, com a *Escola de Pavia*, chegou-se a se pensar em tal possibilidade.

Não se pretende erigir a expressão *tributo* como uma cláusula geral, mas permitir que o legislador identifique determinados fatos econômicos considerados signos presuntivos de riqueza para, a partir de uma definição bem generalizadora, definir o fato gerador do tributo. A utilização do método casuístico para a definição da hipótese de incidência tributária, ou a sua definição carregada de detalhes irrelevantes no que tange à capacidade contributiva, geram uma possibilidade ilimitada para a prática da elisão fiscal, sem que seja garantida a segurança jurídica. Afinal, quanto mais a norma específica, maior é a sua indeterminação.⁶⁶

63 ENGISCH. *Ob. Cit.*, pp. 228 e 229.

64 *Ibidem*, p. 233.

65 Por todos, ver XAVIER, Alberto (*Os Princípios da Legalidade ...*, cit., p. 85).

66 Como salienta NABAIS, Casalta: "não se pode esquecer que o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos, uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina, aspectos estes que, como facilmente se compreende, variarão na razão inversa daquela pormenorização. Ou seja, as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabando, ao invés, por conduzir a maior indeterminação." (*Op. Cit.*, p. 377).

Assim, afastada a esdrúxula possibilidade de uma única cláusula geral tributária, é forçoso reconhecer que as cláusulas gerais constituem um importante instrumento de combate à elisão fiscal, a partir da definição genérica de um fato gerador, capaz de abarcar toda a manifestação de riqueza eleita pelo legislador como signo de capacidade contributiva.

Vale mais uma vez trazer a posição de Engisch, desta feita, a respeito da utilização de cláusula geral como instrumento destinado a evitar as lacunas. Segundo o referido autor, as cláusulas gerais, em razão de sua generalidade “tornam possível sujeitar um mais vasto grupo de situações, de modo ilacunar e com possibilidade de ajustamento, a uma consequência jurídica. O casuismo está sempre exposto ao risco de apenas fragmentária e *provisoriamente* dominar a matéria jurídica.”⁶⁷

Além da definição genérica do fato gerador, as cláusulas gerais são também utilizadas como instrumento de combate à evasão e à elisão pela adoção de fatos geradores supletivos ou suplementares, ao lado do fato gerador típico, como sustentou Amílcar Falcão.⁶⁸

Para Ricardo Lobo Torres, a utilização das cláusulas gerais na definição do fato gerador do tributo, é inevitável diante da ambigüidade da linguagem no Direito Tributário, não sendo afastada pelo princípio da tipicidade.⁶⁹

Exemplo de utilização de cláusula geral pelo legislador tributário é revelado na própria definição do fato gerador do imposto de renda pelo artigo 43 do CTN, que estabelece *acréscimo patrimonial* como uma cláusula geral a ser detalhada pelo legislador ordinário. Nesse mesmo sentido, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88, que define como incidência o rendimento bruto da pessoa física.

Outro exemplo de utilização da cláusula geral pela legislação tributária nos é dado pela lei instituidora da CPMF, a Lei nº 9.311/96, que ao definir o fato gerador do tributo, utilizou-se de uma combinação entre a cláusula geral e o método casuístico, gerando o método exemplificativo.⁷⁰ De fato, o artigo 2º da citada lei, além de estabelecer o lançamento a crédito, o lançamento a débito, a liquidação ou pagamento de valores pelas instituições financeiras nas contas dos contribuintes, o que revela utilização do método casuístico, adota a cláusula geral consagrada na expressão *qualquer movimentação ou transmissão de valores*, dotando a enumeração de caráter exemplificativo e reduzindo drasticamente, senão eliminando, as possibilidades de elisão fiscal.⁷¹

67 ENGISCH. *Op. Cit.*.p. 233.

68 *O Fato Gerador cit.*, p. 57.

69 *Curso de Direito Financeiro cit.*, p. 98.

70 ENGISCH. *Op. Cit.*.p. 231.

71 A observação do texto, que se limita a examinar a técnica legislativa utilizada com vistas a evitar a elisão fiscal, não fica invalidada pela crítica contida ao longo desse trabalho, a respeito da eleição pelo legislador da CPMF de um fato gerador que nem sempre observa a capacidade contributiva. Ao contrário, reforça a nossa idéia de que, no injusto sistema tributário brasileiro, muito em função das questões suscitadas nesse trabalho, o maior mérito das normas tributárias, na visão do legislador, não é revelar capacidade contributiva, mas sua menor suscetibilidade à elisão e evasão fiscal.

Também constitui uma cláusula geral a expressão *valores e títulos mobiliários* utilizada pela legislação do IOF, seja na Constituição, no CTN ou na Lei nº 8.033/90, que carece de integração pelo regulamento, dada a inexistência de previsão legal definindo o seu conteúdo.

Deste modo, fica evidenciado que os tipos no Direito Tributário, como em qualquer ramo da ciência jurídica, são abertos, e que a maior ou menor abertura do tipo é determinada pelo legislador, na definição do fato gerador do tributo, não sendo vedada a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

6. A tipicidade fechada como causa da crise axiológica no direito tributário brasileiro

A despeito do que já foi exposto, a maioria da doutrina brasileira ainda segue as idéias formalistas baseadas na teoria da tipicidade fechada, concebida por Alberto Xavier.

Note-se que a referida posição, no grau aqui verificado, não encontra paralelo em outros países. De fato, não há outro país em que a doutrina abrace, com tanta radicalidade como a nossa o faz, a defesa das idéias vinculadas à Segurança Jurídica no Direito Tributário, em detrimento do valor da Justiça e do princípio da capacidade contributiva.

E justamente pelo fato da doutrina brasileira passar ao largo das discussões sobre justiça, não sabendo como dar aplicação ao princípio da capacidade contributiva, a jurisprudência segue a mesma orientação, limitando-se a perceber o fenômeno jurídico tributário por meio das regras, desconhecendo os valores e princípios.

Por outro lado, durante as últimas quatro décadas, o legislador tributário brasileiro resignado com o fortalecimento do positivismo formalista que acaba por suprimir o princípio da capacidade contributiva da Constituição Federal com a EC nº 18/65, aprofunda uma tendência de adotar como paradigma para a escolha dos fatos geradores dos tributos, não a manifestação de riqueza, mas a menor suscetibilidade da lei tributária ao planejamento fiscal.

Tal fenômeno faz com que a legislação tributária revele um quadro bem distante dos comandos constitucionais vinculados à idéia de justiça. Embora a Constituição de 1988 volte a consagrar expressamente o princípio da capacidade contributiva, a legislação tributária não dá qualquer efetividade ao princípio que deveria ser aplicado sempre que possível.

Assim, revela-se uma grave contradição axiológica violadora dos princípios constitucionais tributários vinculados à Justiça e à Igualdade, o que origina um dos sistemas tributários mais iníquos do mundo, onde os assalariados suportam a maior parte da carga tributária e as grandes empresas pouco contribuem. Estas, utilizando-se do planejamento fiscal, não raro baseado na elisão abusiva, desbotam o texto cons-

titucional que elegeu os princípios da isonomia e da capacidade contributiva como principais veículos da Justiça Fiscal.⁷²

Alheios ao fenômeno, nossos tribunais e juristas, no afã de defender o contribuinte da forma mais simples, se apegam aos aspectos formais do Direito Tributário, permitindo que passem despercebidas as maiores violações aos direitos vinculados à Justiça.

Por sua vez, o legislador tributário — como que aceitando a lógica formalista, e verificando a dificuldade fática em se arrecadar tributos dos segmentos de maior capacidade contributiva. (quase sempre ancorados a planejamentos fiscais abusivos) — parte para busca de soluções mágicas, capazes de obter recursos independentemente da capacidade contributiva, elegendo como alvo principal os consumidores, trabalhadores e correntistas, como se dá com a tributação dos bens de consumo popular pelos impostos indiretos, quase nunca atentos ao mínimo existencial, com o imposto de renda com retenções exclusivas na fonte, sem qualquer adequação à renda auferida em todo o ano, com a COFINS e o PIS, que incidem sobre empresas que apresentam prejuízos e a com CPMF, que adota fato gerador que nem sempre revela manifestação de riqueza.

A escolha de tais fatos geradores não deixa de ser uma resposta encontrada pelo legislador às dificuldades na apuração do verdadeiro lucro dos contribuintes, e que é feita a partir de uma ponderação entre a praticidade administrativa e a capacidade contributiva, cujo resultado revela grave prejuízo à Justiça Fiscal.

7. Conclusão

No entanto, como já se observou, o formalismo positivista, aqui com algum atraso, vai cedendo lugar a uma visão que concebe o direito tributário de uma forma mais condizente com o princípio da unidade da ordem jurídica, com a reunião dos valores da segurança jurídica e da justiça, e a ponderação dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, abrindo-se a uma interpretação mais vinculada aos

72 O fenômeno, que não é uma exclusividade brasileira, foi descrito com grande felicidade por NABAIS. Casalta: “A falta de uma efetiva e eficaz fiscalização de tais declarações efetivamente a que se estabeleçam, entre nós, na prática dois tipos de contribuintes: os que pagam os impostos determinados (com base) na lei, (*maxime*, os trabalhadores dependentes), e os que pagam os impostos determinados, ao fim e ao cabo, com base no que eles desejam declarar (*maxime*, os profissionais liberais e as empresas), valendo assim para estes uma autotributação muito especial (já que, por um lado, direta e individualmente exercida e, por outro, concretizada na inteira liberdade na fixação do *quanto* dos impostos) e que, a nosso ver, suscita a questão de saber se não se está, de algum modo, perante uma manifestação, *sui generis*, da lei sociológica de G. Gêze (segundo a qual a classe ou as classes detentoras do poder tendem a desonerar-se dos impostos) se e na medida em que estes contribuintes dominem o Parlamento (e o Governo) em termos de constituírem o (verdadeiro) suporte duma ausência de adequada articulação entre a lei fiscal, preocupada com a tributação do rendimento real, e a correspondente fiscalização praticável.” (Op. Cit., p. 391).

valores. Dentro desse novo contexto, ganham fôlego os questionamentos à teoria da tipicidade fechada, permitindo ao legislador a adoção de descrições que melhor traduzem a manifestação de riqueza do contribuinte, sendo possível a adoção de conceitos indeterminados e cláusulas gerais pela lei definidora do fato gerador, bem como a introdução em nosso ordenamento de cláusulas anti-elisivas genéricas e específicas.

O Orçamento na Constituição

Ricardo Lobo Torres

O orçamento, do ponto de vista jurídico, deixa de ser apenas o instrumento de previsão da receita e de autorização dos gastos públicos em um sistema financeiro aberto para os empréstimos. É, sobretudo, o documento de qualificação dos valores éticos, a conta corrente dos princípios constitucionais, o plano contábil da justiça social, o balanço das escolhas dramáticas por políticas públicas em um universo fechado de recursos financeiros escassos e limitados.

Ref. 0084
Form. 14x21

Brochura
1999

407 págs.
2ª ed.

O Processo de Execução

Leonardo Greco

Este livro, resultante da pesquisa acadêmica do autor, representa um ensaio de revisão teórica e prática do processo de execução, a partir das premissas da efetividade do processo, para, seguindo a tendência mais recente verificada em outros sistemas processuais, assentar uma rede sólida de princípios indispensáveis à interpretação e aplicação das normas que o disciplinam, contribuindo ainda para o aprofundamento dos estudos de uma mais profunda e almejada reforma processual.

Ref. 0225
Form. 16x23

Encadernado 440 págs.
1999