UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

LEANDRO ARAGÃO WERNECK

O PRINCÍPIO SISTÊMICO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

Salvador
2018

LEANDRO ARAGÃO WERNECK

O PRINCÍPIO SISTÊMICO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador
2018

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema Universitário de Bibliotecas (SIBI/UFBA), com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Werneck, Leandro Aragão
O princípio sistêmico da tipicidade tributária / Leandro Aragão Werneck. -- Salvador, 2018.
166 f.

Orientador: Paulo Roberto Lyrio Pimenta.
Dissertação (Mestrado - Mestrado em Direito Público) -- Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2018.

1. Direito Tributário. 2. Sistemas jurídicos. 3. Princípios. 4. Tipicidade. I. Pimenta, Paulo Roberto Lyrio. II. Título.

LEANDRO ARAGÃO WERNECK

O PRINCÍPIO SISTÊMICO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia.

Aprovada em 06 de agosto de 2018.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Orientador _____
Pós-Doutor em Direito pela Ludwig-Maximilians-Universität (Munique/Alemanha)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Edvaldo Pereira de Brito _____
Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Carlos César Sousa Cintra _____
Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

Ao fim desta etapa, são tantos os agradecimentos que exprimir a sua plena relevância para o resultado final desta pesquisa se mostra mais árduo do que a composição de qualquer raciocínio jurídico aqui empregado.

Em primeiro lugar, antes de tudo, agradeço à minha família: à minha mãe, Simone, ao meu pai, Eliandro. Pelo incentivo na carreira acadêmica e pelo suporte constante, sem os quais nada disto seria possível. E a Lótus, que mesmo sem nada dizer, às vezes parece entender mais do que se imagina.

Obrigado a Larissa Oliveira, uma companheira inigualável na paciência e na compreensão.

Agradeço também ao Prof. Paulo Pimenta, que me despertou o interesse pelo tema e o enriqueceu com as bases teóricas da Teoria Geral do Direito, influenciando em cada etapa do amadurecimento acadêmico.

Ao Prof. Edvaldo Brito, pelas constantes provocações em sala de aula, a quem dou a certeza de que o objetivo de instigação foi atingido. Agradeço pelas valorosas lições, *contribuições* e pelos convites – todos aceitos – de consulta ao magnífico acervo de sua biblioteca. Ao senhor, deixo um *tributo* de minha verdadeira admiração.

A Marcelo Bloizi Iglesias, pela parceria de sempre em todas as etapas do Programa de Pós-graduação da UFBA: desde as discussões preliminares à seleção de ingresso, até às últimas discussões sobre o teor do trabalho.

Aos colegas em geral no Programa, pelas constantes discussões, troca de materiais, dicas, sugestões e críticas em geral, dentro e fora das disciplinas, e que permitiram a formação do trabalho apresentado – degrau por degrau.

A José Manuel Fonseca Martinez, estagiário bravio que comigo segurou as pontas por quase 02 (dois) anos. Este trabalho também se dedica a todas as profundas discussões que travamos no escritório – de onde, sem perceber, muito surgiu espontaneamente para ser aqui incorporado.

E, por fim, aos gentis servidores das bibliotecas da UFBA, da UFMG, da USP, da UFRJ e da UERJ, que durante as imersões sempre se destacaram pela presteza sem a qual eu não teria tido acesso nem à metade das fontes referenciadas.

WERNECK, Leandro Aragão. O princípio sistêmico da tipicidade tributária. 167 f. 2018. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

RESUMO

Na doutrina brasileira, a tipicidade tributária foi firmada como uma norma capaz de impor fechamento e rigidez à legislação face aos aspectos da seleção, *numerus clausus*, exclusivismo e determinação. Entretanto, diante das críticas que tem enfrentado nos escritos mais atuais, a tipicidade tributária merece reavaliação acerca de qual é o seu conteúdo de sentido possível sob o prisma das suas relações sintáticas no sistema normativo. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica de vertente jurídico-dogmática pela qual se pretende uma aproximação com a resposta de se a tipicidade fechada ainda tem aptidão para se fazer presente no Direito brasileiro atual e se os corolários que a marcam na doutrina clássica ainda encontram lastro. Para tanto, a primeira das principais definições é a de sistema e as suas implicações para a Ciência do Direito, caracterizando-o em seus elementos essenciais para o debruçar sobre o Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Na sequência, o trabalho se volta à composição do panorama geral sobre o debate da tipicidade tributária na doutrina brasileira, permitindo fixar os principais pontos de controvérsia, fincando as bases para os focos da análise sistêmica: um de ordem vertical, nas relações com os princípios fundantes da tipicidade, outro de ordem horizontal, de coordenação com outras normas que lhe são colaterais. Ao fim da análise, percebe-se que os corolários clássicos da tipicidade tributária não encontram mais lastro na fundamentação que lhe foi atribuída, tampouco se sustentam diante das inflexões principiológicas que sofre diante da capacidade contributiva. Para uma tipicidade tributária que considera as relações sistêmicas, resta apenas a abertura semântica e a percepção de que a norma tributária também se submete à concepção argumentativa na formação do Direito.

Palavras-chave: Sistema. Princípios. Tipicidade. Fechada. Direito Tributário.

WERNECK, Leandro Aragão. The systemic principle of tax typicality. 167 pp. 2018. Master Dissertation – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

ABSTRACT

In Brazilian doctrine, tax typicality was established as a norm capable of imposing closure and rigidity to the tax law, supported by the aspects of selection, *numerus clausus*, exclusivism and determination. However, faced with the criticisms in the most current writings, tax typicality deserves a reassessment of what is its possible content of meaning under the prism of its syntactic relations in the normative system. This dissertation is a bibliographical research of juridical-dogmatic slope by which one intends an approximation with the answer of if the closed typicality still has aptitude to be considered in the current Brazilian Law and if its marks in the classic doctrine still find ballast. For this, it is necessary to define the system and its implications for the Science of Law, characterizing it in its essential elements to pass on to study the Brazilian Tax Constitutional System. The paper then turns to the composition of the general panorama on the debate of tax typicality in Brazilian doctrine, allowing to establish the main points of controversy, laying the groundwork for the systemic analysis: one of a vertical order, in relations with the normative foundations of typicality, another of horizontal order, of coordination with other norms that are collateral to it. At the end of the analysis, it can be seen that the classic corollaries of tax typicality no longer find support in the foundation that was attributed to it, nor do they support themselves in the face of the necessary inflections of the principle of ability-to-pay for taxation. For a tax typicality that considers the systemic relations, there is no choice other than the semantic opening and the perception that the tax norms also submits themselves to the argumentative conception in the formation of Law.

Keywords: System. Principles. Typicality. Closed.. Tax law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO ……..... 9

2 CONCEITO E EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO 12

2.1 DESENVOLVIMENTO DOS SISTEMAS JURÍDICOS 12

2.2 O DIREITO E O CONCEITO "SISTEMA" 16

2.3 ELEMENTOS DOS SISTEMAS JURÍDICOS 23

2.3.1 Normas-regra e normas-princípio 25

2.4 OS SISTEMAS JURÍDICOS E SUA CONSTRUÇÃO NO (PARA O) DIREITO POSITIVO 33

2.5 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO 38

2.5.1 O "Estatuto do Contribuinte" como estrutura e repertório 42

2.5.2 A fundamentalidade do "Estatuto do Contribuinte" 45

3 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA NA DOUTRINA BRASILEIRA 52

3.1 CONTEÚDO DE SENTIDO SEGUNDO A DOUTRINA CLÁSSICA: TESE 52

3.1.1 Segundo Alberto Pinheiro Xavier (1978) 53

3.1.2 Segundo Yonne Dolacio de Oliveira (1980) 60

3.1.3 Segundo outros autores 68

3.2 PONDERAÇÕES NA CIÊNCIA CONTEMPORÂNEA DO DIREITO: ANTÍTESE 70

3.2.1 O pensamento de Ricardo Lobo Torres 71

3.2.2 Críticas de Sérgio André Rocha 75

3.2.3 Outros autores atuais 80

3.3 OS PONTOS DE TENSÃO: SÍNTESE DO DEBATE 83

4 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E(M) RELAÇÕES DE SUBORDINAÇÃO: FUNDAMENTO, ESTADO E A CRISE DA SEGURANÇA JURÍDICA 86

4.1 O ESTADO DE DIREITO CONTEMPORÂNEO E A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA 87

4.1.1 As formas pregressas do Estado de Direito e sua evolução 87

4.1.2 O advento do Estado Democrático e a questão da legitimação material do Direito 91

4.1.3 Reflexos do Estado Democrático de Direito sobre a tipicidade tributária .. 95

4.2 A (IN)DEFINIÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNDAMENTO À TIPICIDADE TRIBUTÁRIA 100
4.2.1 Segurança jurídica: um conceito em construção 100
4.2.2 Entre a Teoria do Direito e a segurança jurídica tributária: ponderações sobre a determinação normativa pelo legislador 104
4.2.2.1 A hermenêutica clássica, o objetivismo e o perfilhar da indeterminação no Direito Tributário 110
4.2.3 A segurança jurídica possível e a tipicidade tributária 118
5 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E(M) RELAÇÃO DE COORDENAÇÃO: COLISÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 123
5.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 124
5.1.1 Fundamento: a isonomia no campo da tributação 125
5.1.2 Conteúdo semântico do princípio 130
5.1.2.1 A expressão do art. 145, § 1º, CF/88 134
5.1.2.2 A vedação ao tributo com efeito confiscatório como pressuposto-limite 138
5.2 A COLISÃO PRINCIPIOLÓGICA COMO FONTE DA CONSTRUÇÃO NORMATIVA 140
5.3 A COORDENAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (OU "O QUE NÃO PODE SER A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA") 142
6 CONCLUSÃO 155
REFERÊNCIAS 157

1 INTRODUÇÃO

Há exatas quatro décadas, foi publicado um dos mais relevantes marcos doutrinários acerca do princípio da tipicidade tributária, uma das bases de formação do que se convencionou chamar "Estatuto do Contribuinte", no Sistema Constitucional Tributário do Brasil. De autoria de Alberto Pinheiro Xavier, autor português radicado no Brasil, a obra intitulada "*Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*" inaugurou o tema no Direito Público nacional, influenciando o pensamento jurídico de maneira decisiva, até os dias atuais.

Através de seus estudos, a tipicidade tributária tomou corpo como princípio autônomo e fundante do sistema tributário, dotando-o de contornos que o levam a um atemporal hermetismo semântico com lastro em quatro corolários: i) seleção; ii) *numerus clausus*; iii) exclusivismo; e iv) determinação.

Orientada por uma linha própria do conceito de segurança jurídica e pela proteção ao Estado de Direito unifacetado como garantia das liberdades individuais, a doutrina firmada na ideia de legalidade estrita e tipicidade fechada só admite à norma tributária os rígidos contornos que o Poder Legislativo lhe tenha dado, impedindo até mesmo sua mutação no tempo no intento de limitar o ônus fiscal às figuras padrão, plenamente determinadas.

Destacado assim do ordenamento, o Direito Tributário se enclausura em uma lógica própria através da tipicidade tributária. Nos seus moldes clássicos, o Poder Tributário é visto sob o viés da exceção à regra da plena liberdade, clamando por tamanha determinação do âmbito normativo que nenhuma dúvida haveria de pairar sobre se há ou não a incidência.

Contudo, na dinamicidade de um mundo que evolui exponencialmente, tanto no volume das necessidades sociais quanto na natureza das relações econômicas, um Direito Tributário cristalizado não é capaz de acompanhar este fluxo. A incapacidade de o legislador-supremo preencher o vácuo de um administrador e um julgador atrofiados neste ramo se alia à tipicidade-seleção e à tipicidade-*numerus clausus* para a obsolescência da tributação e a paulatina perda de sua efetividade na função de custeio das despesas públicas.

As mudanças no pensamento jurídico nas últimas décadas – não só na compreensão do Direito Tributário, mas, na da Ciência do Direito como um todo – trouxeram novas reflexões que tornaram o aludido princípio merecedor de reconsiderações.

Desde as primeiras lições de Alberto Xavier, no plano geral da Ciência do Direito, se tem observado profundas alterações nos paradigmas hermenêuticos, na teoria que segrega "tipos" e "conceitos" e na concepção que distingue as normas por espécies. No plano constitucional, o Estado de Direito e a segurança jurídica também passaram a expor facetas mais brandas e flexíveis do que aquelas fincadas no ápice do positivismo jurídico.

Ainda assim, com a ressalva de algumas vozes dissonantes, a doutrina da tipicidade tributária permanece dominante em seus moldes cristalizadores do Direito, fincados na década de 1970, e que insistem em ladear o Direito Tributário e o Direito Penal como ramos que reclamam tratamento especial e fogem às concepções mais gerais, inerentes ao ordenamento jurídico enquanto objeto uno e indivisível.

A Ciência do Direito nos evidencia a adoção da teoria dos sistemas, como premissa necessária à (retro)alimentação de todo o ordenamento jurídico, num raciocínio circular que alia o objeto (semântico) às relações normativas verticais e horizontais que constroem o todo (sintático), retornando ao ponto de partida para ressignificá-lo. Este é o sentido que, para nós, se define como "sistêmico" e é movimento elementar do pensamento para que seja completo o sentido pretendido por uma norma jurídica.

Da forma em que concebida originalmente, percebe-se que a norma da tipicidade tributária foi objeto de estudo doutrinário focado no desenvolvimento de seu conteúdo semântico, com forte influência das relações normativas verticais e, ainda assim, estruturadas segundo certas concepções de Estado de Direito e segurança jurídica.

Contudo, quando se observa a tipicidade tributária em face das relações de coordenação – em colateralidade com outras normas que compõem o sistema -, vê-se que é deficiente tal influência na doutrina consolidada a partir de Alberto Xavier.

Sendo assim, faz-se necessário reconstruir a norma da tipicidade tributária, com especial viés sobre estas relações internormativas, no trato sucessivo da subordinação e da coordenação para a conformação do seu próprio e completo conteúdo de sentido.

Nos moldes semânticos dados por Alberto Xavier, é possível afirmar que a tipicidade tributária fechada encontra guarida no Direito brasileiro sob a perspectiva dos sistemas jurídicos? E neste contexto, ainda encontram lastro os quatro corolários (seleção, *numerus clausus*, exclusivismo e determinação) atribuídos à composição semântica daquela norma?

A solução para estes problemas exige um detido exame sobre o tema, dentro de uma vertente metodológica jurídico-dogmática, que se prende às limitações do próprio ordenamento

jurídico-positivo e sujeita o conhecimento posto na Ciência do Direito a testes de refutação por um raciocínio hipotético-dedutivo.

Inicialmente, será necessário trabalhar a concepção do que se tem por sistema e quais são as suas implicações para a Ciência do Direito. Somente a partir disto, será possível identificar quais são as características que identificam e individualizam um sistema jurídico, nos permitindo um debruçar profundo sobre a origem, a delimitação e os elementos estruturantes do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, onde a tipicidade está inserida.

Com isto, passa-se ao tracejar de um panorama geral sobre a doutrina da tipicidade tributária no Brasil, dividida entre clássica e contemporânea, permitindo-nos fixar os pontos controvertidos que nortearão o aprofundamento da questão. Só então estarão firmadas as bases para que se possa iniciar a reavaliação da tipicidade tributária segundo as relações sistêmicas que a informam.

A primeira delas se dará no plano das relações verticais entre normas, de subordinação ou fundamento de validade. Lastreada a tipicidade sobre as bases do Estado de Direito e da segurança jurídica, estas duas concepções serão objeto de estudo próprio, a fim de que o seu próprio sentido mais consentâneo com a atualidade sirva de reflexo e limite ao conteúdo da norma em que se centra o estudo.

Em segundo plano, passar-se-á aos relacionamentos horizontais da tipicidade tributária, intrassistêmicos, de coordenação com outras normas que lhe são colaterais. A fim de identificar a extensão das inflexões a que pode sofrer o sentido clássico da tipicidade, esta norma será cotejada com o conteúdo semântico daquela que detém o maior potencial de ser seu opositor no sistema: o princípio da capacidade contributiva.

Em cada etapa do trabalho, os resultados parciais obtidos serão contrapostos aos corolários que conformam o sentido clássico da tipicidade tributária no Brasil, a fim de identificar se a sua atribuição pela doutrina ainda subsiste ante os paradigmas atuais da Ciência do Direito.

2 CONCEITO E EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de mais nada, a compreensão de todo o enredar em que se coloca a tipicidade no campo tributário perpassa por premissas necessárias ao nosso trabalho, advindas da clareza sobre a noção de sistema jurídico. Toda esta primeira parte da investigação se dedica à correlação entre o Direito Tributário, segmentação didática do ordenamento onde se coloca a tipicidade, e a sua posição no todo, o ordenamento jurídico.

2.1 DESENVOLVIMENTO DOS SISTEMAS JURÍDICOS

Na origem, a palavra "sistema" remonta à antiguidade grega e, ainda que o seu significado atual não corresponda perfeitamente às raízes da expressão, analisar a evolução semântica deste conceito é útil à redução da pluralidade de possíveis sentidos[1].

Em minucioso levantamento histórico, elucidou Tércio Sampaio Ferraz Jr. que, etimologicamente, "sistema" advém do grego "*systema*", que por sua vez provém de "*syn-istemi*"[2]. No pensamento grego clássico, o uso da expressão não significava uma forma de construção mental, indicativo do pensamento sistemático. A sua literalidade grega significava o "composto", o "construído", aludindo inicialmente a uma totalidade composta de várias partes[3].

Mantendo esta expressão de sentido, mais tarde a expressão se associou à ideia de "*cosmos*" entre os estóicos, passando a agregar a noção de "ordem", de "organização", para indicar uma "totalidade bem ordenada". Também aos estóicos se atribui a conotação marcante para o conceito de "sistema" quando do uso ligado ao conceito de "*techne*", que era por eles definida como um *sistema de conceitos*[4].

---

[1] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 8.
[2] Ibid., p. 9.
[3] Ibid., loc. cit.
[4] Ibid., loc. cit.

Passada a era da Antiguidade Clássica, o conceito extrapolou o campo da filosofia para integrar a teoria musical através do conceito de *sintagma* e para infiltrar a literatura teorética por meio da teologia[5] como a noção de "*complexus articulorom fidei*"[6].

Séculos depois, somente a partir da metade do século XVII a palavra "sistema" começou a tomar a configuração de sentido que ainda hoje lhe é dada. Já ao final daquele século, o filósofo Nicholas Malebranche conectou o conceito de sistema ao de "verdade", como um ideal ligado ao domínio do construtor do sistema e passível de alcance somente pela intuição do seu espírito criador.[7]

No século XVIII, Christian Wolff conferiu ao termo "sistema" um significado superior ao de um esquema ordenado de diferentes verdades; atribuiu-lhe a conotação de um verdadeiro centro conector destas verdades, comparável ao conceito de "organismo"[8]. Mais do que uma justaposição de verdades, o sistema de Wolff pressupunha a correção e a perfeição formal da dedução, marcando de vez o uso moderno vinculado ao termo.

A concepção de Wolff serviu de base para a construção de um conceito geral e abstrato de sistema por Johann Heinrich Lambert, que o estruturou como "*um todo fechado, onde a relação das partes com o todo e das partes entre si estão perfeitamente determinadas segundo regras lógicas de dedução*"[9]. Esta ideia de sistema admitia a perfeita identidade entre o todo e a soma das partes, com possibilidades amplas de decomposição e recomposição sem perdas.

Opondo-se ao cartesianismo deste sistema, Immanuel Kant impunha que o todo representava mais do que a simples agregação de elementos, rejeitando o sistema como um conjunto de elementos individualmente considerados. Foi Kant quem compreendeu o sistema como unidade orgânica, tendo como pressuposto uma força única e central conformadora de uma relação indissociável entre as partes e o todo[10].

Na literatura jurídica, tornou-se notável que, embora tenha florescido até os moldes atuais a partir do pensamento juspositivista dos séculos XIX e XX, não é a esta corrente de pensamento que devemos as raízes a ideia de sistema jurídico.

---

[5] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 10.
[6] Com a licença da tradução livre do vernáculo latino pelo autor, em bom português, a expressão significa algo próximo de "*o complexo dos artigos de fé*".
[7] FERRAZ JR., op. cit., p. 11.
[8] Ibid., loc. cit.
[9] Ibid., p. 12.
[10] Ibid., loc. cit.

Pelo contrário – se é que é possível formar uma antítese -, o sistema jurídico é herança jusnaturalista, derivada da concepção de que todo o conteúdo das normas jurídicas pode ser encontrado dedutivamente a partir de ideias universalmente válidas[11]. A existência de um sistema lógico é pressuposto da formulação de leis universais que se pretende gênese dedutiva e relacional de todos os demais elementos normativos, que por sua vez podem ser reduzidos de volta às noções fundamentais que lhe deram origem[12].

Os defensores do sistema do direito natural não se sustentavam em nenhuma fonte positiva do direito e, ao se apegar à transcendentalidade da razão humana, seu sistema foi alvo de severas críticas por retirar do Direito sua inerente historicidade[13].

No século XIX, o desenvolvimento da Escola Histórica do Direito trouxe consequências para o conceito de sistema e a sistemática jurídica, forte na obra de Friedrich Karl von Savigny, segundo o qual:

> El derecho que vive en la conciencia del pueblo, no es un compuesto de reglas abstractas; es percibido en la realidad de su conjunto, y la regla, bajo su forma lógica, aparece cuando se hace sentir su necesidad; se separa entonces de este conjunto, y se traduce en una forma artificial. [...] El derecho positivo sale de ese espíritu general que anima á todos los miembros de una nación; la unidad del derecho se revela necesariamente á su conciencia, y no es producto de la casualidad.[14]

Savigny não vislumbrava a fonte do Direito em uma razão imanente, em formas lógicas ou na vontade de uma autoridade. Contrariava, a um só tempo, as correntes jusnaturalistas e juspositivistas para conceber o Direito como um objeto histórico, fruto da "consciência do povo" e que "não é um composto de regras abstratas", mas, "é percebido na realidade de seu conjunto".

O jurista alemão não só estabelecia a gênese do Direito na consciência coletiva de um dado povo como, através deste, emprestava- lhe o caráter de sistema, já como objeto uno. A unidade do sistema jurídico subsistia por meio desta consciência coletiva indivisível, capaz de originar a norma em uma forma lógica e "artificial" somente quando necessário destacá-la do todo.

A imanência do direito natural é substituída, assim, no pensamento de Savigny, pela extração do objeto jurídico diretamente das relações concretas típicas, os "institutos jurídicos",

---

[11] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 14.
[12] Ibid., p. 21.
[13] Ibid., p. 21-23.
[14] SAVIGNY, Friedrich Karl von. Sistema del derecho romano actual. Vol. 1. 2. ed. Madrid: Centro editorial de Góngora, 1878, p. 70.

já que "[...] cada elemento de la relación de derecho, se refiere á una institución que lo domia y le sirve de tipo, de la misma suerte que cada juicio está dominado por una regla, y este segundo encadenamiento, ligándose con el primero, encuentra allí la realidad y la vida."[15]

Sobre esta posição, Tércio Sampaio Ferraz Jr. alerta que o sentido de "povo" na obra de Savigny equivale a um conceito cultural cujo sentido é quase idêntico ao de juízes e sábios de uma dada nação. A contribuição de Savigny terminou por se afastar do jusnaturalismo, mas, descaracterizou a própria Escola Histórica por levar a que a intuição partida dos institutos jurídicos tenha de ceder, na prática, ao pensamento conceitual lógico-abstrato capaz de racionalizar o sistema[16].

Interessante ainda a reflexão de Tércio Sampaio Ferraz Jr. ao compilar as críticas de Emil Lask sobre as falhas da Escola Histórica. O autor observa que os valores só apresentam sua singularidade histórica – enquanto realização espácio-temporal única – porque representam "a insolubilidade (*Unauflösbarkeit*) de um conteúdo axiológico (*Wergehalt*) num sistema de valor dado"[17].

É dizer, na visão de Emil Lask, as individualidades de valor não apresentam sua singularidade porque são produtos históricos construídos em condições de espaço e tempo portanto irrepetíveis. Em lugar disto, o valor é resultado de uma seleção de valor feita a partir da realidade do mundo cultural pelo historiador[18].

Desconstruído por críticas desta ordem, a Escola Histórica do Direito por fim abriu as portas para a dogmática positivista que serviu de ponto de partida para o sistema que estrutura todo o pensamento normativo atual. Enfim, o positivismo jurídico apresentou uma concepção de sistema composta por duas marcantes características, de relevância para o presente trabalho.

A primeira delas foi a do fechamento[19] do sistema, a partir da qual se inadmitiu a presença de lacunas normativas. Isto é, na visão positivista, o sistema jurídico compõe uma totalidade pronta e acabada na qual as leis mais genéricas contêm as menos genéricas no contexto do todo. O sistema jurídico é, portanto, um desdobramento de conceitos e normas, dos

---

[15] SAVIGNY, Friedrich Karl von. Sistema del derecho romano actual. Vol. 1. 2. ed. Madrid: Centro editorial de Góngora, 1878, p. 66-67.
[16] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 27.
[17] Ibid., p. 29.
[18] Ibid., loc. cit.
[19] A concepção de "sistema fechado", firmada pela Jurisprudência dos conceitos não se manteve incólume com o advento da Jurisprudência dos interesses e a imposição das finalidades na interpretação normativa. Não que o fechamento e a unidade tenham se perdido, mas, a ausência de lacunas assumiu o caráter de abstração, mera ficção jurídica para a composição do sistema e o atendimento ao dogma da completude.

mais gerais aos mais singulares; uma unidade lógico-dedutiva com a capacidade inata de corrigir qualquer lacuna sem necessidade de recorrer a elementos externos ou novos[20].

A segunda característica remete à ideia de sistema como instrumento metódico para a Ciência do Direito. A ela se ligam: i) o procedimento construtivo, a partir do qual as regras jurídicas são deduzidas de um número limitado de princípios; e ii) o dogma da subsunção lógica, segundo o qual o raciocínio jurídico compõe-se através da diretiva de uma premissa maior (norma) à qual se pode referir a premissa menor (escorço fático), permitindo a aplicação[21].

A reconstrução do caminho histórico percorrido pela ideia de sistema até o momento do positivismo jurídico nos serve de suporte para compreender, desde a origem, as características postas para este objeto abstrato cujo conceito para o Direito ainda carece de revelação.

2.2 O DIREITO E O CONCEITO "SISTEMA"

O Direito não é apenas um conjunto de normas isoladamente consideradas[22]. Pressupô-lo com a qualidade ontológica de um mero produto do agregar de normas lhe negaria qualquer chance de unidade de sentido; equivaleria a enxergá-lo como um emaranhado atemporal de enunciados prescritivos, tendente não à ordenação das condutas humanas, mas, ao caos semântico.

Enxergar o Direito sob a perspectiva do isolamento normativo cria dificuldades insuperáveis que o tornam inapropriado à sua função mesma enquanto objeto cultural com pretensão diretiva do comportamento humano. Em seu mais elevado grau de desordem, se as normas não têm um sentido relacional, seria de se admitir como possível, por exemplo, a exigência de dois comandos simultâneos e opostos.

Desta oportunidade de contradição, exsurgiu o sistema como bastião da coerência no Direito, estabelecendo conexões sintáticas entre normas para dirigir seu conteúdo semântico. Herança do jusnaturalismo[23] que se tornou pedra angular do pensamento positivista, a

---

[20] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 33.
[21] Ibid., p. 34-35.
[22] BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional Brasileiro. Revista da EMERJ, Brasília, v. 4, n. 15, p. 11-47, 2001, p. 35.
[23] BRITO, Edvaldo. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 61.

construção da ideia de sistema é um pilar do Direito contemporâneo que exige a formulação do seu conceito próprio.

Karl Larenz chega a afirmar que a descoberta das conexões de sentido e a sua exposição de modo ordenado, na formação de um sistema permissivo da visão de conjunto é das mais importantes tarefas da ciência jurídica[24].

Conceituar sistema é de difícil execução no pensamento teórico, algo intentado por inúmeros filósofos e juristas ao longo dos últimos séculos, cada qual com sua proposta de elucidar o objeto sob diferentes premissas. Cumprir esta missão depende da identificação daquelas características mais gerais, necessárias à projeção abstrata dos sistemas enquanto objeto do conhecimento.

Embora não se considere Hans Kelsen como um dos correligionários da ultrapassada Jurisprudência dos Conceitos, na qual comumente se identifica a doutrina de Savigny e Georg Friedrich Puchta, nos parece muito clara a influência desta na Teoria Pura do Direito.

A pretensão de sistematização do Direito, o amparo metodológico na lógica formal, a proposta de estrutura escalonada e hierarquizada e a derivação de elementos dos mais gerais aos mais específicos[25] são evidências claras da relação de continuidade da Jurisprudência dos Conceitos através dos pressupostos de Kelsen.

Assim, no apogeu do formalismo jurídico, Hans Kelsen formulou sua "Teoria Pura do Direito" a partir da disparidade entre os planos do ser (*Sein*) e do dever-ser (*Sollen Sein*), visando isolar tudo aquilo que é de conteúdo estritamente jurídico, coativo. Kelsen rejeita os interesses, os valores e dá enfoque no sistema a partir da norma e sua estrutura.

Segundo este autor, só se interpreta uma ordem normativa como um sistema de normas jurídicas válidas se elas mantêm sua unidade no sentido de coerência formal, isto é, diante da possibilidade que apresentam todas as normas de serem reconduzidas a uma única norma que lhe é fundamento último de validade[26]. Assim, expõe o autor que:

---

[24] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 621-622.

[25] Como explica Tércio Sampaio Ferraz Jr., "[...] O sistema jurídico é necessariamente manifestação de uma unidade imanente, perfeita e acabada, que a análise sistemática, realizada pela dogmática, faz mister explicitar. Essa concepção de sistema, que informa marcantemente a Jurisprudência dos Conceitos, escola doutrinária que, na Alemanha, se seguiu à Escola Histórica, acentua-se e desenvolve-se com Puchta e sua pirâmide de conceitos, o qual enfatiza o caráter lógico-dedutivo do sistema jurídico, enquanto desdobramento de conceitos e normas abstratas da generalidade para a singularidade, em termos de uma totalidade fechada e acabada. [...]" (Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 79).

[26] KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 215-217. É especialmente esclarecedor o trecho onde afirma que "Todas as normas cuja validade

> Como a norma fundamental é o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas. Esta unidade também se exprime na circunstância de uma ordem jurídica poder ser descrita em proposições jurídicas que não se contradizem. [...][27]

Hans Kelsen parte ainda da percepção de que a ordem jurídica – isto é, o sistema jurídico – é uma construção relacional de normas ordenadas segundo uma hierarquização vertical em que a norma superior determina a criação da norma inferior[28]. Logo, ao menos nas relações verticais, o sistema pensado preza pela unidade através da validade, de modo que não admite conflitos normativos entre normas inferiores e aquelas superiores que lhe dão fundamento[29].

É necessário manter em mente que o trabalho de Hans Kelsen, criticado há décadas pelo exagerado positivismo, na verdade se limita pelas suas próprias premissas e o intento de incluir os enunciados sobre o jurídico no padrão do cientificismo de sua época. A denotação do sistema jurídico a partir do seu modelo lógico enriquece a Ciência do Direito até os dias atuais e atende bem aos critérios formalistas aos quais sua teoria se propõe[30] e se limita.

Assim, a partir das insuficiências desta linha teórica, desenvolveram-se diferentes vertentes para a ideia de sistema, mormente visando conciliar neste tanto condições formais quanto materiais[31].

Na Jurisprudência dos Interesses, à qual se atribui Philipp Heck como precursor e principal defensor, diferentes concepções de sistemas foram retomadas, numa dicotomia entre "sistema externo" e "sistema interno".

Elucida-nos Karl Larenz que Heck foca sua atenção doutrinária sobre os interesses reconhecidos como prevalecentes na ordem jurídica, descritíveis pelo que chama de "conceitos de interesse" e formadores do que intitula como sistema jurídico interno[32]. O sistema interno neste sentido é resultante do nexo objetivo entre as soluções dos conflitos de interesses[33] e é o plano das normas jurídicas positivadas.

---

pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. [...] O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem [...] que constitui a unidade de uma pluralidade de normas [...]" (Ibid., p. 217).

[27] KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 228.

[28] Ibid., p. 229-230.

[29] Ibid., p. 232.

[30] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 108.

[31] MONTEIRO, E.C.M. Concepções teóricas sobre a ideia de sistema na ciência do direito. Artigo. pág. 5 acesso em <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/1189/935>, em 30/11/2017.

[32] LARENZ, op. cit., p. 74.

[33] Ibid., p. 74-75.

Por sua vez, em oposição ao sistema interno, o externo tem a acepção de "sistema científico" do Direito, composto tão somente de "conceitos ordenadores" ou "preceptivos" obtidos através do método de indução sobre o Direito positivo, abstraindo-se as peculiaridades das espécies para acentuar somente os seus aspectos comuns. O autor nega a este sistema qualquer relevância como fonte de conhecimento de proposições jurídicas, atribuindo-lhe um valor limitado à exposição, à ordenação externa do substrato jurídico[34].

As ideias de Philipp Heck são duramente criticadas por Karl Larenz [35], que não consente com uma classificação rígida de conceitos de ordenação ou de interesse, forte na percepção de que o legislador sempre opera um juízo de valor antes de usar um conceito com fins de ordenação. Também inadmite que a atividade interpretativa seja cindida entre os sistemas externo e interno, onde, ora a decisão consistiria na adequação do caso concreto à lei (externo), e ora o aplicador poderia desligar-se dos conceitos de ordenação para aplicar interesses (interno).

Em lugar disto, Larenz formula sua própria dicotomia entre sistemas externo e interno com a substituição dos "interesses" que formam o sistema interno de Heck por elementos capazes de albergar as pautas valorativas.

O esforço analítico sobre o sistema foi intentado por inúmeros autores, no curso de diferentes vertentes de pensamento do Direito. E para cada vertente, o conceito de sistema toma uma viés diverso: pela Jurisprudência dos Conceitos, teremos um sistema formalista centrado na formação de conceitos; por Kelsen, um sistema formalista centrado nas normas; e pela Jurisprudência dos Interesses, sistemas externo e interno, com enfoque nos interesses tutelados pela ordem.

No que para nós se destaca como um dos melhores trabalhos sobre o tema, Claus-Wilhelm Canaris inicia sua obra "Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito" retomando um elaborado apanhado das definições de sistema no pensamento filosófico. Diferente das vertentes apresentadas anteriormente, em que o sistema era premissa para as teorias defendidas, Canaris tomou a conceituação de sistema como tópico central de sua investigação.

Assim, visando reconhecer as notas comuns, nucleares, que compõem o conceito, expõe a versão da tradição kantiana, segundo a qual sistema é "a unidade, sob uma ideia, de

---

[34] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 73.
[35] Ibid., p. 75-77.

conhecimentos variados”[36]; a indicação de Savigny, para quem é sistema “a concatenação interior que liga todos os institutos jurídicos e as regras de Direito numa grande unidade”, e outros tantos filósofos e juristas[37].

Através da reunião tão diversa de formulações, afinal concluiu Claus-Wilhelm Canaris que há duas noções características que sobressaem de maneira unívoca em todas elas: a ordenação e a unidade dos sistemas que, apesar de características distintas, operam em estreita relação de interdependência[38].

O caráter de ordenação pretende exprimir um estado de coisas que seja racionalmente apreensível; é dizer, que o sistema reflita e se funde na realidade, formando sua faceta “real” ou “objetiva”. Por sua vez, a unidade induz que o resultado desta ordenação não seja este conjunto inesgotável de elementos singulares e desconexos, remontando para tanto a princípios que fundamentem este sistema que pode ser chamado “lógico” ou “científico”[39].

Em outras palavras, compreenda-se que nesta estreita conexão, a ordenação buscada impõe como resultado esta expressão racional do estado de coisas e, por sua vez, a característica da unidade se impõe sobre este resultado, modificando-o para tornar o objeto composto de singularidades (normas) um todo interconectado de sentido: um sistema. Em Canaris, o aspecto de ordem toma o sentido de compatibilidade lógica entre todos os enunciados normativos, enquanto a unidade implica na existência de um ou mais nexos centrais de sentido.

De um lado, independente da posição jusfilosófica do intérprete, a função sistemática mostra-se como base de qualquer discurso científico em Direito, propiciando um mínimo de racionalidade dogmática[40], essencial na tomada de consciência metodológica na Ciência do Direito[41] fundada nestas duas características, como também esclarece Canaris:

> [...] também a metodologia jurídica parte, nos seus postulados, da existência fundamental da unidade do Direito. Ela fá-lo, por exemplo, com a regra da «interpretação sistemática» ou através da pesquisa de «princípios gerais de Direito», no campo da chamada analogia de Direito, colocando-se, com isso, em consonância com as doutrinas da hermenêutica geral; de facto, pertence a estas o chamado «cânon

[36] CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 10-11.
[37] Respectivamente, para eles, sistema como: i) “uma unidade totalmente coordenada” (Rudolf Stammler); ii) “um conjunto de conceitos jurídicos ordenado segundo pontos de vista unitários” (Julius Binder); iii) “a representação de um âmbito do saber numa estrutura significativa que se apresenta a si própria como ordenação unitária e concatenada” (August Hegler); iv) um “conjunto unitário ordenado” (Heinrich Stoll); e v) uma “ordenação de conhecimentos segundo um ponto de vista unitário” (Helmut Coing).
[38] CANARIS, op. cit., p. 12.
[39] Ibid., p. 12-13.
[40] BRITO, Edvaldo. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 63.
[41] Ibid., p. 61.

> da unidade» ou da «globalidade», segundo o qual o intérprete deve pressupor e entender o seu objecto como um todo em si significativo, de existência assegurada.[42]

De outra via, as características de ordem e unidade – portanto, o sistema – também remontam às mais fundamentais exigências ético-jurídicas, de justiça e segurança. Ao ponto de se radicarem na própria ideia de Direito, é através da adequação racional, expressão da ordem, e da unidade que o sistema se reconduz à expressão destas exigências: seja por procura garantir a ausência de contradições, seja porque atende à tendência generalizadora da justiça[43].

Na visão de Claus-Wilhelm Canaris, o papel do conceito de sistema é "[...] o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica"[44]. Esta percepção se complementa entre nós com Edvaldo Brito, para quem a ideia é fundamental sobretudo na localização dos princípios jurídicos e sua função[45].

Forma-se na obra do autor alemão a premissa conceitual para que a própria identificação de que depende da verificação positiva e indispensável de, ao menos, estas duas características para se estar ou não diante da figura "sistema" na Ciência do Direito[46].

Com isto, nem todas as formulações idealizadas até então encontrariam adequação ao conceito de sistema. O sistema lógico-formal defendido pela chamada Jurisprudência dos Conceitos, por exemplo, falha por impor a lógica formal como método de derivação normativa, excluindo os valores do seu âmbito e, assim, negado a adequação valorativa pela ordem e a unidade na Ciência do Direito[47].

Na sua visão, assim, a doutrina de Philipp Heck também terá falhado com a noção de "sistema externo", oponível à de "sistema interno". Isto porque, em verdade, o seu aludido sistema externo não teve como objetivo a unidade interior do Direito[48], mas o agrupamento do substrato jurídico do ordenamento positivo.

Em lugar disto, Canaris identifica as características conceituais relevantes de sistema e, na sua transposição para a realidade jurídica, aponta a necessária eminência do aspecto axiológico que permeia todo o seu repertório de elementos, sejam eles princípios ou regras.

---

[42] CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 15.
[43] Ibid., p. 18-22.
[44] Ibid., p. 23.
[45] BRITO, Edvaldo. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 62.
[46] CANARIS, op. cit., p. 25.
[47] Ibid., p. 29-31.
[48] Ibid., p. 26.

A inclusão do viés axiológico na construção do conceito de sistema é compartilhado por outros tantos autores na doutrina contemporânea. Exemplo claro disto é a posição de José Joaquim Gomes Canotilho, que estuda a Constituição como um conjunto de princípios de sentido, reciprocamente relacionados, interdependentes e complementares, apontando global e tendencialmente para a unidade axiológico-normativa do sistema constitucional[49].

Para Canotilho, o sistema interno constitucional se configura como um sistema jurídico (porque composto de normas), normativo (porque se utiliza da norma para estruturar valores e expectativas), de regras e princípios (por sua composição) e aberto (pela dialogicidade capaz de captar, através dos princípios, as mudanças da realidade concreta)[50].

À maneira formulada por Canaris, que toma a unidade e a ordenação como características mínimas do conceito de sistema na sua Jurisprudência dos Valores, o único verdadeiro sistema jurídico é um que represente uma *ordenação axiológica ou teleológica*[51].

A pergunta cuja resposta ainda falta vem a ser "uma ordenação de quê?". Quais são os elementos constitutivos do sistema jurídico nos quais se torna perceptível a unidade interna e a adequação da ordem jurídica?

A esta pergunta, responde o autor que, estando a sua visão associada à ordenação de *valores*, considerada a unidade como recondução da multitude de singularidades a alguns princípios constitutivos[52], então, aduz:

> [...] O sistema deixa-se, assim, definir como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais do Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica de ordem teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais.[53]

Apesar de esta ser uma definição que exprime fortes qualidades teóricas, é preciso que seja interpretada dentro do seu devido contexto.

Canaris não procura com tal definição reduzir o conteúdo do sistema jurídico aos princípios, negando a existência de outras espécies normativas, tais como regras, tampouco excluindo-as do bojo do sistema. Ao limitar o objeto aos "princípios gerais do Direito", exprime

---

[49] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 165; BRITO, Edvaldo. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 65.
[50] CANOTILHO, op. cit., p. 165.
[51] CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 66-67. Note-se que o sentido de ordenação teleológica para o autor não corresponde à de mera conexão entre meios e fins, mas, no sentido de pretensão de realização de escopos e valores.
[52] Ibid., p. 76.
[53] Ibid., p. 77-78.

a estrutura-base do sistema, isto é, aquele ponto máximo ao qual todos os demais elementos do sistema se reconduzem na realização da necessária unidade.

Assim, o sistema jurídico não exclui as regras e os princípios menos gerais. Em lugar disto, emprestando a nomenclatura empregada por Niklas Luhmann[54], estas espécies normativas se reservam ao aspecto de *repertório* do sistema, ao passo em que os princípios mais gerais conformam a sua *estrutura*[55], o sustentáculo axiológico que garante a unidade e a ordenação e que lhe dá, por isto, o caráter de sistema. Embora se tenha claro que a concepção luhmanniana de sistema é distinta, não vemos incompatibilidade neste aspecto.

Por sua vez, este sustentáculo não se verifica num só sentido. Mesmo ao considerar a formação de subsistemas, o ordenamento jurídico como um todo é uno e indivisível, de modo que a pretensão de unidade e ordenação também prescinde da interdependência entre a parte e o todo - em relação sintática vertical de subordinação entre normas. Consorciado a isto, o ordenamento se conecta também em relações horizontais, num enredado de sentido que reconduz à unidade e ordenação entre normas componentes de um dado sistema, total ou parcial

Por isto, mesmo quando se fale em (sub)sistema constitucional tributário, a compreensão sistêmica depende tanto da observância das relações coordenadas entre normas típicas deste conjunto – tais como entre a tipicidade tributária e, por exemplo, a capacidade contributiva – quanto da relação entre estas normas e aquelas fundantes de todo o ordenamento – como entre a mesma tipicidade e a segurança jurídica.

2.3 ELEMENTOS DOS SISTEMAS JURÍDICOS

É a Constituição que inaugura o sistema jurídico em uma dada circunstância de espaço e tempo. Ela representa o início e o fim último das normas válidas e aplicáveis. Dispõe sobre a estrutura do sistema e, com isto, delimita as possibilidades de seu repertório.

---

[54] LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. Petrópolis: Editora Vozes, 2009, p. 116; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 174

[55] Especificamente nos sistemas jurídicos, embora oportuna a classificação promovida por Luhmann, nos parece que ela se perde para nós somente quando sua adoção se dê de forma puramente estática. Se consideramos que o conteúdo de sentido dos princípios gerais do Direito se exprime nas normas de menor abstração, num viés de concretização que inicia um ciclo de retroalimentação recíproca de sentido entre um e outro, então a norma de estrutura também pode vir a ser considerada *repertório* do sistema. Nessa perspectiva, o princípio geral do Direito está sendo aplicado e reformulado tantas vezes quantas seja aplicada e reinterpretada a regra que o concretiza.

A Constituição é mais do que o ápice do sistema, no sentido que atribuiu Adolf Merkel sobre o ordenamento jurídico visto sob a ótica kelseniana[56]. Embora do ponto de vista formal e dinâmico seja possível representar o sistema através do corte bidimensional de um triângulo, com a Constituição ao topo, sob a perspectiva material, a representação exige ajustes.

A Carta Magna não é só o alicerce formal a partir de onde se origina a competência para a enunciação de normas e a sua inclusão no sistema. Ela também traz em seu bojo as diretivas para a formação da substância das normas jurídicas submetidas ao sistema. Isto é, se a Constituição vigente estabelece como premissa geral que as normas garantam tratamento isonômico, então, não é porque o ato infralegal é só indireta e formalmente fundado na Constituição que ele poderá ignorar este conteúdo material e estabelecer uma condição desigual.

O corte bidimensional da pirâmide que a doutrina costumeira e didaticamente utiliza para representar o sistema é fonte de perplexidades. Os blocos hierarquizados e estanques, decrescentes em importância, da Constiutição ao atos infralegais, trazem a impressão equivocada de que estes planos estão segregados uns dos outros. Em verdade, mesmo no conteúdo de sentido do ato infralegal há, subjacente, a aplicação de todas as normas concretizadoras da valoração que orienta o sistema.

Assim, em lugar de visualizar a tão difundida pirâmide normativa sob esta ótica de blocos estanques e apoiados, com a Constituição ao topo, o que se deve imaginar é uma face plana (Constituição), que se realiza plenamente enquanto sistema, e que se projeta tridimensionalmente como uma sombra – ou uma luz – sobre a área de todos os blocos de normas inferiores.

Não há entre as normas constitucionais e as demais somente uma relação hierárquica de superioridade. Há, tanto mais do que uma hierarquia formal, uma relação de fundamento-condição da estruturação de normas. A norma não pertence ao sistema só porque uma superior lhe autoriza a criação, de certo modo e forma. Ela pertence ao sistema também porque exprime, com mais especificidade, os valores normatizados que orientam a sua criação.

E, nesta linha, o sistema jurídico que se inaugura e condiciona a partir da Constituição perfaz, ali, um sistema normativo, no sentido de que todo os seus elementos são normas. Superada há tempos a velha discussão sobre a natureza dos princípios no Direito, estes se

[56] MACHADO NETO, Antônio Luís. Teoria geral do direito. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1966, p. 76.

reúnem, ao lado das regras, como espécies do gênero único "norma"[57] e elementos básicos do sistema jurídico[58]:

> […] Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deônticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas.[59]

Para o que se pretende o presente trabalho, a compreensão de cada uma destas espécies merece uma análise mais detida do que a simples menção.

2.3.1 Normas-regra e normas-princípio

O presente trabalho não é sobre a distinção entre as espécies normativas. Ainda assim, mais à frente se tornará notório que o curso da investigação científica dependerá muito da premissa que se tome pela definição de em que consiste a diferença entre regras e princípios.

Na Ciência do Direito, foram inúmeras as tentativas de discernir as espécies normativas. Quase que a cada tentativa, seríamos capazes de corresponder o emprego de um critério diferente para definir a estrutura das normas-regra, em comparação com aquelas de caráter principiológico.

Dentre todos, um dos mais utilizados foi o critério da generalidade, segundo o qual os princípios seriam normas de alto grau de abstração, ao passo em que as regras teriam baixo grau desta abstração.

Outras vertentes diferenciam, por exemplo, a partir do critério da determinabilidade dos casos de aplicação ao caso concreto, segundo o qual as regras admitiriam aplicação direta, enquanto os princípios prescindiriam ainda de mediações concretizadoras para a redução da sua vagueza e indeterminação[60].

Diferenciou-se também com base na forma de seu surgimento. Segundo este critério, os princípios são entendidos como fundamentos das regras, desempenhando uma função normogenética, como normas-base das regras. Por outro lado, as regras seriam periféricas e

---

[57] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 87.
[58] BRITO, Edvaldo. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 65; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 168.
[59] ALEXY, op. cit., p. 87.
[60] CANOTILHO, op. cit., p. 166.

desdobramentos dos princípios[61]. A diferença se resumiria à dicotomia entre normas "criadas" – os princípios – e as normas "desenvolvidas" – as regras[62].

Distinções foram feitas, ainda, a partir: i) do caráter explícito (princípios) ou implícito (regras) do conteúdo axiológico insculpido na norma[63]; ii) da sua referibilidade à ideia de direito[64]; iii) dos graus de importância para a ordem jurídica; iv) do caráter argumentativo (princípio regulador de condutas)[65].

A questão não é simples. Dentre tantos critérios empregados, o grande problema para a diferenciação entre normas-regra e normas-princípio é que, em alguma medida, todos eles estão corretos. Apesar de esta característica não os tornar adequados para proceder à diferenciação, de fato todos estes critérios apontam para elementos presentes em uma espécie e não em outra.

E, com base nestes critérios, evidenciam-se três grupos de possíveis vertentes teóricas para a diferenciação entre as espécies normativas.

A primeira vertente diria ser impossível a diferenciação entre regras e principios, dada a diversidade de enunciados no sistema e a possibilidade legítima de combinação entre critérios sobre a mesma prescrição, ora revelando caráter de uma espécie, ora da outra[66].

Assim, por exemplo, nada impediria que uma norma criada no sistema fosse, simultaneamente, muito geral, com notório conteúdo axiológico, íntima relação com a ideia de direito, de alta relevância para o sistema etc. É dizer, nada impediria que a análise reunida de todos estes critérios sobre um só objeto resultasse, por exemplo, em formas híbridas que, se vistas isoladamente sob um ou outro aspecto, se apresentariam ora como princípio, ora como regra.

Desta forma, todo o esforço classificatório destas normas se esvaziaria numa grande faixa cinzenta com gradações de uma e de outra espécie, tornando-se mais ou menos próxima de uma delas, jamais se fechando em definitivo para a outra.

A segunda tese – adotada sobretudo pelos defensores do critério da generalidade – permitiria concluir que não há nenhuma diferença ontológica entre regras e princípios. A única

---

[61] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 167.
[62] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 88.
[63] CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 83.
[64] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 674.
[65] ALEXY, op. cit., p. 88-89.
[66] Ibid., p. 89.

distinção se daria apenas quanto ao grau de abstração de cada um, sendo os princípios as normas de maior e as regras as detentoras do menor grau dessa abstração semântica.

Por fim, a última tese possível é que permitiria enxergar nas espécies normativas não apenas uma diferença gradual, mas, uma diferença qualitativa. Esta é a tese adotada explicitamente por Robert Alexy[67].

Tomando por base as convicções deste autor acerca das espécies normativas – decorrentes do aperfeiçoamento das ideias já desenvolvidas por Ronald Dworkin -, nos filiamos à terceira tese, que reconhece a dualidade de espécies com base na sua natureza, e não apenas em função de graus de abstração ou concretude.

Nenhum daqueles critérios já mencionados permite uma definição suficientemente clara para a caracterização das espécies normativas. Em lugar disto, tenha-se que:

> O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização,* que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.[68]

Observe-se que a discriminação estabelecida não admite, para fins de definição dos princípios, o grau de abstração ou generalidade manifestados no enunciado prescritivo. Os graus variados de que fala Alexy dizem respeito ao nível de satisfação da prescrição normativa. Assim, enquanto a primeira hipótese estaria presa à análise do plano da linguagem escolhida pelo legislador[69], a conclusão do autor em verdade leva a diferenciação ao último plano da interpretação, o das possibilidades de realização do deôntico[70].

Se a norma identificada for um princípio, então, enquanto mandamento de otimização, ela exigirá que os seus preceitos sejam atendidos na maior medida possível dentro das circunstâncias do caso concreto[71]. Isto significa dizer que, considerada uma circunstância de

---

[67] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 90.
[68] Ibid., loc. cit.
[69] Neste sentido, reporta-se aos primeiros planos do processo linguístico de construção da mensagem normativa, no sentido que trata Paulo de Barros Carvalho como "S_1" – plano da expressão literal – e "S_2" – plano do conteúdo semântico das expressões daquele primeiro plano. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 112-116.
[70] ALEXY, op. cit., p. 123.
[71] Ibid., p. 103-104.

fato, o resultado da aplicação normativa não corresponderá, necessariamente, ao grau máximo daquele preceito.

Alexy também já apresenta aqui a ideia de que, no âmbito dos princípios, a medida de sua satisfação depende das possibilidades jurídicas de sua aplicação. Esta possibilidade jurídica, por conseguinte, depende do resultados das colisões entre o princípio investigado e as normas-princípio que lhe sejam confrontantes para o caso concreto[72].

Por sua vez, as normas-regra se destacam dos princípios por não se manifestarem com este viés de relatividade:

> [...] as *regras* são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. […][73]

Diz-se com isto que as regras não têm gradação para a sua realização. A sua aplicação se dá de maneira absoluta, pelo modo "tudo ou nada". Em caso de satisfação de certos pressupostos normativos (hipótese ou antecedente), as regras ordenam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, aplicados ordinariamente pela subsunção[74].

Assim, em oposição à situação dos princípios, ante a presença das circunstâncias descritas no antecedente da norma-regra, só existirá dois graus de satisfação do seu respectivo consequente, diametralmente opostos: ou o comando terá sido totalmente satisfeito ou não terá sido em nada satisfeito.

Por outro lado, o caso das regras é totalmente diferente. Elas determinam com precisão a extensão do seu conteúdo, do âmbito de sua aplicação[75] e implicam na igualmente precisa obediência aos seus comandos. Quando em conflito, duas regras em sentidos opostos levarão sempre à prevalência de uma delas, ora pela introdução de uma cláusula de exceção na outra, ora pela sua invalidação[76].

Para fazer uso das expressões empregadas pelo próprio Robert Alexy, enquanto os princípios se caracterizam como *mandamentos de otimização*, de realização do deôntico em

---

[72] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 90.
[73] Ibid., p. 91.
[74] ALEXY, Robert. Conceito e validade do direito. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 85.
[75] Id., Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 104.
[76] Ibid., p. 92.

diversos graus, as normas-regra se impõem como *mandamentos definitivos*[77], dual e totalmente realizáveis ou não.

A distinção entre as espécies normativas torna-se ainda mais clara para o autor em face da discrepância de efeitos e resultados da colisão entre princípios, em comparação com aqueles que se fazem presentes após a colisão entre regras[78].

Isto porque um conflito entre regras tende à solução de duas diferentes formas. Ou uma das regras tem introduzida nela uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou uma das regras será necessariamente declarada inválida[79]. Ou o aplicador está diante de uma antinomia aparente a ser dissolvida pela interpretação, ou as normas conflitantes são inconciliáveis e uma delas não poderá subsistir com a ajuda dos meios de solução de antinomias: hierarquia (*lex superior*), especialidade (*lex specialis*) e temporalidade (*lex posterior*).

Por outro lado, a solução da colisão entre princípios termina pela postulação da precedência de um sobre o outro, e não pela exclusão deste. Em caso de colisão com outros igualmente aplicáveis às circunstâncias do caso e cujo comando vá em sentido oposto, o princípio analisado poderá ceder ao outro para se realizar apenas parcialmente no caso concreto[80].

Isto não significa que haja a necessidade de declará-lo inválido ou excepcionado pela aplicação daquele prevalente. Ambos os princípios prosseguem sendo válidos no sistema e aplicáveis simultaneamente ao caso concreto, só que de maneira parcial e em graus diferentes. A precedência ocorrerá no caso concreto em razão de condições fáticas e jurídicas determinantes que, caso fossem alteradas, poderiam inclusive ensejar a resolução de forma totalmente oposta.

Já o encontro desta precedência depende da atribuição de pesos diferentes aos princípios, o que não se dá de maneira estanque. Em cada caso, este peso é alterado e a relação principiológica é revista para a resolução do conflito[81].

---

[77] Esta expressão não foi expressamente utilizada por Robert Alexy em momento algum do seu "Teoria dos direitos fundamentais", mas, veio a sumarizar suas ideias sobre as normas-regra na obra intitulada "Conceito e validade do direito" (ALEXY, Robert. Conceito e validade do direito. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 85).
[78] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 91.
[79] Ibid., p. 92.
[80] Ibid., p. 93.
[81] Ibid., p. 94.

Isto não se admite em nada para as normas-regra. Enquanto as regras já se encontram prontas e acabadas para a aplicação ao caso concreto, como um mandamento definitivo, os princípios apresentam-se apenas *prima facie* e a partir da colisão que se estabelecerão as regras de prevalência para a aplicação. Conquanto os conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade[82], as colisões entre princípios se dão na dimensão do peso[83].

Esclareça-se também o que viria a ser um erro de leitura da teoria das espécies normativas aqui adotada. A formulação de Alexy não exclui o caráter de maior abstração das normas principiológicas em relação às regras. A menor abstração das regras é uma decorrência natural da determinação do seu âmbito de aplicação e o cerne da teoria alexyana é que este grau de generalidade não é o critério discrímen apto à diferenciação.

Compartilhando em grande parte destas impressões, Virgílio Afonso da Silva esclarece que, em matéria de princípios, não se fala em realização sempre total do que a norma respectiva exige. Pelo contrário, como mandamentos *prima facie*, os princípios percorrem um longo caminho até que se concretizem por meio de uma imposição definitiva para o influenciar na resolução do caso concreto[84].

Esta proposta não ficou livre de críticas e Humberto Ávila encampou o argumento de que, por vezes, a solução para o conflito de regras dependerá da atribuição de peso maior a uma delas e, por vezes, a solução do conflito é obtida no plano concreto da aplicação pelo sopesamento de razões e finalidades[85].

No intuito de ilustrar a crítica, exemplifica com as duas normas do Código de Ética Médica segundo as quais o médico deve dizer ao paciente toda a verdade e, ao mesmo tempo, deve utilizar todos os meios disponíveis para curá-lo. Põe, a seguir, a conflito havido quando não revelar a condição de saúde ao paciente é instrumento mantenedor das suas condições emocionais e de cura[86].

Apesar da extensa e relevante produção acadêmica de Humberto Ávila, usada como substrato neste trabalho não uma, mas, diversas vezes, não é possível concordar com sua posição neste ponto.

---

[82] SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49.
[83] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 94.
[84] SILVA, op. cit., p. 45-46.
[85] ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 52-53.
[86] Ibid., p. 53.

Sem sombra de dúvidas, o caso concreto usado como exemplo não é representativo de um problema de validade que imponha a exclusão de uma das normas no sistema. Ainda assim, isto não significa dizer que a solução do conflito se dá no plano da aplicação, tampouco exclui a possibilidade de criação de uma cláusula de exceção e, menos ainda, admite aí uma ponderação de valores/razões no conflito de regras.

Afirma Humberto Ávila que:

> [...] O importante é que o processo mediante o qual as *exceções* são constituídas também é um processo de valoração de razões: em função da existência de uma razão contrária que supera axiologicamente a razão que fundamenta a própria regra, decide-se criar uma exceção. Trata-se do mesmo processo de valoração de argumentos e contra-argumentos – isto é, de ponderação.[87]

O conflito de regras não depende de ponderação de razões e o exemplo trazido pelo autor termina por traí-lo. A configuração da cláusula de exceção não parte da valoração do intérprete sobre a teleologia que fundamenta cada norma, mas, se pauta na única conclusão possível e conciliável pela regra do "tudo ou nada".

Tido pelo caso concreto que informar o paciente é a própria negativa de que o médico fez uso de *todos* os instrumentos para a sua cura, e que ambas as normas vigem sob o mesmo grau de hierarquia, especialidade e temporalidade, a única saída conciliável seria abrir uma exceção na regra que impõe o dever de dizer a verdade. O resultado do conflito é a abertura da cláusula de exceção e a grande questão suscitada por Ávila está em saber qual das normas deverá ser excepcionada. Estaria aí, na sua doutrina, o objeto da ponderação.

Apesar de, a princípio, a formulação parecer sedutora, não nos afigura ser correta e seguimos a crítica formulada por Virgílio Afonso da Silva quando expõe na questão o equívoco desde a premissa[88].

Nitidamente, Humberto Ávila parte do pressuposto de que estas duas normas são *regras* a partir de nada além da sua formulação textual, traindo sua própria acepção de que "[...] o modo de aplicação não está determinado pelo texto objeto de interpretação [...]"[89].

Decerto que não pode ser o texto que passe a determinar o modo de aplicação. Quanto a isto não se tenha dúvida. Para tanto basta que se recorra à fundamental distinção entre "enunciado", enquanto disposição textual posta num dada fonte de Direito e "norma" como

---

[87] ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 55.
[88] SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 60-62.
[89] ÁVILA, op. cit., p. 44.

resultado interpretativo, conteúdo de sentido abstrato[90]. O texto – as marcas de tinta no papel - nada mais é do que o suporte físico[91], o "*alpha*" – mas não o "*ômega*" – do processo interpretativo de construção de sentido que culmina com a norma.

Ainda assim, Ávila parece deixar esta concepção momentaneamente de lado para fixar a premissa da natureza normativa a partir do simples texto e de como ele está formulado, e não a partir da norma que se extrai da interpretação.

Na linha teórica de Robert Alexy, é a partir do modo como se comporta a norma que se torna possível distinguir princípio de regra, não o contrário. Ao partir da mera descrição textual para, primeiro, concluir que são regras aquelas normas do Código de Ética Médico e só depois analisar o conflito normativo, Ávila critica a posição de Alexy através de uma inversão ilógica que simplesmente não tem pertinência.

O exemplo empregado o trai por não perfazer o caso de abertura de uma cláusula de exceção, mas, de uma colisão entre princípios.

Se a colisão entre as normas do Código de Ética Médica mostra que aquelas posições apriorísticas não são definitivas e cedem uma à outra em certas condições de fato, o que se conclui é que se está diante de mandamentos de otimização; de princípios, e não de regras[92].

As críticas à proposta de Robert Alexy não se fundam também do ponto de vista metodológico. O rechaçar de uma teoria depende da demonstração de que ela apresenta incongruências internas insustentáveis. Em lugar disto, o que o crítico propõe é uma inversão da lógica interna da teoria criticada para tentar demonstrar sua insuficiência: parte da consequência (natureza da norma) para desfazer a premissa (comportamento em colisão).

Daí porque, em especial, é justificável a rejeição das críticas de Humberto Ávila a partir das suas ideias de "sopesamento entre regras". Em cada exemplo trazido na sua obra, em verdade, ou o autor estará a tratar ora de colisões entre princípios, ora de situações em que a abertura de uma cláusula de exceção não depende de sopesamento, mas, das regras de resolução de antinomias[93] [94].

---

[90] GUASTINI, Riccardo. Trattato di diritto civile e commerciale. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998, p. 16.
[91] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 190.
[92] SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 61.
[93] Ibid., p. 62.
[94] Fala-se neste caso entre o aparente conflito apresentado pelo autor entre o art. 1º da Lei nº 9.494/1997, que veda a concessão de liminares que esgotem no todo ou em parte o objeto de uma demanda contra o Poder Público e o art. 1º da Lei nº 9.908/1993 do Estado do Rio Grande do Sul que obriga o juiz a determinar, mesmo por liminar, a

De todo modo, o critério do modo de reação ante os conflitos perdura. Enquanto a convivência entre princípios é conflitual e permite a coexistência em caso de colisão, realizada em maior ou menor grau, a convivência entre regras é antinômica, tendente à exclusão ainda que parcial[95].

Assim, para os fins a que se presta este trabalho, prevalecerá a concepção de diferenciação entre espécies normativas segundo a qual os princípios se impõem como mandamentos de otimização, comandos *prima facie* que podem se realizar em diferentes graus, a depender das possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto. As regras representam, por sua vez, mandamentos definitivos que, em conflito, sempre resultam na invalidação ou na abertura de uma cláusula de exceção.

2.4 OS SISTEMAS JURÍDICOS E SUA CONSTRUÇÃO NO (PARA O) DIREITO POSITIVO

A ideia de sistema jurídico é a base e o pressuposto para a construção e o desenvolvimento do próprio Direito. A Ciência do Direito parte desta noção para racionalizar a atividade de *dizer o Direito* segundo um esforço hermenêutico, interpretativo e integrativo sob a égide dos mais diversos métodos, a fim de que o ato de aplicação faça refletir o juízo hipotético-condicional no mundo concreto[96].

Rejeitadas aquelas velhas pretensões de absoluta completude do sistema, rançosas do cientificismo que encontrou guarida no positivismo jurídico, o único sistema que ainda encontra espaço na Ciência do Direito é um sistema *aberto* e *móvel*[97].

Se diz *aberto* e *móvel* porque a superação dos dogmas da sua perfeição e estrita completude, ao implicar no reconhecimento das próprias limitações do sistema, só pode admitir que o objeto jurídico sofra as influências dos planos objetivo, subjetivo e intersubjetivo na sua

---

concessão de remédios a quem deles necessitar para viver. A situação é mesmo de conflito entre regras que se resolve, contudo, pela abertura de exceção em razão da especialidade da norma que trata de medicamentos. (ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 53; SILVA, op. cit., loc. cit.)

[95] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 168.

[96] ISERHARD, Antônio Maria. A idéia de sistema jurídico e o novo Código Civil: contribuição ao desafio hermenêutico da aplicação do Direito. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, n. 23, p. 37-46, 2003, p. 37.

[97] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 241.

construção. Então, o sistema jurídico se mostra sempre passível de reformulação pelo constante solucionar dos problemas jurídicos que, vez após vez, se reapresentam nas mutáveis circunstâncias delineadas no mundo vital[98].

O sistema nunca está completo e é continuamente posto em questão[99], permitindo reconhecê-lo de vez como objeto cultural por reproduzir a marca incontestável dos seus criadores: a imperfeição humana.

Ainda assim, ao se propor como técnica final de resolução de todos os conflitos intersubjetivos, o Direito como sistema jurídico exige uma consistência que lhe permita responder aos problemas que lhe são apresentados. Por isto, ainda que virtualmente, para que a abstração normativa regule todas estas condutas concretas, o sistema reclama alguma pretensão de completude.

Esta completude não se dá, contudo, pela predefinição de cada possível conduta, individualmente considerada, deontizada pela permissão, proibição ou obrigação.

No sentido de unidade e ordenação axiológica que o sistema jurídico toma, esta tarefa se cumpre através de diretivas *a priori* para as condutas intersubjetivas, dos mandamentos de otimização sujeitos ao raciocínio do aplicador para a concretização, caso a caso.

Isto é, o sistema jurídico *interno* – único que se faz relevante para o presente trabalho – não se bastará em regras. A completude de um modelo constituído exclusivamente por normas-regra exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e impossível, que objetivaria a absoluta segurança, mas, impediria o seu desenvolvimento, com limitada racionalidade prática[100]. O sistema exclusivo de regras é uma alternativa atraente, mas se torna fechado, engessado e inoperável.

Por outro lado, ao apontar a abstração normativa para um sentido em lugar de uma consequência, os princípios resultam da deontização de valores que preenchem no sistema o eventual vazio e permitem a plenitude das arestas que deixariam as normas-regra.

Nos dizeres de Canotilho, os princípios operam uma função genética e uma junção sistêmica e detêm "[...] uma idoneidade irradiante que lhes permite 'ligar' ou cimentar

---

[98] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 138.
[99] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 241.
[100] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 168-169.

objectivamente todo o sistema [...]”[101]. A sua presença no sistema condiciona a interpretação e torna o sistema aberto, fazendo-o sensível à interpretação de legitimação das aspirações sociais[102].

Ensina ainda Edvaldo Brito que a função dos princípios é a de justificar as decisões de valor que subjazem às normas, as subordinando e unificando, excluindo as contradições de valorações; é a função de contribuir para a interpretação e para o desenvolvimento do Direito imanente e transcendente à lei[103] [104].

Assim, o sistema imprescinde da presença também dos princípios e impõe um modelo misto[105], binário, que combine a definição das regras com a pauta valorativa aberta das normas-princípio, carentes de concretização e plenamente apreensível no exercício desta[106].

Em sua vastidão e pela pretensão de melhor regular as tão diversas condutas humanas em cada campo da vida, o sistema jurídico interno de que tratamos tem ao menos duas facetas.

De um lado, pode ser visto sob o viés da Constituição[107], enquanto fundamento positivado último de todas as normas do plano do dever-ser. Nesta perspectiva, o sistema é *total*, unificado e ordenado sob a referência do mesmo feixe de normas-base, a que Canotilho chama de princípios estruturantes e de princípios constitucionais gerais[108].

Mas, o sistema interno também pode ser enxergado sob o viés de suas partes. Embora indissociáveis do todo, certos segmentos deste sistema jurídico são capazes de demonstrar tamanha particularidade que a sua regulação depende de ponderações de valores próprias, que se aglutinam num feixe destacável[109] de princípios jurídicos e normas-regra.

Assim, o sistema interno também apresenta inúmeros *sistemas parciais* ou *subsistemas* inaugurados, ordenados e unificados por princípios constitucionais especiais[110], subprincípios

---

[101] Ibid., p. 169.
[102] BRITO, Edvaldo. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 66.
[103] Ibid., p. 62.
[104] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 621.
[105] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 135.
[106] LARENZ, op. cit., p. 235.
[107] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 168.
[108] Ibid., p. 182.
[109] Leia-se “destacável” com viés de pretensa autonomia. Não se fala de forma alguma em um destaque no sentido de cisão, de independência em relação ao todo.
[110] BRITO, op. cit., p. 66; CANOTILHO, op. cit., p. 182.

revelados e destacados pela interpretação constitucional, que densificam os princípios gerais e estruturantes, estatuindo as diretivas para toda aquela ordem parcial:

> Estes princípios ganham concretização através de outros princípios (ou subprincípios) que «densificam» os princípios estruturantes iluminando o seu sentido jurídico-constitucional e político-constitucional, formando, ao mesmo tempo, com eles, um sistema interno (a uma «união perfeita» alude LARENZ). Assim, por exemplo, o princípio do Estado de Direito é «densificado» através de uma série de subprincípios: o princípio da constitucionalidade (cfr. art. 3.73), o princípio de legalidade da administração (cfr., por ex., art. 115.76 e 7), o princípio da vinculação do legislador aos direitos fundamentais (cfr. art. 18.°), o princípio da independência dos Tribunais (art. 207.°). Estes princípios gerais fundamentais podem, por sua vez, densificar--se ou concretizar-se ainda mais através de outros princípios constitucionais especiais. [...][111]

E, ainda, sobre princípios e a relação sistema total/subsistemas, afirma Claus-Wilhelm Canaris:

> [...] Para o conjunto da nossa ordem jurídica, não se poderiam considerar todos os princípios como «portadores de unidade» e, com isso, como sistematizadores; e no que, quanto a essa função, respeita ao Direito privado: neste, nem todos os princípios são, por seu turno, relevantes para o sistema, como o serão, por exemplo, para o Direito das Obrigações, os Direitos Reais, o Direito das Sucessões, etc.; dentro desses âmbitos, formam-se subsistemas mais pequenos, com princípios «gerais» autónomos [...] Em qualquer caso, uma parte dos princípios constituintes do sistema mais pequeno penetra, como «geral», no mais largo e, inversamente, o sistema mais pequeno só em parte se deixa, normalmente, retirar dos princípios do mais largo. Assim, modifica-se a «generalidade» dum princípio com a perspectiva do ponto de vista; finalmente, é sempre decisiva a questão de quais os princípios jurídicos que se devem considerar constitutivos para a unidade interior do âmbito parcial em causa, de tal modo que a ordem dele seria modificada, no seu conteúdo essencial, através de uma alteração num desses princípios. [...][112]

Em especial, a partir do que descreve este autor alemão, percebemos que a consideração dos sistemas jurídicos e dos princípios que lhes podem ser referência básica é uma questão de perspectiva. Certos princípios poderão se considerar ou não fundantes desde que constituam os pilares da unidade e ordenação do conjunto normativo – total ou parcial – sob análise. Deste modo, enquanto para um subsistema um certo feixe de princípios possa ser fundante, ele mesmo se considere coadjuvante em relação ao sistema total.

Compreender esta concepção é da maior relevância para a atividade do aplicador do Direito porque, se de um lado a interpretação construtiva da norma dependerá das regras e princípios relacionados, de outro, saber quais são estes princípios aplicáveis à conduta humana do caso concreto depende de perceber o sistema parcial em sua plena relação com o sistema total.

---

[111] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 181.
[112] CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 79-80.

E, se os princípios representam aquele feixe normativo ao qual remontam todas as normas do sistema, então, mesmo quando o resultado da interpretação seja uma norma-regra, a sua composição de sentido dependerá dos princípios que lhe subjazem e que, se se tratarem de princípios unificadores de um subsistema, dependerão da compreensão daqueles fundantes do sistema total.

Tudo isto nos revela que a ideia de sistematização que se mostra tão cara à Ciência do Direito tem reflexos diretos na interpretação e aplicação normativas. Essencial para estas atividades é a construção do sistema e dos subsistemas que, embora indissociáveis entre si, compõem, cada um, uma unidade ordenada segundo o binômio "estrutura" (princípios) e "repertório" (princípios e regras).

No plano do dever-ser, a formação destes (sub)sistemas nem sempre se dá exclusivamente no âmbito constitucional. Embora se admita que, pelo fato de a Constituição ser o fundamento último do sistema total, todos os subsistemas remontam em algum grau às suas disposições, nada impede que a estrutura/repertório de um subsistema se forme exclusivamente no âmbito legal.

Por sua vez, também é possível que um dado subsistema seja totalmente formado no âmbito constitucional – por exemplo, quando aspectos formais impeçam o trato de uma matéria por normas de hierarquia inferior – ou que a Constituição se incumba de traçar apenas as disposições de maior relevância do subsistema, incluindo aí os subprincípios constitucionais que lhe são fundantes.

Uma questão de interesse é a percepção de que, de rigor, em sua origem, o Direito não *é* um sistema; ele *é formado como* um sistema.

Embora seja recomendável que assim o faça, ao enunciar textos normativos, o legislador não necessariamente visa construir um sistema uno e ordenado. Não são raras as ocasiões em que as autoridades emitem enunciados que são/parecem contraditórios entre si, no todo ou em parte. Quando esta circunstância se verifica em momentos temporais distintos, poderá se fazer presente o fenômeno da revogação. Todavia, quando a aparente contradição é simultânea, promulgada num mesmo diploma normativo, sozinho, sem a atividade interpretativa, o texto não é capaz de fornecer a necessária coerência.

O que se deseja expor com o exemplo é que a percepção de "sistema jurídico" não é algo automático, questão jurídico-positiva imbuída ao legislador. Em casos tais como os narrados acima, incumbirá ao intérprete – seja no exercício descritivo da Ciência do Direito,

seja no exercício impositivo da aplicação – prover a coerência exigida e, assim, compor o sistema. Mesmo quando a contradição se dê em momentos temporais distintos, não é do texto puro que se extrai o raciocínio da revogação, mas da atividade intelectual do intérprete.

O Direito só se põe como sistema a partir de um raciocínio que se retroalimenta: tomando a premissa de que o Direito deve ser coerente, uno e ordenado, o intérprete se debruça sobre o suporte físico das normas para extraí-las de forma que permaneçam coerentes nas suas relações de coordenação e subordinação com as demais, formando o todo.

Este raciocínio circular nos permite concluir que a ideia de sistema no Direito orienta o intérprete/aplicador a produzi-lo com este mesmo objetivo. A Ciência do Direito formula um sistema jurídico por meio de uma abstração de segundo grau, que engloba e permeia a abstração formadora das normas jurídicas individualmente consideradas para, nestas relações de subordinação/coordenação, construir os sistemas jurídicos parciais – e.g. o constitucional tributário - em congruência com o sistema total, permitindo a compreensão plena sobre uma única norma, como a de tipicidade tributária.

2.5 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dentre os variados subsistemas inaugurados no bojo da Constituição Federal de 1988, o sistema constitucional tributário exsurge como o de nosso eminente interesse.

Em todas as Constituições brasileiras houve normas tributárias. Ainda assim, isto não significa dizer que em toda a história do Estado brasileiro, tivemos um sistema constitucional tributário, assim considerado por sua unidade e ordenação. Naturalmente, todas as normas constitucionais pertencem a um sistema (total), mas, isto não significa dizer que todas elas estarão de forma coesa atreladas a subsistemas.

Assim, é possível dizer que, no direito tributário brasileiro, tivemos ao menos dois momentos: i) a fase de normatividade anterior à existência de um sistema; e ii) a fase sistemática[113].

O verdadeiro marco de surgimento do sistema tributário nacional – e, de antemão, um sistema que nasceu já com o ocupar da hierarquia constitucional – foi a reforma tributária

[113] BRITO, Edvaldo. Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016b, p. 175.

realizada sobre a Constituição Federal de 1946 através da Emenda Constitucional nº 18, de 05 de fevereiro de 1965. Toda a normatividade constitucional tributária anterior a este ponto se dispunha como um emaranhado de normas esparsas sobre a matéria. Somente com o advento do ato reformador é que o macrossistema constitucional passou a albergar, também, um subsistema tributário.

Havia um estado de insatisfação generalizada em relação à tributação, em três grandes frentes. Em primeiro lugar, a dificultosa tarefa de prover fontes tributárias para as três unidades federativas, de maneira eficiente e sem abusos. O segundo ponto deriva em parte do primeiro, como exigência de nacionalizar a tributação, e o terceiro é o uso da lei complementar como forma de fixar as principais diretivas dos tipos tributários e garantir a operacionalidade deste sistema[114].

Assim, motivada especial e politicamente pela caótica situação financeira dos Estados federados, cujo desenvolvimento encontrava barreiras na baixa produtividade da tributação, a reforma de 1965 pretendeu adequar a tributação às bases econômicas do País. Concebeu-se um sistema nacional que manteve a arrecadação ainda muito centralizada na União, a ser compensado pela velha fórmula de participação dos demais entes nesta receita pública[115].

Tratou-se naquele momento histórico de um processo de reforma tributária geral que teve início efetivo com a Lei nº 4.357/64 – alterando substancialmente a legislação do imposto de renda e incluindo outras normas -, passou pela Emenda Constitucional nº 18/1965 – responsável pela sistematização no âmbito constitucional – e que culminou no plano legal com a promulgação do Código Tributário Nacional, pela Lei nº 5.172/1966 e sua entrada em vigor em 1967[116].

Esta pretensão de dar à tributação os moldes necessários a uma política desenvolvimentista e a uma renovada economia nacional não são objeto de mera elocubração doutrinária. Pelo contrário, são parte da história legislativa que manteve seus registros através dos autores do Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social 1963-1965, publicado em dezembro de 1962:

---

[114] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 80-81

[115] BRITO, Edvaldo. Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016b, p. 175-176.

[116] MAFFEZOLI, Lineu Carlos. Impactos da reforma tributaria de 1955-1967 sobre as finanças publicas municipais: um estudo de casos. 1979. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Instituto de Filosofia e Ciencias Humanas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, p. 16.

> Duas razões principais conduzem à convicção da necessidade urgente de completa e profunda revisão do sistema tributário brasileiro.
>
> A primeira delas é o próprio fato de que o sistema atual está obsoleto, pois foi concebido para um país de economia semi-colonial. As revisões parciais levadas a efeito contribuíram para tornar o sistema tributário mais adequado às novas condições, porém algumas apenas quebraram a sua unidade.
>
> Compete, pois, atualizar o sistema tributário de modo a torná-lo compatível com a atual estrutura da economia brasileira, o que proporcionaria distribuição mais equitativa da carga fiscal e maior eficiência na arrecadação e da fiscalização.
>
> A segunda razão é a necessidade de utilizar a tributação como instrumento de política de desenvolvimento econômico, tornando possível, através dela, orientar os investimentos segundo interesses da economia nacional.[117]

À época, o Governo Federal reconhecia que as modificações na ordem tributária feitas no País haviam readequado sua forma às custas da quebra de sua pretensa *unidade*. Desta afirmação, associada às concepções aqui adotadas, já se percebe que a expressão "sistema tributário" no documento supra citado não estava sendo utilizada na sua acepção técnica. Se ao conjunto da regulação tributária faltava unidade, nunca houve a presença de sistema.

Assim, é verdadeira a afirmação de que a reforma que ensejou uma real sistematização tributária acolheu uma política fiscal centrada no desenvolvimento econômico que renegava a caracterização puramente jurídico-formal das hipóteses tributárias para passar a vincular a tributação ao conteúdo econômico dos atos da vida[118].

Ao mesmo tempo, também é verdadeiro que esta sistematização se deu não com o objetivo de consolidar direitos em favor do contribuinte, e sim, com a intenção de controlar distorções fiscais, combater a sonegação, ampliar a gama de fatos tributáveis, modernizar a fiscalização e elevar a arrecadação[119] [120].

---

[117] BRASIL. Presidência da República. Plano trienal de desenvolvimento econômico e social 1963 – 1965. Brasília, DF, 1962, p. 194.

[118] BRITO, Edvaldo. Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016b, p. 176-177.

[119] MAFFEZOLI, Lineu Carlos. Impactos da reforma tributaria de 1955-1967 sobre as finanças publicas municipais: um estudo de casos. 1979. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Instituto de Filosofia e Ciencias Humanas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, p. 16-22.

[120] Embora já se tenha colocado a interpretação de que, por terem sido concebidas apenas como jurídico-formais, as figuras tributárias antecedentes à formação de um sistema permitiam "[...] aos três governos procurarem alargar o montante de suas arrecadações [...]" pela violação aos direitos dos contribuintes (BRITO, op. cit., 175-176), dando a entender que o advento do sistema pretendia controlar este impulso, não é isto o que revelam os registros documentais da política implementada à época . É interessante observar que, antes mesmo da Emenda Constitucional nº 18/1965, já se afigurava presente na Constituição de 1946 o § 34 do art. 141, que consagrava os princípios da legalidade e, um de seus corolários, a tipicidade tributária, em nenhum momento servindo estes de instrumento ao impedimento da tributação. Pelo contrário, o estudo histórico nos mostra que a reforma tributária de 1965 com a criação de um sistema objetivava não apenas a modernização da tributação, como ainda o abandono de formas jurídicas vazias para que a arrecadação tributária passasse a refletir a realidade econômica. A vontade política da reforma nunca foi de limitar o poder tributário pela instituição de um sistema, mas, o aumento da abrangência normativa e da incidência tributária para incremento de arrecadação.

Já no texto original da Constituição Federal de 1946 se podia verificar a presença de enunciados de onde se podia extrair muitos dos princípios jurídicos necessários para a formatação do sistema constitucional tributário. No art. 141, § 34, tínhamos as bases para os princípios da legalidade e da anualidade[121]; do art. 202 se podia extrair o princípio da capacidade contributiva[122]; do art. 17, tiramos o princípio da uniformidade geográfica na tributação[123]; dos arts. 15, § 1º, 31 inciso V e 203, por exemplo, para quem as considera normas-princípio, já se extraíam hipóteses claras de imunidades tributárias[124].

A despeito de sua presença no corpo constitucional, estas normas eram veiculadas de maneira notoriamente esparsa, inconsistente e insuficiente. Não havia ainda através delas a formação de um todo ordenado capaz de harmonizar as tendências e aspirações no âmbito tributário[125]. Sua existência não privilegiava o intérprete para o exercício da aplicação normativa e não fornecia coesão que fornecesse uma unidade de sentido.

Com a Emenda Constitucional nº 18/1965, não apenas se aglutinou a maioria das disposições tributárias em um único extrato da Carta Magna então vigente como, ainda, já no art. 1º, pretendeu finalmente instituir as bases do assim posto "sistema tributário nacional"[126]. Apesar da desfaçatez de excluir o texto que insculpia o princípio da capacidade contributiva[127], nos presenteou com a origem da anterioridade tributária e abriu de vez as portas para o

---

[121] "Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

[122] "Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

[123] "Art 17 - A União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado."

[124] "Art. 203. Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV)."

[125] MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma, 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf.>. Acesso em: 19 de dez. 2017, p. 1-3.

[126] "Art. 1º O sistema tributário nacional compões-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal."

[127] Neste ponto, seguimos sem quaisquer ressalvas o magistério de Aliomar Baleeiro, para quem "Embora revogado aquele dispositivo pela Emenda n. 18/1965, parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que 'a especificação de direito e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota' (art. 153, §36)." (BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 687). Ainda que, naquele texto, o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal se reporte à vigência do texto reformado pela Emenda Constitucional nº 1/1969, desde a Constituição de 1946 o art. 141, § 1º, antevia o princípio da igualdade, ao passo em que o art. 144 repetia o mesmo enunciado sobre a possibilidade de reconhecimento de outros direitos e garantias individuais.

desdobramento da sistemática no plano legal, plantando a semente para o aflorar do Código Tributário Nacional[128].

Não que um sistema tributário dependesse necessariamente de instituição constitucional. Longe disto. A experiência no Direito comparado nos mostra, em países como a Alemanha, que é possível existir sistema legal tributário.

Todavia, ao menos no Direito brasileiro, a criação de um sistema constitucional tributário e o contemplar das normas-base de onde parte toda a normatização da matéria deveu-se à herança histórica da Emenda Constitucional nº 18/1965. A partir desta emenda, a matéria tributária tomou especial relevo para a Ciência do Direito, reclamando sua autonomia e consolidando na experiência jurídica brasileira a conexão de sentido entre regras e princípios como fundamentos hierárquicos para todo o subsistema tributário que mantemos até hoje.

2.5.1 O "Estatuto do Contribuinte" como estrutura e repertório

A temática do sistema constitucional tributário e das normas-regra e normas-princípio que o compõem implica, inevitavelmente, no trato do chamado "Estatuto do Contribuinte". Este "Estatuto" consiste "[...] no conjunto de prerrogativas do sujeito passivo revestidas da natureza de direito subjetivo público [...] as quais são componentes de um núcleo rígido de critérios cuja fonte é a Constituição [...]"[129].

Os defensores desta expressão associam estas normas constitucionais à natureza de princípios-garantia, limitações ao poder de tributar inseridas na competência tributária outorgada aos entes políticos[130], fazendo encaixar nesta alcunha tudo quanto implique na proteção do patrimônio do particular em face do poder de tributar[131].

Neste repositório, a doutrina tem alocado os princípios setoriais que orientam a tributação, sintetizados em uma gama de diferentes normas que se coordenam e complementam para a formação do sistema[132]: i) normas de competência; ii) legalidade; ii.a) irretroatividade; ii.b) anterioridade geral e nonagesimal; ii.d) anualidade – para os autores que ainda defendem sua vigência; ii.e) tipicidade; ii.f) eficácia da lei complementar; iii) isonomia; iii.a) capacidade

[128] MARTINS, op. cit., p. 4-5.
[129] BRITO, Edvaldo. Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 11.
[130] Ibid., p. 69.
[131] Ibid., p. 78.
[132] Ibid., p. 31.

contributiva; iv) proibição do tributo com efeito confiscatório; v) garantia da unidade econômica e social; vi) imunidades tributárias.

Forte na vinculação com a ideia "limitações ao poder de tributar", cabe advertir que o Estatuto do Contribuinte não se limita às normas extraíveis topologicamente da seção constitucional de mesmo nome, tampouco do capítulo intitulado "Sistema Tributário Nacional". Independente da posição no texto constitucional, toda e qualquer norma que se apresente com o caráter já indicado, extraível do texto ou totalmente implícita[133], toma parte neste feixe fundamental[134].

Independente da maior ou menor extensão que se atribua à composição da lista de normas que conformam o aludido "Estatuto", o certo é que a conformação deste núcleo decorre da conjunção das diversas prescrições constitucionais que concebem, definem e delimitam o poder de tributar exercido por qualquer das suas formas, por qualquer dos Poderes[135].

Neste sentido, voltando-se à análise específica daquelas limitações cujo nascedouro parte do art. 145 em diante na Constituição Federal de 1988, importante foi a percepção de Luís Eduardo Schoueri no sentido de que:

> Embora reconhecida [...] a diferenciação entre princípios e regras, importa mencionar que na literatura, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como "princípios" ainda que apresentadas como regras. Assim é que se fala no "Princípio" da Legalidade, "Princípio" da Anterioridade, "Princípio" da Irretroatividade, "Princípio" da Isonomia, "Princípio" da Proibição do Confisco etc. Tão arraigada está a denominação que já não seria viável opor-se a ela. Melhor, apenas, convencionar que a expressão, quando utilizada como nome próprio (letras maiúsculas), referir-se-á à limitação constitucional que com ela se designa, independentemente de se dar luz à sua feição de princípio ou de regra; ademais, como já apontado, o dispositivo que alberga cada um desses "Princípio" poderá ter conteúdo de princípio, de regra ou de ambos[136].

E não apenas em situação de alternância, mas, isoladamente considerados, os dispositivos podem denotar também mais de uma norma[137]. É perfeitamente possível que se

---

[133] Anote-se a utilização imprópria e meramente didática deste binômio. Embora comumente se use a dualidade "norma explícita" e "norma implícita", a importante diferença entre enunciado textual e norma nos leva a pontuar que não existem normas propriamente explícitas. Ambas são abstrações obtidas mediante interpretação, enquanto a norma "explícita" se caracteriza por ter uma correlação mais clara no texto, não raro vinculada a apenas um dispositivo legal, e não pela conjunção de vários dispositivos - "fragmentos de norma" (GUASTINI, Riccardo. Trattato di diritto civile e commerciale. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998, p. 19).

[134] Exemplo claro disto é a gratuidade inerente às ações de *habeas data* e *habeas corpus*, disposta no inciso LXXVII do art. 5º da Constituição Federal. Embora alocada no título dos Direitos e Garantias Fundamentais – o que, aliás, não é nada senão bem apropriado - tal disposição consagra uma verdadeira imunidade tributária, limitadora do exercício da competência tributária sobre a instituição de taxas judiciárias.

[135] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 477.

[136] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 279.

[137] "Disposizioni esprimenti più norme. – In primo luogo, molte disposizioni – forse: tutte le disposizioni – hanno un contenuto di significato complesso: esprimono non già una sola norma, bensì una molteplicità di norme

extraia de uma mesma disposição uma regra e um princípio, simultaneamente. O art. 150, I, CF/88, é um excelente exemplo disto: ao mesmo tempo em que se enxerga um limite objetivo ao exercício da competência (legalidade-regra), é dele que se extraem, ao mesmo tempo, a legalidade-princípio e a tipicidade tributária.

Desta mesma percepção, assumimos fazer uso da expressão "Estatuto do Contribuinte" também por conveniência didática e por apreço às suas qualidades, mesmo que convencidos da procedência de suas críticas.

De um lado, é verdadeira a falha nesta nomenclatura ante à perspectiva simplista que ela representa. Nomear o feixe nuclear das normas tributárias como "Estatuto do Contribuinte" inevitavelmente leva a uma expressão unidirecional do seu conteúdo de sentido, na linha de proteção incondicional do sujeito passivo, titular de direitos públicos subjetivos.

Sem dúvidas, estas normas têm seu caráter de princípios-garantia em favor do contribuinte. Todavia, num contexto constitucional como o brasileiro, onde se positivou uma multitude de vetores axiológicos através de princípios completamente díspares, a interpretação unilateral, inflexível e unívoca para extrair as normas do sistema perde seu lugar.

A expressão das normas basilares da tributação não se reduz à proteção do cidadão, o que justifica a repulsa pela expressão "Estatuto do Contribuinte", numa tendenciosidade que pode mesmo levar a uma interpretação unidirecional dos vetores normativos. Aliás, o mesmo efeito se poderia extrair da locução escolhida pela Constituição, ao chamar parte deste conjunto de "limitações" ao poder de tributar.

Assumindo como exemplo, mais uma vez, o art. 150, I, CF/88, temos que, ao mesmo tempo: **i)** proíbe ao Estado a imposição tributária sem lei, criando direito subjetivo para o particular; e também **ii)** autoriza o ente tributante ao exercício do seu poder, criando para o contribuinte o dever subjetivo de pagar quando satisfeita a exigência normativa. Há, no mínimo, duas normas extraíveis que, embora sejam relacionadas, têm conteúdos e destinatários diversos.

Muito diferentemente, nos afigura mais correto dizer que estas normas *delimitam* o poder de tributar e seus efeitos. Impõem as máximas a partir das quais se permite/proíbe o

---

congiunte. In tal senso, ad una sola disposizione corrispondono più norme congiuntamente." (GUASTINI, op. cit., p. 16). Em livre tradução do autor, seria dizer: "Disposições expressam várias normas. - Em primeiro lugar, muitas disposições - talvez todas as disposições - têm um teor de significado complexo: não expressam só uma norma, mas uma multiplicidade de normas conjuntas. Neste sentido, a uma única disposição correspondem várias normas conjuntamente."

exercício do poder, conferindo as competência tributárias e interferindo no processo dinâmico de normogênese do Direito Tributário exercido tanto pelo legislador quanto pelo aplicador[138].

E com isto, sob o viés que enxerga nestas normas a atribuição dos direitos subjetivos, estes princípios conformam no subsistema tributário uma parte do seu repertório, à disposição para a aplicação direta.

Ao mesmo tempo, sob o olhar do enraizamento destas normas como referência fundamental para a delimitação do poder estatal e referência axiológica última de todos os elementos do subsistema tributário, o "Estatuto do Contribuinte" se perfaz neste como a própria estrutura.

2.5.2 A fundamentalidade do "Estatuto do Contribuinte"

Focado na perspectiva brasileira dos direitos fundamentais, Ingo Wolfgang Sarlet ensina que:

> Os direitos fundamentais podem ser conceituados como aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, pelo seu objeto e significado, possam lhes ser equiparados, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui consideramos a abertura material consagrada no art. 5º, § 2º, da CF, que prevê o reconhecimento de direitos fundamentais implícitos, decorrentes do regime e dos princípios da Constituição, bem como direitos expressamente positivados em tratados internacionais)[139]

O autor citado salienta os aspectos componentes da ideia de um direito fundamental. De rigor, os direitos fundamentais são posições jurídicas atributivas de um binômio direito/dever por meio das normas depreensíveis de certos enunciados prescritivos na Constituição. Salienta-se que, mesmo quando o legislador se expresse através de enunciados que conferem uma prerrogativa, o dever daí decorrente lhe é subjacente.

O aspecto essencial que diferencia os direitos tidos como fundamentais daqueles outros que, igualmente firmados na Constituição, não se podem enquadrar no mesmo rol, é o que se chama "fundamentalidade". O reconhecimento de uma determinada prescrição como de direito fundamental exigiria a identificação deste aspecto e, por esta razão, passará por este critério a

---

[138] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 275.
[139] SARLET, Ingo W. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 68.

questão de se as normas que compõem o Estatuto do Contribuinte fazem ou não parte deste rol de direitos subjetivos.

A fundamentalidade pode ser dividida em outros dois viéses: um de ordem formal e outro de natureza substancial/material.

A fundamentalidade formal decorre de três diferentes fatores que se combinam. O primeiro deles é a mera constitucionalização dos direitos no diploma normativo, dando-lhes cogência no plano do direito positivo, no ápice do sistema normativo. O segundo diz respeito à aplicabilidade imediata destes direitos, que independem de regulamentação ordinária para serem invocados no caso concreto, obrigando os Poderes Públicos[140]. Por último, não menos importante, o terceiro fator diz respeito à vinculação destes direitos a uma notória rigidez dentro do sistema constitucional que impõe barreiras à sua revisão[141]. É deste aspecto decorre a construção de que as normas de direito fundamental têm, no intrassistema constitucional, superior hierarquia em relação às demais normas constitucionais não fundamentais.

Este último aspecto da fundamentalidade formal se justifica porque a Carta Magna é o documento-base cujo texto serve de pressuposto à criação do Estado e ao estabelecimento do conjunto de normas justificantes do exercício centralizado do poder.

Sendo assim, todos os poderes estatais (competência) decorrem das normas insculpidas naquele documento. Com isto, no momento em que se confere ao Estado a competência reformadora do texto constitucional e, ao fazê-lo, se impede a deliberação sobre um certo grupo de enunciados normativos – no Brasil, pelo art. 60, § 4°, IV, CF/88 -, procede-se à segregação das normas que dali se extrai, expondo-as como influenciadoras e limitadoras do âmbito de competência de quem exerce este poder.

A consequência disto é a aceitação de que estas normas fundamentais se encontram além do alcance daquelas que conferem a prerrogativa de reformar todas as demais. A fundamentalidade formal implica então na ideia de que os direitos fundamentais se posicionam hierarquicamente acima das demais normas constitucionais, inclusive aquelas atributivas da competência reformadora, ocupando o ápice da estrutura do ordenamento jurídico[142], talvez apenas abaixo dos máximos princípios estruturantes do sistema.

Para que um direito constitucional fosse destacável dos demais como fundamental, seria necessário que se lhe reconhecesse um regime jurídico próprio, dotado de privilégios no âmbito

---

[140] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 520.
[141] SARLET, Ingo W. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 86-87.
[142] ALEXY, op. cit., p. 520.

da arquitetura constitucional[143]. Caso não fosse assim, seria inútil o esforço de destacá-los, de modo que estariam em posição equiparada à dos demais direitos constitucionais.

De outro lado, note-se que também a rigidez material à reforma destes direitos, imposta pelo art. 60, § 4°, IV, CF/88, perderia a razão de existir dentro do sistema da Constituição. Ter-se-ia, num mesmo patamar hierárquico normativo, um injustificado impedimento à reforma de normas com o *status* e força constitucional equivalentes.

Além disto, se trabalharmos com a ideia de autopoiése no sistema jurídico, o processo de derivação de normas decorrerá sempre de fundamento hierárquico. Se a Constituição tem normas várias e algumas delas são atributivas de competência para modificar as demais, a única justificativa que se encontra dentro da noção de normogênese é que a norma de competência está hierarquicamente acima daquelas modificáveis. Se, por outro lado, há normas que estão além do campo reformador, isto só pode querer dizer que tais normas estão, ou acima, ou ao lado das normas de competência reformadora.

Por isto é que se pode concluir que as normas tidas por fundamentais estão no ápice do ordenamento jurídico, pelo aspecto formal, em dois âmbitos. O primeiro é o ápice sistêmico sob a análise dos diversos diplomas normativos: isto é, o fato da positivação constitucional. O segundo é o ápice verificado na hierarquia interna à própria Constituição, nas relações de coordenação entre normas postas naquele diploma.

Isto é o que caracteriza a fundamentalidade formal atribuída aos direitos fundamentais. Já o aspecto da fundamentalidade material ou substancial não é de tão simples definição.

Enquanto uma parte da doutrina evidencia o caráter de historicidade[144], vislumbrando na fundamentalidade substancial a associação ao critério de valor atribuído a um determinado direito pela sociedade, outra parte indica o aspecto diferenciador pela presença ou não de se tratar, naquelas disposições, de decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado[145].

Robert Alexy é um dos defensores desta última linha[146]. O professor alemão reconhece os inconvenientes de uma perspectiva fundada em teses estruturalistas e substancialistas[147], mas, ainda assim, desenvolve sobre elas a sua concepção de fundamentalidade:

> À fundamentalidade formal soma-se a fundamentalidade substancial. Direitos fundamentais e normas de direitos fundamentais são fundamentalmente substanciais porque, com eles, são tomadas decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade. […] O fato de as decisões sobre o conteúdo das normas de direitos

[143] SARLET, Ingo W. Contributo para um balanço aos vinte anos da Constituição Federal de 1988. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre – Belo Horizonte, 2008, p. 163-206.
[144] MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional. Tomo IV. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993, p. 10.
[145] SARLET, Ingo W. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 75.
[146] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 522.
[147] Id, p. 66-67.

> fundamentais incluírem decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade é algo que decorre dos objetos regulados. Questões relativas à liberdade e à igualdade não são questões apenas de um ramo do direito, elas permeiam todos os ramos. A forma como elas são solucionadas em cada um desses diferentes ramos do direito não é, para esses ramos do direito, uma questão específica, mas uma questão fundamental. […][148]

Alexy ensina ainda neste âmbito que a abordagem sobre o que poderia ser uma norma de direito fundamental poderia ser procedida de maneira abstrata ou concreta[149]. Sob a ótica abstrata, as normas de direito fundamental se caracterizariam através de critérios gerais, desvinculados de um dado sistema jurídico. Numa linha de análise concreta, ter-se-ia o oposto, verificando-se sob a égide de determinada Constituição as normas jurídicas reconhecidas como fundamentais.

A filiação às construções do autor germânico exige a ressalva de que, apesar de ter sido pontuada a possibilidade de abordagem abstrata, não se entende que ela seja ideal.

Uma abordagem abstrata dos direitos fundamentais tenderia a associá-los a uma classe de direitos imanentes, cuja existência só é justificável através da visão metafísica típica do jusnaturalismo. Ao reportar-se o estudioso pela via abstrata, desprestigia-se o aspecto historicista dos direitos fundamentais, salvo apenas pela justificativa metafísica de que o espírito humano não pôde apreender aqueles postulados normativos senão com o tempo.

Além de representar com isto um aspecto muito pouco realista, que subjuga o complexo processo de evolução social na conquista de direitos, a abordagem abstrata simplesmente não conseguiria explicar a diferenciação cultural no conteúdo de direitos tidos por fundamentais. Por isto é que só enxergamos utilidade na abordagem concreta, de modo que qualquer conceituação que busque abranger o conteúdo material deve se promover em relação a determinada ordem jurídica[150].

No mais, a posição do professor alemão sobre a fundamentalidade material é irrepreensível. Haverá fundamentalidade por este viés quando o objeto tratado nas disposições normativas exprimir decisões sobre a maneira de funcionar do Estado, da sociedade e ainda, da relação havida entre as duas entidades, positivando assim anseios da Constituição material. Trata-se aqui de uma aferição que só é possível mediante a análise do conteúdo normativo.

O ordenamento brasileiro valoriza os dois aspectos da fundamentalidade, contudo, é notável a eminência dada à substancialidade do direito. Manteve-se em nosso regramento constitucional uma abertura sistêmica para admitir a existência de outros direitos fundamentais,

---

[148] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 522.
[149] Id., p. 65.
[150] SARLET, Ingo W. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 65.

seja fora do capítulo próprio no mesmo diploma, seja em diplomas outros, sendo o reconhecimento orientado pelo "regime" e pelos "princípios"[151].

Esta compreensão denota a preponderância do aspecto substancial na experiência brasileira dos direitos fundamentais, de onde se entende que derivam, inclusive, alguns dos elementos de proteção ligados à fundamentalidade formal (e.g. a irrevogabilidade).

Desde qualquer dos pontos de observação considerados no tópico antecedente, todas as normas do Estatuto do Contribuinte apresentam a fundamentalidade substancial a partir da qual nossa Constituição permite inferir a fundamentalidade formal.

Sob o viés de proteção ao contribuinte, enaltece-se o seu caráter de direito público subjetivo garantidor das liberdades públicas desde a sua concepção liberal, servindo de reforço e complemento à viabilidade, e.g., da propriedade privada, da liberdade de locomoção, da liberdade religiosa, entre diversas outras.

Em primeiro lugar, ressalte-se de logo que o fato de não estarem – em sua maioria - posicionadas no capítulo próprio dos direitos fundamentais não impede o reconhecimento deste predicado às normas limitadoras do poder de tributar. A abertura semântica e sistêmica positivada na Constituição e de que já tratamos no último tópico ceifa este argumento.

E neste ponto, vê-se que há, sim, fundamentalidade substancial envolvendo estas normas. Trata-se de prescrições que, por sua essência e definição, delimitam os contornos do poder de tributar, através da interferência sobre as normas de competência. Ora, se é inafastável a atividade tributante em qualquer sociedade, a sua regulação compõe a estrutura básica normativa de qualquer Estado, dispondo assim sobre uma decisão que concerne a relação futura entre o ente público e a sociedade.

Ao mesmo tempo, é preciso ressaltar que tais normas são permeadas também pelo ideal de liberdade do particular em face do poder-dever estatal de recolher tributos, protegendo-o de incursões não autorizadas. Estas normas conformam, na origem – pelo impedimento da instituição de lei que determine a tributação -, uma extensão da liberdade fundamental[152] de que nada seja exigido do particular, exceto quando legalmente obrigado[153].

---

[151] "Art. 5º. [...] § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte."

[152] A este respeito, embora falando de aspecto que conforma a fundamentalidade formal, o próprio Robert Alexy chega a expor que "[...] uma intervenção em um direito fundamental, decorrente de um desrespeito a uma norma de competência, viola esse direito fundamental, porque as normas constitucionais de competência bem como outras normas procedimentais e normas relativas a formalidades, presentes na parte organizacional da Constituição, têm como função, ao lado de outras, proteger a liberdade individual" (ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 383).

[153] "Art. 5°. [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

Isto já seria suficiente para configurar a fundamentalidade substancial. Ainda assim, na ótica estrutural, é inegável que a tributação exerce um papel social e econômico da maior relevância, de modo que as normas a seu respeito se reportam diretamente às relações entre Estado, a Sociedade, a Ordem Econômica e o modo como aquele interfere nesta.

E mesmo nesta segunda concepção, existe um fundo de proteção a direitos fundamentais. A tributação é um dos pilares do próprio funcionamento do Estado, para todos os fins, e pressuposto das suas finalidades institucionais na garantia de direitos fundamentais aos particulares, como bem nos lembram Sunstein e Holmes:

> David Hume, the Scottish philosopher, liked to point out that private property is a monopoly granted and maintained by public authority at the public's expense. […] The private sphere of property relations takes its present form thanks to the political organization of soeiety. Private property depends for its very existence on the quality of public institutions and on state action, including credible threats of prosecution and civil action.
> What needs to be added to these observations is the correlative proposition that property rights depend on a state that is willing to tax and spend. Property rights are costly to enforce. […] a state that could not, under specified conditions, "take" private assets could not protect them effectively, either. The security of acquisitions and transactions depend, in a rudimentary sense, on the government's ability to extract resources from private citizens and apply them to public purposes. […][154]

Assente o aspecto material e presentes as normas de imunidade, por excelência, no âmbito constitucional, então a fundamentalidade formal será decorrência lógica inafastável.

Sendo o Estatuto do Contribuinte composto de normas que instituem e delimitam a competência impositiva, tomam para si posições formais privilegiadas no sistema, sem as quais restaria uma lacuna na proteção constitucional da liberdade[155]. Enquanto tal, através de enunciados normativos como os do art. 60, § 4°, IV, CF/88, cristaliza-se para estas normas também uma superioridade sistêmica.

Isto posto, só se pode concluir que, mesmo em grande parte distanciadas do art. 5° da Constituição Federal brasileira, circunstância de pouquíssima importância, o Estatuto do Contribuinte têm reveladas tanto a fundamentalidade material quanto a formal.

---

[154] SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. The cost of rights: why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton & Company Inc., 1999, p. 61. Em tradução livre: David Hume, o filósofo escocês, gostava de apontar que a propriedade privada é um monopólio concedido e mantido pela autoridade pública mediante o gasto público. [...] A esfera privada das relações de propriedade recebem sua forma atual graças à organização política da sociedade. Para existir, a propriedade privada depende da qualidade das instituições públicas e da ação estatal, incluindo ameaças reais de judicialização.
O que precisa ser acrescido a estas observações é a correlata proposição de que direitos de propriedade dependem de um Estado disposto a tributar e a gastar. Direitos de propriedade são caros de garantir. [...] um Estado que não pudesse, sob determinadas condições, 'tomar' ativos privados também não poderia protegê-los com efetividade. A segurança das aquisiçõe e transações depende, num sentido rudimentar, na habilidade estatal de extrair recursos dos cidadãos privados e aplicá-los para finalidades públicas. [...]

[155] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 383.

Enquanto tal, nas relações intrassistêmicas do Direito Tributário, denota-se a verticalidade entre o Estatuto do Contribuinte e as demais normas – constitucionais ou não –, fazendo jus à sua influência como seu fundamento de validade e referência axiológica. Por sua vez, analisadas entre si, com vigência simultânea e mesmo grau de hierarquia, as normas que compõem o Estatuto do Contribuinte exprimem relações de coordenação, tanto sob a lógica do "tudo ou nada" – caso se identifiquem como regras – quanto sob a inflexões e complementação recíprocas – caso se identifiquem como princípios.

Em qualquer dos casos, embora estas considerações sejam reveladoras das relações sistêmicas das normas fundamentais ao subsistema tributário, elas pouco revelam sobre a formação do conteúdo de sentido destas normas. A pretensão de compreender o atual sentido que deve tomar o princípio da tipicidade tributária no sistema brasileiro depende, ainda, duma investigação dos limites que lhe são dados pelo viés doutrinário.

3 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA NA DOUTRINA BRASILEIRA

Todo o desenvolvimento científico está ligado ao exercício de constante superação de paradigmas[156]. A evolução do conhecimento se perfaz mediante um processo de constante dialeticidade entre uma tese que, confrontada por uma antítese, permite a composição de uma síntese do pensamento, com a formação do novo paradigma dominante.

Através do esforço dos autores brasileiros para a construção de uma Ciência do Direito Tributário, foram formadas ao longo das últimas quatro décadas, ao menos, duas grandes vertentes doutrinárias para a caracterização da tipicidade tributária.

O discurso científico como o que se pretende com o presente trabalho depende antes de que se alcance o estágio atual do debate sobre o tema da tipicidade tributária. Antes de aprofundar a análise do objeto, é necessário promover uma melhor compreensão sobre cada um destes dois grandes gêneros do pensamento sobre o tema.

Somente a partir disto é que seremos capazes de compor uma preliminar do debate sobre a tipicidade tributária. Observados os principais fundamentos e conclusões de cada vertente, se poderá fixar os pontos controvertidos entre elas, merecedores de aprofundamento.

O objetivo deste primeiro capítulo se resume ao tracejar de um panorama geral das principais construções doutrinárias acerca da tipicidade tributária no Brasil, a partir do qual extrairemos os pontos de conflito que nos servirão de fio condutor para a construção da síntese que tende a servir de novo paradigma para a Ciência do Direito.

Sendo assim, a construção deste panorama teórico depende de começarmos pelo paradigma-base, isto é, pela tese: a doutrina clássica da tipicidade tributária na Ciência do Direito brasileira.

3.1 CONTEÚDO DE SENTIDO SEGUNDO A DOUTRINA CLÁSSICA: TESE

Embora o Brasil soberano não tenha conhecido uma época sequer sem uma representação da legalidade tributária[157], somente a partir da década de 1970 é que desta se

---

[156] KUHN, Thomas. S. A estrutura das revoluções científicas. São Paulo: Perspectiva, 1991.

[157] Mesmo na Constituição de 1824, onde não havia a previsão explícita de que os tributos deveriam ser criados por lei em sentido formal, a norma era extraível do sistema pela via oblíqua, com similar conformação. Ao mesmo

começou a destacar como preceito próprio a tipicidade tributária. A doutrina tributária de então lhe conferiu especial atenção sob a influência de uma pretensa familiaridade entre a área fiscal e a criminal, associando-se a um aprofundamento sobre a teoria alemã dos tipos jurídicos.

Quando neste trabalho nos reportamos à "doutrina clássica" da tipicidade tributária, é a esta parcela da doutrina que se faz referência: a dos primórdios da sua construção na Ciência do Direito Tributário brasileiro.

Pouco distante do esforço que ainda empreendia o destaque do Direito Tributário em relação ao Direito Financeiro e o Administrativo, trata-se da vertente teórica que parte dos estudos e bases fincados por Alberto Pinheiro Xavier, abrangendo as ideias de todos os autores que posteriormente terminaram por dar à tipicidade tributária a sua concepção mais comum, de fechamento e determinação semântica.

3.1.1 Segundo Alberto Pinheiro Xavier (1978)

Pioneiro e um dos mais relevantes autores a tratar sobre o tema da tipicidade tributária no Brasil, o lusitano Alberto Pinheiro Xavier acumulou os estudos ibéricos acerca da doutrina alemã da legalidade e da tipicidade tributária e os semeou no contexto brasileiro através da obra "Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação", publicada ainda em 1978.

No trato específico do princípio da tipicidade tributária, Alberto Xavier credita à doutrina alemã as primeiras referências teóricas a este respeito[158], oferecendo uma suma das três principais vertentes germânicas do que se poderia considerar por "tipicidade" à época.

Atribui uma primeira corrente a Albert Hensel, a partir de quem tomou relevo no âmbito tributário a expressão "*Tatbestand*", então definida como "[...] o conjunto dos pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais, cuja verificação concreta desencadeia efeitos jurídicos determinados"[159]. Para esta corrente, a tipicidade é concebida como a

---

tempo em que o seu art. 179, inciso I, já previa a legalidade genérica (*Art. 179. [...] I. Nenhum Cidadão póde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude da Lei.*), também o art. 36, inciso I, estabelecia para a Câmara dos Deputados a competência privativa quanto à iniciativa das propostas de lei sobre impostos (*Art. 36. É privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa. I. Sobre Impostos.*). (CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Direito constitucional tributário no Império do Brasil. Revista da AGU, Brasília, v. 11, n. 31, p. 7-49, jan./mar., 2012, p. 39).

[158] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 57.

[159] Ibid., p. 58.

característica do fato que encontra conformidade com a norma. Trata-se, assim, de um atributo verificado no fato da vida que exprime a conformidade deste com o modelo abstrato da norma, em todos os seus pressupostos, tornando-se condição à produção de efeitos jurídicos tributários[160].

A segunda corrente observa o fenômeno da tipicidade sob viés distinto e a associa a uma característica da Administração Pública no momento de aplicação da norma tributária[161]. A divergência interna nesta corrente está em identificar que característica será esta. Ampara na visão de Gerhard Wacke que tipicidade nada mais seria do que a exigência de autorização legal para que se possa promover a cobrança tributária, confundindo-se com o teor do princípio da legalidade[162]. Klaus Tipke vislumbra na tipicidade não uma identidade, mas um desdobramento da legalidade, impondo não apenas o impedimento à cobrança sem fundamento legal como, ainda, a vinculação da Administração à cobrança do imposto sempre que se preencha a previsão legal[163].

Na terceira e última corrente apresentada – e esta, sim, a adotada por Alberto Xavier no Brasil -, a legalidade e a tipicidade são, ambas, exigências do Estado de Direito que se distinguem pelo fato de a primeira impor o uso de lei em sentido formal ao passo em que a última se reporta ao conteúdo material da norma tributária.

Assim, a tipicidade tributária se conforma como o imperativo dirigido ao legislador para que este formule normas de modo tão claro, inequívoco e delimitado, que seu conteúdo, fim e âmbito permitam ao contribuinte antever e mensurar com precisão o encargo tributário que sofrerá[164]. Tipicidade é aspecto aferível na norma jurídica, conforme o seu caráter de determinação semântica.

Para fundamentar sua visão, Alberto Xavier se socorre do abandono da ideia de legalidade como sacrifício coletivo consentido para abrigar a função de instrumento e garantia da segurança jurídica, da justiça e da separação de poderes[165]. Nesta linha, toma o Estado de Direito como o modelo que almeja o Direito, atuante segundo este; que tem a justiça como um fim e a lei como meio de sua realização. A realização da justiça através de formas jurídicas

---

[160] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 58-59.
[161] Ibid., loc. cit.
[162] Ibid., loc. cit.
[163] Ibid., p. 59-60.
[164] Ibid., p. 61-62.
[165] Ibid., p. 71.

capazes de delimitar a liberdade dos cidadãos, como marco de segurança jurídica em face de arbitrariedades do poder[166].

A tipicidade é vista como decorrência da legalidade tributária e, embora aquela não seja autônoma em relação a esta, o conteúdo de uma não se esgota na outra. O princípio se consubstancia na expressão da legalidade sob a manifestação de uma reserva absoluta de lei, no sentido de que é construído pela diretiva da máxima segurança jurídica[167].

Assim, concluiu Alberto Xavier que:

> A técnica da tipicidade é [...] a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo da reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária [...] que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei [...][168]

Forte em especial nestes vetores normativos da segurança jurídica e da separação de poderes, o autor lusitano equipara o Direito Tributário ao Direito Penal, cunhando o brocardo *nullum tributum sine lege*, com exaltação do monopólio da lei enquanto mecanismo de limitação da vontade dos órgãos aplicadores do Direito[169].

Alude que o conceito de "tributo" é a base do processo de tipificação, de modo que o tipo tributário nada mais é do que uma especificação deste conceito, devendo conter todos os elementos que o caracterizam. O tipo é reconhecido aqui como algo mais concreto que o conceito, embora ainda o seja mais abstrato do que a própria realidade, num processo que parte do mais abstrato ao mais concreto e que tem por objeto os elementos essenciais do tributo enumerados no art. 97 do Código Tributário Nacional[170].

É Alberto Xavier quem primeiro invoca, em comparação com o Direito Penal, uma maior aproximação do Direito Tributário com o princípio da segurança jurídica. Aduz que, neste ramo, o aplicador do Direito não apenas tem predeterminado o fundamento da decisão (antecedente) como está vinculado pela fixação da medida do tributo (consequente), enquanto que naquele o aplicador está autorizado a modular a pena decorrente dos efeitos da norma[171].

---

[166] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 8.
[167] Ibid., p. 70.
[168] Ibid., loc. cit.
[169] Ibid., p. 65.
[170] Ibid., p. 72.
[171] Ibid., p. 73.

Esboçadas as bases de onde expõe os aspectos extrínsecos da tipicidade tributária, o autor passa a uma análise da estrutura interna que conforma o princípio, extraindo desta quatro subprincípios norteadores que posiciona como seus corolários: i) o da seleção; ii) o do *numerus clausus*; iii) o do exclusivismo; e iv) o da determinação.

Destes, observamos que os dois primeiros se referem ao conteúdo dos tipos tributários, isto é, aos fatos da vida absorvidos pelos tipos, ao passo em que os dois últimos têm maior relevância para a formação da sua estrutura formal – embora estes aspectos formais tenham certo papel nas categorias da vida referidas pelo tipo, reforçando um fechamento semântico.

Antes de promover a tributação, o legislador procede a um recorte na realidade das situações tipificáveis, reveladoras de capacidade contributiva, a partir do que promove nova redução para indicar quais destes fatos submeterão o cidadão à exação estatal[172]. Segundo o subprincípio da seleção, então, o legislador está compelido ao uso de um método casuístico, num pinçar meticuloso de cada possível fato sujeito à incidência tributária, resultando na formulação de um "catálogo" analítico de todos os fatos típicos tributáveis:

> O conjunto dos tributos existentes em dada ordem jurídica exprime, assim, necessariamente, o quadro das opções do legislador fiscal no mundo de todos os fatos suscetíveis de tributação e de todos os efeitos que aqueles mesmos fatos possam abstratamente desencadear. Representa um verdadeiro catálogo de fatos tributáveis e de medidas dos correspondentes tributos.[173]

Este subprincipio da seleção implica, para Alberto Xavier, na rejeição do uso de cláusulas gerais nas normas tributárias e impõe o uso dos tipos, mas, ele nada diz ainda sobre os caracteres desta tipologia, que poderia ser exemplificativa, delimitativa ou taxativa.

A partir do imperativo da segurança jurídica, entende que se restringe esta opção à taxatividade, dando ensejo ao subprincípio do *numerus clausus*, encerrando rigorosamente o catálogo dos fatos tributáveis selecionados para cindi-los em relação ao remanescente do campo fático que está livre da tributação[174].

É do aspecto de *numerus clausus* que primariamente se confere à tipicidade a adjetivação "cerrada", porque pretende livrar o sistema tributário das lacunas normativas por exclusão. Considerando que a tributação não é vista como regra, mas, uma exceção que passa a ser autorizada dentro do número predeterminado de hipóteses legais, então, está vedada em

---

[172] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83.
[173] Ibid., p. 85.
[174] Ibid., p. 86.

todas as demais hipóteses. Ou o fato da vida compõe o catálogo e será tributável, ou não compõe e não será tributado.

Também é o subprincípio do *numerus clausus* o responsável por vedar, segundo esta doutrina, a utilização da analogia em matéria tributária[175]. Se a premissa é de que o tipo impõe taxatividade e uma quantidade limitada e predefinida de fatos tributáveis, então admitir a analogia equivaleria a uma abertura daquele número para abarcar hipóteses não selecionadas pelo legislador.

De igual maneira, atribui-se a este subprincípio a consequência de tolhimento da previsão de novas situações tributáveis pelo aplicador do Direito, ainda quando estas tenham sido autorizadas pela lei ordinária, como explica:

> [...] a existência de um *numerus clausus* embarga, de um lado, o recurso à analogia – que a final, mais não seria que a abertura daquele número, fundada embora numa igual razão de decidir; mas mais ainda tolhe – agora de outro lado – a previsão de novas situações tributáveis por obra da vontade do administrador ou do juiz, ainda que lei ordinária as tivesse autorizado [...][176]

E, conclui que:

> A previsão de novas situações tributáveis, para além das encerradas no catálogo legal, quer fundadas na analogia, quer com base na livre valoração dos órgãos de aplicação do direito são, desta sorte, estritamente proibidas numa tipologia taxativa, como a tributária. A conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários, é, pois, absolutamente necessária: - mas será também suficiente? [177]

Com isto, Alberto Xavier finaliza o pensamento ainda mais restritivo de que, para incidir a norma tributária, não bastará ao fato da vida que ele se encaixe no tipo legal; é mandatório ainda que ele componha este rol de fatos presselecionados pelo legislador formadores deste "catálogo" – que, pelo que notamos, é abstrato, desconhecido a priori e não tem exposta sua listagem em qualquer suporte físico do processo legislativo.

Por sua vez, à ideia de que os tipos legais do tributo devem encerrar em si mesmos todos os elementos suficientes à tributação, fica reservado o subprincípio do exclusivismo. Considerá-lo implica dizer que cada tipo legal tributário contém uma valoração definitiva das situações jurídicas objetivadas pelo legislador e, assim, tem de descrever completamente todos os elementos necessários à tributação[178].

---

[175] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.
[176] Ibid., loc. cit.
[177] Ibid., p. 89.
[178] Ibid., loc. cit.

A expressão “exclusivismo” deriva do raciocínio de que nenhum outro elemento senão aqueles previstos na lei, em conformidade com o tipo, pode desencadear os efeitos tributários. O tipo se reveste exclusivamente de caracteres essenciais, de modo que todos se façam presentes para formar o pressuposto normativo. O tipo tributário impõe ao fato descrito um caráter unitário, no sentido de indivisível[179].

Justamente porque contém todos os critérios e elementos para a valoração dos fatos e produção de efeitos, com a rejeição de todos os demais, sendo inviável o acréscimo, extração ou substituição senão por lei em sentido formal, a valoração dos fatos concretos prescinde de recursos estranhos ao tipo e Alberto Xavier reforça que a tipicidade tributária é fechada[180].

Por fim, e não menos importante, há o desdobramento para o subprincípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*)[181]. É neste ponto que o autor deixa clara a adoção da vertente teórica alemã que enxerga o aspecto da tipicidade como um adjetivo da norma jurídica construída com precisa determinação semântica.

Dado que todos os elementos do tipo são intrínsecos e, no todo, necessários e suficientes à revelação do fato tributável, então, no viés de segurança jurídica tomado, a configuração destes elementos não poderia ser permeado por zonas cinzentas. Pelo contrário, se a reserva absoluta impõe que a lei contenha também o critério da decisão do seu aplicador, extirpando a valoração subjetiva do intérprete, então não pode haver margem para dúvidas no tipo[182].

Apesar de o próprio Alberto Xavier admitir que quase todos os conceitos são imanentemente indeterminados, na sua visão, não haveria lugar no Direito Tributário para a indeterminação capaz de afetar a previsibilidade objetiva almejada pela segurança jurídica[183]. Desta feita, é dever constitucional do legislador elaborar elementos essenciais do tributo em termos “determinados”, permitindo ao aplicador do Direito descobrir o o teor dos tipos e da norma tributária de forma imediata e unívoca, pela simples dedução do texto[184].

Mais do que a capacidade de apreender o significado do tipo legal, a imposição consiste que os elementos integrantes do tipo ofereçam tamanha precisão e determinação na lei que, em

---

[179] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 90-91.
[180] Ibid., p. p. 91-92.
[181] Ibid., p. 92.
[182] Ibid., p. 92-93.
[183] Ibid., p. 97.
[184] Ibid., p. 98.

verdade, não pode restar ao aplicador qualquer margem para que a sua subjetividade interfira na aplicação concreta da norma tributária[185].

O subprincípio da determinação também configura a tipicidade tributária como fechada, mas em sentido diverso daquele montado pelo exclusivismo. Enquanto o fechamento neste é fruto do impedimento a elementos externos ao tipo, o rigoroso fechamento daquele significa o elevado grau de fixação do conteúdo pela determinação conceitual[186].

Em homenagem a uma versão de segurança jurídica, se completa o retrato da tipicidade tributária com a inferência de que somente podem compor o tipo aqueles conceitos determinados ou objetivamente determináveis dotados de univocidade semântica. O limiar da perda desta "univocidade"– para o que interessa à tipicidade – é aquele ponto em que a concretização do conceito passa a carecer de valoração pelo órgão de aplicação do Direito[187].

Diante de todos estes caracteres, a doutrina clássica conclui pelo que se convencionou chamar de *tipicidade cerrada* ou *fechada*. Construiu-se um princípio que orienta o legislador à absoluta determinação e à prévia seleção de fatos tributáveis; e o aplicador do Direito, ao fechamento interpretativo e à autossuficiência dos tipos para a identificação de uma listagem implícita de fatos imponíveis, mutável apenas mediante nova deliberação legislativa.

A obra de Alberto Xavier representou um marco no pensamento jurídico tributário. Ao completar do seu quadragésimo aniversário, a clareza de seus argumentos representou fonte de influência para um infindável número de autores ao longo do tempo. Mesmo após décadas, o autor manteve-se firme nas premissas, sem recuar da maioria dos pontos de sua construção[188].

3.1.2 Segundo Yonne Dolacio de Oliveira (1980)

Já não mais inaugurando os escritos brasileiros sobre a matéria, Yonne Dolacio de Oliveira inova na doutrina jurídica por retomar o estudo dos tipos jurídicos para, a partir dos pontos sedimentados por Alberto Xavier, construir a sua própria concepção do princípio da tipicidade tributária sob o forte viés das estruturas da Teoria Geral e da Filosofia do Direito.

---

[185] XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.
[186] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 94
[187] Ibid., p. 99.
[188] XAVIER, op. cit., p. 17-28.

A autora investiga os tipos jurídicos a partir, especialmente, dos escritos de Karl Engisch e da obra *Metodologia da Ciência do Direito*, em sua primeira edição, de autoria do também alemão Karl Larenz, acrescendo as impressões dos modelos jurídicos de Miguel Reale.

Atribuindo grande mérito ao tipo estrutural jurídico descrito por Karl Larenz, relembra que o tipo total como figura de sentido capta os traços individuais dentro de uma plenitude de sentido, e não através de uma mera justaposição de elementos isolados entre si.

Nesta concepção, o tipo é uma figura estrutural da relação jurídica que tende a captar a figura estrutural ocorrida no plano do ser pela apreensão das suas características essenciais numa plena conexão de sentido. O tipo não é uma cópia fiel da realidade, sendo permitido que o legislador preserve, exclua e até modifique características essenciais da figura real ao transpô-la para o tipo estrutural jurídico.

A estas noções acresceu os ensinamentos de Miguel Reale, para quem as estruturas sociais se mostram sob a forma de *estruturas normativas* ou *sistemas de modelos*, sendo "modelo" algo definível por ele como uma estrutura normativa que ordena fatos segundo valores, numa qualificação tipológica de comportamentos futuros, a que se ligam determinadas consequências.

O modelo jurídico de Reale é uma estrutura abstrata resultado de um ato decisório (político) que supera a tensão fato-valor para impor uma escolha (normativa) dentre tantas possíveis para solucionar uma dada situação da vida[189]. É o produto de uma "qualificação tipológica", um exercício abstrator que parte dos fatos e valores da realidade, sem necessariamente reproduzi-la, para selecionar elementos essenciais a fim de transpor uma decisão valorativa – no nosso caso, tributar ou não – para o plano do direito positivo[190].

Adota a distinção entre fechados e abertos para os tipos/modelos jurídicos que investiga, segundo a classificação tradicional empreendida por Karl Larenz, insistindo na possibilidade de se transformar qualquer tipo aberto em fechado pela definição, isto é, pela fixação de características consideradas necessárias para cada caso típico[191].

Interessante notar que a autora se apega a esta velha e superada distinção, replicando-a para a construção do princípio da tipicidade tributária na mesma linha, em grande parte, do que

[189] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 19.
[190] Ibid., p. 20.
[191] Ibid., p. 23.

leciona Alberto Xavier – determinação e *numerus clausus* -, mesmo levando em conta as advertências dos jusfilósofos que a orientam:

> O que põe em relevo o caráter do tipo cerrado é a sua limitação precisa, o que se obtém, como no conceito abstrato, por meio da determinação exaustiva de suas características consideradas sempre necessárias. Como expõe Larenz, no tipo cerrado, mediante a fixação das suas notas constitutivas, a mesma regra é estabelecida para todos os casos, de modo que ela funciona como o conceito abstrato [...]
>
> [...] Nas suas palavras [Miguel Reale], o modelo é cerrado se contém um 'preciso e inextensível repertório de significados ...'.
>
> *Adverte Reale que o modelo cerrado, ainda que insuscetível de acréscimo no seu repertório, pode sofrer variações semânticas ao se projetar no tempo, suportando maior ou menor grau de elasticidade.*
>
> [...]
>
> *Se o tipo cerrado apresenta os limites rígidos do conceito abstrato, uma observação é feita: ele não é um tipo em sentido estrito*. Hans J. Wolff, no que se refere aos tipos penais, entende que ocorre uma solidificação dos tipos cerrados em classes múltiplas, com o que concorda Larenz. [...][192] (grifos nossos)

Apesar das advertências aduzidas no corpo do próprio trabalho, não são enfrentadas as incompatibilidades entre este pensamento e a doutrina de Alberto Xavier sobre a tipicidade, com a qual a autora exprime sua concordância, com poucas ressalvas.

Ainda, ao contrário de insurgir-se contra a taxatividade do tipo tributário, ainda que num aspecto limitado de derivação da seletividade pelo legislador, formadora de um "catálogo" de fatos tributáveis, a autora o endossa inteiramente na obra, sem dar importância ao fato de que admitir uma variação semântica do modelo normativo no tempo atenta contra estas concepções.

De todo modo, toma o tipo cerrado como o resultado da transformação do tipo aberto, sua delimitação pela fixação das características eleitas como necessárias à sua configuração, em dois momentos: **i)** compondo-se o tipo a partir da estrutura social, buscando-se captar a tensão fático-axiológica na maior proximidade possível com a vida; e **ii)** compondo-se o tipo pela determinação exaustiva das características eleitas, necessárias ou desencadear do efeito jurídico pretendido, sob a exigência dos valores certeza e segurança[193].

Fixadas estas premissas, a autora resgata a marcante doutrina da tipicidade tributária a partir de Alberto Xavier, inclusive na caracterização da diretiva pelos subprincípios do *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação, todos interconectados para concluir de algum modo pelo fechamento semântico[194].

---

[192] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 24.
[193] Ibid., p. 26-27
[194] Ibid., p. 32-42.

No que nos concerne, as divergências da autora se limitam a negar a consideração de que a seleção na tipificação tributária seja especificação do conceito geral a que o tipo se coordena (imposto), à restrição indevida do objeto da tipicidade como limitador da vontade subjetiva na produção de efeitos jurídicos e à sua acentuada redução ao princípio da legalidade[195].

Na sua visão, os princípios da legalidade e da tipicidade mantêm sim uma íntima relação com a realidade jurídica à qual servem, sendo exigência da certeza e segurança jurídicas que estes prevaleçam no Direito Tributário. Por outro lado, o conteúdo de sentido destes princípios e sua maior ou menor rigidez dependerá da opção do Estado[196].

Uma vez que o tipo jurídico não é uma reprodução da realidade social, mas, o resultado do ato abstrativo, positivo e negativo, através do qual o legislador transpõe para o modelo jurídico um enlace de fatos e valores[197], o processo de tipificação normativa traduz a função do legislador como um decisor do binômio fato-valor, oferecendo ao mundo jurídico a sua ponderação sobre aquilo que deve ser[198].

Por sua vez, não admite que a formação dos tipos tributários se processe pela especificação do conceito geral de "imposto". Entender assim importaria que a tipificação forçasse o legislador a partir do conceito genérico para obter suas espécies no mundo concreto, descendo do mais abstrato ao mais concreto na escala conceitual. Com isto, o legislador acharia a classe conceitual atinente aos seus objetivos que permitisse ao fato concreto a subsunção ao conceito de imposto[199].

Pelo contrário, defende que a formação do tipo legal parte das estruturas sociais da vida, somando-se às modificações que venha a impor o legislador para a conformação da norma de conduta. Mantendo sua visão de que os tipos tributários são fechados, reforça que sua criação não parte da especificação de um conceito generico, mas, da solidificação de um tipo aberto[200].

Aduz que a diferença estre espécie do conceito e os tipos está no seu modo de formação. Enquanto os tipos legais exprimem um "todo característica" que reflete uma pluralidade de

---

[195] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 41.
[196] Ibid., p. 45,
[197] Ibid., loc. cit.
[198] Ibid., p. 45-46.
[199] Ibid., p. 46.
[200] Ibid., loc. cit.

expressões parciais do conceito, sem esgotá-lo, as espécies se obtêm pela adição de características pensadas separadamente[201] que esgotam o conceito.

O tipo como figura estrutural é posto como modelo jurídico cerrado, solidificado, que passa a funcionar sob o modo classificatório, com o rigor próprio do pensamento conceitual, desde sua formação. É dizer, o tipo perde o aspecto flutuante dos seus limites e deixa de funcionar como um tipo em sentido estrito e sim como classes de um conceito, tornando-se inviável a coordenação de elementos e necessária a aplicação subsuntiva[202].

A partir disto, conclui que enfrentar a tipicidade isoladamente em seus aspectos, ora como adequação do fato à norma, ora como atributo da norma que explicita o tipo estrutural, resulta em uma visão parcial e, portanto, insatisfatória do problema. Associando-se a isto o apartar e o maior desenvolvimento do princípio da legalidade e uma distinção ambígua entre fonte formal e material, a solução estaria no reenlace entre tipicidade e legalidade pelo alcance do que chama de "tipicidade estrutural normativa"[203].

Concebe então os "tipos estruturais", consistentes em formas típicas de objetivação da experiência jurídica, sugestivas de um repertório de ações[204] polarizadas por uma ideia matriz, com fins em certas consequências jurídicas.

O que a autora chama "tipicidade estrutural normativa" se explica pela visão de que esta consiste no enlaçar de dois tipos diferentes de diretivas: i) aquelas dirigidas ao legislador para que se proceda à tipificação, isto é, aquele processo que liga certas condutas a consequências, valorando as primeiras para incluí-las no tipo estrutural; e ii) aquelas dirigidas ao administrador e ao juiz, relevantes para a aplicação do tipo estrutural[205].

Embora o juízo de valor de adequação dos fatos à norma tipificadora também seja atribuível ao princípio da tipicidade, a autora despreza a análise do aspecto fático desta na sua investigação científica, limitando-se à teorização sobre o princípio no plano meramente normativo.

---

[201] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 47.
[202] Ibid., loc. cit.
[203] Ibid., p. 47-49.
[204] Se mostra presente no seu pensamento, mais uma vez, a objetivação da ideia de "repertório" ou "catálogo" envidada por Alberto Xavier, como se o tipo fosse capaz de apartar e encerrar, em si mesmo, uma quantidade finita de comportamentos predeterminados. Uma concepção que deriva claramente da ideia de subprincípios da seleção e seu consectário, o do numerus clausus, popularmente atribuídos à tipicidade tributária. Mais à frente, neste trabalho, confrontaremos estas ideias em específico, demonstrando os motivos pelos quais elas não se mostram cabíveis para o direito brasileiro.
[205] OLIVEIRA, op. cit., p. 50-51.

Sob o aspecto das diretivas ao legislador, a tipicidade impõe exigências tanto ao conteúdo da lei tributária quanto aos pressupostos de sua produção, sendo imanente à instauração da norma o finalismo concreto da opção legislativa posta no nexo fato-valor. No segundo aspecto, o da aplicação, o tipo é solidificado quando posto pelo legislador, o que afasta a figura "tipo", no rigor da expressão, pela falta dos limites flexíveis que lhe são inerentes[206].

Entende que a tipicidade tributária tem por objeto satisfazer um extenso rol de exigências fáticas, jurídicas e axiológicas que desaguam na inevitável restrição da relevância da vontade dos entes públicos, jurisdicionados e aplicadores do Direito para dar forma à tarefa de estruturar direitos e deveres recíprocos, com vistas na realização concomitante da certeza, segurança e justiça[207].

Daí porque é insuficiente apresentar os princípios tributários da legalidade como exigência de reserva absoluta de lei formal e da tipicidade como sua expressão que exige determinação exaustiva das notas essenciais da tributação. Não se pode separar o suporte lógico do modelo jurídico abstrato (tipo) e o seu conteúdo de sentido, sob a ameaça de impedir uma visão global dos entrelaçamentos do ordenamento total e cair no inconveniente de explicações fragmentárias[208].

Opta então por reservar o princípio da legalidade ao exame dos atos decisórios do poder em correlação com as condições de validade no sistema tributário e com a qualificação tipológica a ser realizada. Por sua vez, o princípio da tipicidade estrutural normativa compreende o exame das diretivas constitucionais e paraconstitucionais para a instauração de qualquer tipo estrutural normativo, tido este como um enlace entre fatos e valores para a qualificação tipológica no bojo da norma abstrata[209].

Os princípios da legalidade e da tipicidade permanecem "de mãos dadas". O estudo entre eles é sempre complementar. O exame das diretivas da qualificação tipológica (tipicidade) exige a revelação do encadeamento dos atos decisórios instauradores das normas em diferentes níveis hierárquicos e seus diferentes pressupostos de validade (legalidade). É, em suma, o exame conjugado do binômio forma-conteúdo que permite compreender as diretivas da

---

[206] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 51.
[207] Ibid., p. 52.
[208] Ibid., p. 55.
[209] Ibid., p. 56.

tipicidade estrutural normativa que parte da Constituição e segue explicitada até a vinculação subordinante das normas tipificadoras ordinárias[210].

Ao abordar a formação do tipo legal tributário, em especial, Yonne Dolácio de Oliveira demonstra a peculiaridade em relação aos demais ramos do Direito no fato de que a norma tributária não abriga uma relação típica da vida. O comportamento social de o particular entregar parte do patrimônio ao Estado não é natural, corriqueira e espontânea. Ressalta assim que a norma tributária aloca este comportamento como consequência buscada a partir da tipificação de outros atos humanos, considerados socialmente habituais[211].

O legislador tributário opera em três planos: i) no exame das relações típicas da vida; ii) na aproximação com os tipos da vida e nos legais do Direito Privado, posto que interessado naqueles fatos produtores de riqueza; por fim, iii) na instauração do tipo tributário.

Por sua vez, o tipo tributário criado mantém seus elementos em estreita conexão de sentido e referibilidade à realidade concreta e pode: a) representar a mera adoção de um tipo de Direito Privado; b) ser um tipo misto, com alterações parciais do tipo de Direito Privado; ou c) um tipo tributário puro, completamento novo e autônomo em relação a qualquer tipo de Direito Privado[212].

Ainda, conclui que o estudo da instauração e o papel dos tipos de desdobra em três diferentes áreas do Direito Tributário[213].

A primeira é a da criação e alteração dos tributos, onde aduz que os tipos criados são cerrados e funcionam como conceitos.

A tipicidade estrutural tributária não se restringe à limitação da vontade nem do contribuinte, nem da Administração, nem do aplicador judicial da norma. O legislador também é o primeiro atingido por esta diretiva já no momento de instauração da norma e a limitação destas vontades advêm, em primeiro lugar, da Constituição e das normas de organização contidas nas leis complementares.

---

[210] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 63-64.

[211] Ibid., p. 67. De certo modo, a autora acaba identificando nesta peculiaridade o aspecto hoje consensual de que o Direito Tributário é um ramo jurídico de sobreposição. Naturalmente, não se fala em sobreposição no sentido de que o legislador tributário se utilizará, necessariamente, de institutos jurídicos preexistentes, e sim na ideia de que a relação tributária não é um objeto próprio da vida a ser normatizado. Ela é criada *ex lege* utilizando-se de fatos alheios ao comportamento exacional e é regulada em abstrato, de certo modo independentemente daquele fato social através do pensamento tipológico.

[212] OLIVEIRA, op. cit., p. 67-68.

[213] Ibid., p. 68.

Ela se desenvolve no plano de estruturação do sistema, que possui as diretivas de organização quanto ao conteúdo material das normas tributárias futuras. É o plano que parte da Constituição e das leis complementares para traçar as linhas vinculativas para a criação e aplicação do tipo legal tributário. Mas também se coloca no segundo plano, onde está o efetivo trabalho de qualificação tipológica, na criação dos tipos legais e das normas de incidência tributária[214].

Uma vez que a relação jurídico-tributária é criada por meio da qualificação tipológica que resulta na construção da norma pelo legislador e esta relação é heterônoma e coercível, o seu conteúdo não pode ficar à disposição da vontade das partes e precisa atender às limitações normativas. O realce da interferência estatal sobre os particulares no Direito Tributário, acentua-se também na configuração da proporção objetiva entre as pretensões existentes entre as partes neste tipo de relação jurídica[215].

Normalmente esta exigência é realçada para a defesa do contribuinte. Contudo, aponta que a mesma exigência se dirige ao Estado, que imprescinde da certeza da existência dos valores que pretende receber e da segurança de que o receberá. O tipo estrutural legal é cerrado pela imperiosa necessidade de garantia individual do contribuinte e da garantia do crédito tributário em favor do Estado[216].

A intensidade dos valores certeza – expresso na exigência de criação/majoração de tributo mediante lei que permita o conhecimento da exação – e segurança – no sentido de que só possa ser exigido o que for objeto da definição legal – solidifica o tipo estrutural legal cerrado como única decisão capaz de criar a relação tributária, afastando a atividade criadora do aplicador do Direito para servir como garantia e referência ao contribuinte e ao Estado[217].

Assim é que informa que:

> Quando se afirma que o princípio da legalidade no Direito Tributário reclama, na criação dos tributos, uma reserva absoluta não apenas à lei, mas à lei estrita, temos o reconhecimento de que o tipo legal instaurador da relação jurídico-tributária somente pode ser um tipo cerrado como visto acima, um tipo de 'repertório inextensível', um tipo que funciona com a rigidez de um conceito. Quando o legislador cria o tipo, no nosso entender, não há dúvida de que se utiliza do pensamento tipológico. Mas, ao colocá-lo na vida jurídica, lhe dá uma configuração de tipo cerrado, o que acarreta a exigência do seu funcionamento como tal. Portanto, na sua aplicação, deverá haver

[214] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 118-119.
[215] Ibid., p. 71.
[216] Ibid., p. 72.
[217] Ibid., p. 75.

> subsunção e não coordenação (o corresponder mais ou menos da relação de fato à relação legalmente tipificada).[218]

Neste ponto, a própria autora reconhece que tal certeza e segurança formam um Direito fixo, estático e que não atende à própria natureza humana na sua dinamicidade, no seu poder de inovar.

Ainda assim, mantém sua posição ao aludir que isto não é empecilho algum para que o Direito Tributário apresente tal característica, ao argumento de que é um mal necessário à realização do valor justiça. Justifica seu pensamento com a alegação de que isto sequer é discutível no Direito Penal e que, por sua vez, no Direito Tributário a exigência é ainda maior porque não se admite sob nenhuma hipótese que o consequente seja objeto de graduação pelo aplicador do Direito[219].

Esta posição desenvolveu um dos pontos suscitados na obra de Alberto Xavier e precisa ser enxergada com fortes ressalvas, pois, aduzir que no Direito Tributário é impossível a graduação do consequente normativo pelo aplicador do direito mostra-se, no mínimo, falacioso.

Graduar o consequente é, justamente, o que faz o aplicador quando considera que embora ocorrido o fato jurígeno tributário, a base de cálculo ou a alíquota foram mensuradas a maior. Também é o que ocorre quando, aplicada uma multa tributária desproporcional, o juiz a reduz sob o argumento de que seu efeito é confiscatório.

Da mesma forma, parece-nos equivocado sobrepor os interesses e valores que orientam o Direito Tributário a aqueles que orientam o Direito Penal. Neste, o jurista lida com o valor liberdade no seu sentido mais amplo, o que não apenas pode englobar a liberdade patrimonial – pela imposição de multas e a expropriação estatal -, como ainda é verdadeiro pressuposto para a fruição do patrimônio pelo contribuinte.

Apesar da relevância que toma o ramo tributário, atribuir à liberdade patrimonial um peso superior ou equivalente ao da liberdade atingida pela seara penal soa como uma verdadeira inversão de valores.

Dando sequência, expõe que a segunda área do Direito Tributário em que se desdobra o papel dos tipos é a da extrafiscalidade, onde eles são igualmente fechados e de lógica conceitual, excetuados apenas pela finalidade distinta buscada pelo legislador, que retira a importância da capacidade contributiva no processo de qualificação tipológica[220].

---

[218] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 76.
[219] Ibid., p. 76-77.
[220] Ibid., p. 150 e p. 153

Apenas na terceira e última área é que a autora vem a admitir a presença dos tipos abertos, excepcionando a condição do legislador de exclusivo tipificador e criador de normas tributárias, para que o aplicador possa fazer uso da integração normativa. Trata ali do campo da repetição do indébito, onde uma omissão legislativa quanto à previsão de correção monetária para o indébito, em descompasso com a existência de previsão para o crédito do Fisco, fez nascer a questão. Neste caso, a integração analógica é defendida em face da marcante injustiça da desigualdade de tratamento[221].

3.1.3 Segundo outros autores

As ideias perfilhadas por esta clássica doutrina não se mantiveram isoladas nas lições de Alberto Xavier e Yonne Dolacio de Oliveira. Esta criação na Ciência do Direito partiu de preconcepções inicialmente trabalhadas em Portugal e Espanha, aqui, foram amplamente difundidas até os dias atuais e, em seguida, voltaram a influenciar os ibéricos.

Exemplo da força que tomou mesmo fora do Brasil é o ressoar da visão de Alberto Xavier em obras contemporâneas como a de César García Novoa, para quem:

> [...] en determinados ámbitos del ordenamiento jurídico, caracterizados por contener normas de injerengia en la esfera personal y patrimonial del ciudadano, la claridad de la definición se concreta en la exigencia de una rigurosa determinación del contenido de la norma jurídica, puesto que las citadas normas de injerencia serán normas de "decisión material" [...] regidas por el principio de tipicidad. Éste, en su proyección material, impone que el presupuesto fáctico de la norma se encuentre rigurosamente perfilado – principio de determinación o Grundsatz der Bestimmtheit -, y en su vertiente aplicativa que, como consecuencia de esta estricta delimitación, se excluya la posibilidad de que se puedan introducir criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular. La tipicidad añade un prius de exigencia al requisito de la ley previa, exigencia amparada por el ideal de una lex certa, con un grado de determinación conceptual lo suficientemente elevado como para excluir la elasticidad normativa [...]
>
> [...] Por tanto, como también recuerda PINHEIRO XAVIER, la tipicidad en la aplicación de la norma se opone a la discrecionalidad, al menos en aquellos aspectos que podemos calificar como sustanciales de la norma de injerencia.
>
> Respecto a la certeza en la definición de las consecuencias del precepto jurídica, la seguridad como exigencia del propio Derecho impone una regulación de esas consecuencias lo suficientemente exacta que excluya tanto descripciones genéricas como una exagerada pormenorización. [...][222]

---

[221] OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 171-172.

[222] NOVOA, César García. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales S.A., 2016, p. 78-79.

No enfoque brasileiro, opinião similar é compartilhada por Ives Gandra da Silva Martins ao lembrar que "à estrita legalidade, à indelegabilidade de competência, deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida"[223]. Por entender que a lei é a única defesa do sujeito passivo, não se admite a sua interpretação de conveniência, especialmente se "em favor da pessoa jurídica mais poderosa"[224].

E, ainda, conforme o magistério de Edvaldo Brito:

> [...] [a técnica da tipicidade] consiste na mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do Direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária que resulta com nitidez o alcance da regra nullum tributum sine lege e que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e as que, eventualmente, estejam confiadas à vontade dos seus órgãos de aplicação. [225]

Na mesma linha, discorre Bernardo Ribeiro de Moraes sustentando a reserva absoluta de lei por via da tipicidade tributária, segundo a qual todos os elementos essenciais e estruturais do tributo devem ser totalmente definidos em lei. Este autor faz coro à defesa da tipicidade fechada e rígida, determinante da descrição à exaustão dos elementos do tipo tributário[226].

Almir Garcia Fernandes também vê a tipicidade como norma que determina a expressa exigência de conteúdo material nas leis tributárias, impondo ao legislador cautela e minúcia, em definições exaustivas de todas as notas características do tipo legal. A tipicidade é o complemento da proteção imposta pela legalidade tributária, a impedir que os intérpretes da lei a estendam, corrijam ou adequem[227].

Reforçam o entendimento de uma tipicidade como aspecto material absoluto, cerrado e exaustivo da legalidade tributária, ainda, autores como Sacha Calmon Navarro Coêlho[228], Maria

---

[223] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 32.

[224] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Os princípios da tipicidade cerrada e da estrita legalidade em face das presunções em matéria tributária: inconstitucionalidade das presunções absolutas, fraude tributária impossível pela técnica das "praesumptiones – juris et de jure". Cefir: revista do imposto de renda, São Paulo, ano. 28, n. 206, p. 6-27, set. 1984, p. 9.

[225] BRITO, Edvaldo. Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 108.

[226] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. Vol. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 96

[227] FERNANDES, Almir Garcia. Aplicação do princípio da legalidade tributária em conformidade com o princípio da tipicidade. Revista Jurídica da Universidade de Franca, Franca, v. 5, n. 9, p. 34-40, jul/dez. 2002, p. 37.

[228] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Estado e suas funções: os princípios retores da tributação, a legalidade e a tipicidade. Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, v. 16, n. 1/2, p. 175-190, dez. 1987, p. 185-190; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da legalidade: o objeto da tutela. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 626-629.

Lucia Gomes de Souza[229], Orlando Leite Júnior[230], Lutero Xavier Assunção[231] e Rodrigo de Andrade M. Fernandes[232]. Todos eles, sempre, com esteio nas já mencionadas lições de Alberto Xavier.

Dos inúmeros representantes desta corrente, Misabel Abreu Machado Derzi ainda introduz interessantes variações, ao se propor a aprofundar os tipos e conceitos na teoria do direito, admitindo sua distinção ontológica como formas do pensamento abstrator, igualmente cabíveis na atividade de produção das leis.

Enquanto esclarece que os tipos são formas abertas e os conceitos é que se fecham com determinação, a professora mineira dispõe que a escolha de um ou outro depende da compreensão que se forma em torno dos princípios e valores que subjazem a matéria legislada[233].

Assim, por conferir eminência à segurança jurídica no Direito Tributário, a autora não nega a presença de tipos na lei, mas, conduz à noção de que a necessidade de precisão semântica neste ramo do Direito impõe a predominância dos conceitos fechados[234]. A construção desta autora tem o interessante aspecto de tomar como imprópria a expressão "princípio da tipicidade", cujo conteúdo normativo considera melhor expresso como "princípio da determinação conceitual"[235].

Embora tenha se empenhado num excelente trabalho sobre a doutrina dos tipos e dos conceitos jurídicos, as conclusões de Misabel Derzi sobre a norma da tipicidade terminam numa buscam pela coerência entre a doutrina clássica e as suas próprias investigações sobre estas formas lógicas do pensamento abstrator. Ao fim e ao cabo, no que concerne ao conteúdo normativo da tipicidade tributária, as variações da autora mineira se resumem a aspectos terminológicos, o que permite enfileira-la como mais uma representante da doutrina clássica.

---

[229] SOUZA, Maria Lúcia Gomes de. O princípio da legalidade tributária e os direitos fundamentais. Circulus: revista da Justiça Federal do Amazonas, Manaus, v. 3, n. 5, p. 77-94, jan./jun. 2005, p. 91.
[230] LEITE JUNIOR, Orlando da Silva. Um estudo diacrônico do princípio da legalidade tributária. Ângulos, Salvador, n. 20, p. 40-50, jan. 1992, p. 49.
[231] ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. Princípios de direito na jurisprudência tributária. São Paulo: Atlas, 2000, p. 461.
[232] FERNANDES, Rodrigo de Andrade M. Tipicidade tributária. Curitiba: Juruá, 2008, p. 119-132.
[233] DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material: modo de pensar "tipificante" e praticidade no Direito Tributário. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBET, n. 1, 1998. Centro de Convenções de Vitória. Anais... Vitória: Max Limonad, 1998. p. 628-629.
[234] Ibid., p. 637-638.
[235] Ibid., p. 627.

3.2 PONDERAÇÕES NA CIÊNCIA CONTEMPORÂNEA DO DIREITO: ANTÍTESE

Explorada a teoria clássica da tipicidade tributária, nos cabe agora passar à vertente que lhe opõe os principais contrapontos. Trata-se de uma linha de pensamento inaugurada sob uma visão que procura congregar as teorias chamadas "pós positivistas" sobre o Estado, as espécies normativas e a dinâmica de aplicação e interpretação.

Os autores contemporâneos filiados a esta corrente têm alimentado, em especial nas últimas duas décadas, o confronto com as bases doutrinárias da teoria clássica, formalista, do Direito Tributário. A partir disto, construiu-se para a Ciência do Direito Tributário a antítese que viremos a analisar, com uma nova proposta de paradigma sobre a tipicidade tributária.

3.2.1 O pensamento de Ricardo Lobo Torres

Ricardo Lobo Torres é um dos preceptores da linha teórica que sustenta uma verdadeira divergência em face da vertente da tipicidade tributária clássica. O conjunto da sua obra – representado nas obras analisadas e citadas a seguir - fortaleceu uma visão crítica acerca do tema, possibilitando o confronto com as bases doutrinárias do paradigma então firmado e o surgimento de novas proposições sobre a teoria da tipicidade tributária.

Comungando com a doutrina clássica, o autor não questiona na tipicidade a natureza de um princípio constitucional autônomo, decorrente e plenamente correlacionado com o princípio da legalidade tributária[236]. Todavia, ao passo em que mantém esta vinculação entre os princípios, o autor posiciona a sua crítica sobre a influência positivista na ideia de legalidade[237], cuja superação também refletirá na tipicidade.

Em suas diversas facetas, toda a experiência com os positivismos jurídicos por que passou a Ciência do Direito influenciou a construção e desenvolvimento da ideia de legalidade tributária.

---

[236] TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 136.

[237] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000a, p. 95.

De um lado, os positivismos formalistas e conceitualistas se apegaram aos axiomas da superioridade do legislador e da pretensa segurança absoluta para envidar o fechamento de conceitos jurídicos numa legalidade estrita/absoluta. Por sua vez, aduz que os positivismos historicistas ou sociológicos defenderam o exagero oposto, de uma legalidade flácida e aberta, pautada na superioridade do juiz e na defesa de uma justiça fiscal intransigente[238].

Na atual fase do pós-positivismo jurídico, se permite enxergar a legalidade de maneira distinta, num contexto mais amplo, de equilíbrio entre os valores segurança e justiça, da sua ponderação com os demais princípios constitucionais, da aceitação da imprecisão linguística e da maior harmonia e interação entre os Poderes estatais[239].

Ao se debruçar especificamente sobre a tipicidade tributária, a fim de afastar o que atribuiu ser uma confusão introduzida na temática pelas fontes ibéricas, Ricardo Lobo Torres procurou revisar a teoria dos tipos empregada pela doutrina clássica. Desde o primeiro momento, se opõe duramente à conformação dada por estes ao expor que "[...] a identificação da tipicidade com o princípio a determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*) é exagero positivista [...]"[240] adotado com grande repercussão na doutrina e jurisprudência brasileiras.

Retomando a doutrina alemã sobre os tipos jurídicos, o autor os qualifica como uma forma presente tanto na realidade quanto na norma jurídica, que objetiva a ordenação dos dados concretos havidos na realidade segundo critérios de semelhança[241].

Sem prejuízo da investigação procedida ali sobre tipos e conceitos[242], não trataremos de forma minudente sobre tais impressões neste trabalho, savo de maneira incidental. Por mais que seja relevante uma avaliação sobre estas estruturas do pensamento abstrator na influência do princípio da tipicidade tributária, estas formas lógicas não são o foco da pesquisa, mas a composição da tipicidade a partir das interações sistêmicas entre as normas jurídicas.

Para o que nos reserva por ora, bastará compreender que, para Ricardo Lobo Torres, os tipos se distinguem dos conceitos, em especial: **i)** pela necessária abertura semântica; **ii)** pela

---

[238] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000a, loc. cit.
[239] Ibid., p. 96.
[240] TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 136.
[241] Ibid., p. 137.
[242] Interessante salientar que este estudo já havia sido empreendido por Misabel Abreu Machado Derzi, em 1988, na sua tese de doutoramento, intitulada "Direito tributário, direito penal e tipo". Ricardo Lobo Torres toma também uma parte das considerações daquele trabalho, embora se coloque numa posição mais progressista do que a autora, como veremos mais à frente.

insuscetibilidade de definição, mas, somente de descrição; e **iii)** pela condução a um pensamento orientado pelos valores e pelo sistema[243].

Ao explicitar o que são os tipos, esclarece ainda que "tipicidade" para os alemães (*Typizität*) equivale à própria qualidade do tipo jurídico que reveste as características necessárias à sua configuração lógica[244].

Por sua vez, "tipificação" (*Typisierung*) se refere à atividade normogenética de formação do tipo jurídico, na busca por sua tipicidade. Assim, tipificação consiste na atividade normativa que promove um recorte sobre a realidade para a ordenação de dados semelhantes, implicando em simplificação e praticabilidade tributária, e, não raro, uma reprodução defeituosa desta realidade[245].

Uma questão de peso para o discurso promovido pelo autor é o fato de ter tomado especial ressonância no Brasil uma confusão entre o tipo legal e o fato jurídico em abstrato (*Tatbestand*) que, na sua formação, o envolve. Em razão desta falha, autores como Alberto Xavier passaram a postular que todos os elementos do fato jurídico em abstrato sejam indicados com absoluta clareza na lei formal. Assim, teriam equivocamente dado à tipicidade tributária o caráter normativo alemão do princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*)[246].

A aproximação é compreensível porque os tipos e os conceitos indeterminados também podem se fazer presentes no fato jurídico tributário em abstrato. No momento de produção do texto, a depender da realidade que se pretende representar, o legislador poderá empregar um ou outro na hipótese normativa. Neste ponto, o tipo é influenciado pelo princípio da determinação (possível), mas, não se confunde com ele[247].

Fala-se em determinação possível porque mesmo este princípio (*Grunsatz der Bestimmtheit*) admite as cláusulas gerais e os conceitos – que em sua maioria são indeterminados -, de modo que não haveria como insistir em fechamento semântico[248].

Deveras, os conceitos indeterminados são inevitáveis no direito tributário e, citando Hans-Jürgen Papier, explica que pelo princípio da determinação (possível), ninguém sabe com

---

[243] TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137-138.
[244] Ibid., p. 137.
[245] Ibid., p. 146.
[246] Ibid., p. 148-150.
[247] Ibid., p. 150.
[248] Ibid., loc. cit.

precisão o que é direito tributário válido. Mesmo o princípio da determinação possibilita o uso de conceitos indeterminados ante à escorregadia escala entre a determinação e a indeterminação normativas, de modo que esta questão linguística não se dá nos extremos. Assim, face a tal gradação indefinível, não é sequer possível dizer qual é o grau de indeterminação proibido ou autorizado pela Constituição[249].

Desta forma, o mesmo princípio não pode guardar uma correlação direta com o da tipicidade, dando-lhe fechamento semântico, como quis Xavier. Mesmo quando a hipótese normativa tributária se expresse por meio de tipos, os dois princípios não mantêm equivalência e não é possível cogitar de tipicidade fechada. Como bem coloca Ricardo Lobo Torres, "[...] o princípio da determinação se reduz à função constitucional de fornecer o arcabouço legal para o tributo, ainda que mínimo (*nullum tributum sine lege*)"[250].

Também não se satisfaz o autor com a exigente taxatividade dada à tipicidade tributária, em verdade, pelo princípio da determinação. Pelo contrário, observa que o uso de enumerações exemplificativas é inevitável no direito tributário, onde as portas à interpretação extensiva e à analogia se mantêm abertas ante a presença de lacunas *intra legem*[251].

Por lacunas *intra legem*, se faz referência à dualidade posta face às lacunas *praeter legem*:

> Outra distinção é entre lacunas *praeter legem* e lacunas *intra legem*. As primeiras existem quando as regras, expressas para serem muito particulares, não compreendem todos os casos que podem apresentar-se a nível dessa particularidade; as segundas têm lugar, ao contrário, quando as normas são muito gerais e revelam, no interior das disposições dadas, vazios ou buracos que caberá ao intérprete preencher. No primeiro caso, a integração consistirá em formular novas regras ao *lado* das expressas, no segundo caso, as novas regras deverão ser formuladas *dentro* das regras expressas.[252]

Torres atribui ingenuidade ao positivismo que pretende o total fechamento das normas tributárias com a adoção de enumerações casuísticas e exautivas de fatos tributários. Pretensão desta ordem nem se compatibiliza à inerente indeterminação da linguagem, nem guarda coerência com o emprego de tipos, abertos por definição e que visam abstração e ordenação da realidade independente de características particulares[253].

---

[249] TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 152.
[250] Ibid., p. 151.
[251] Ibid., p. 154.
[252] BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução de Maria Celeste C. L. Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 145.
[253] TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000b, p. 141.

É neste lapso de indeterminação que se faz presente a lacuna *intra legem* no direito tributário e que se defende a operação de preenchimento normativo por meio da analogia.

Em verdade, em lugar desta incongruente minudência da norma, o que interessa ao princípio da tipicidade tributária é que a estrutura normativa seja suficiente à formulação da exigência do tributo e a viabilize a despeito das lacunas e indeterminações. Nesta linha, ante à insuficiência da legalidade e da tipicidade para a completude da ordem tributária, o invocar de outros princípios constitucionais – e.g. igualdade, capacidade contributiva e democracia – justifica o uso da analogia[254].

Com isto, Ricardo Lobo Torres não nega em nada a importância da atividade do legislador na conformação do tributo. O que empreende é uma superação da ideia de prevalência entre os Poderes, admitindo entre eles harmonia e divisão de função[255].

Se o discurso do legislador se sujeita a imprecisões de sentido como qualquer outro, não se pode negar que a complementação deste discurso precisa vir do trabalho de interpretação administrativa e judicial: aquela, no exercício do poder regulamentar[256], este na resolução dos casos concretos que lhe são apresentados, inclusive no controle de abusos pela Administração.

Se não for vista desta forma, a tipicidade tributária pela legalidade estrita leva ao preciosismo e ao perfeccionismo, algo que não se encontra nem mesmo na legislação de países com sólida tradição jurídica. Além de evitar o excesso de regulamentação, a natural abertura dos tipos e dos conceitos indeterminados é que viabiliza a reelaboração e a renovação da norma tributária pelo intérprete ao longo do tempo, imprescindíveis a este segmento jurídico[257].

3.2.2 Críticas de Sérgio André Rocha

Alinhado ao pensamento divergente de Ricardo Lobo Torres, Sérgio André Rocha identifica que uma das características mais marcantes da doutrina tradicional do Direito

---

[254] TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000b, p. 142-143.
[255] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000a, p. 97.
[256] Ibid., p. 98.
[257] TORRES, op. cit., p. 285.

Tributário é a presença de um peculiar formalismo que terminou por reduzir a maior parte das discussões a debates em torno da regra da legalidade e do princípio da tipicidade cerrada[258].

Desde os escritos de Alberto Xavier, o modo como se formaram estes princípios deificou a atividade legislativa, como se ela fosse capaz de "encapsular" a realidade com tamanha exatidão que não sobraria ao intérprete do texto qualquer liberdade. E, não apenas em Xavier[259], mas, ao pretender excluir integralmente a subjetividade do aplicador do Direito, toda esta vertente formalista[260] termina por revelar uma clara desconfiança em relação à autoridade administrativa e, de algum modo, também a judicial[261].

Em verdade, é tamanho o formalismo e o apego à literalidade da lei que – com muita razão – o autor aduz que esta posição sequer pode ser considerada positivista. Isto porque mesmo os principais e mais influentes autores do positivismo jurídico – e.g. Hans Kelsen e Herbert Hart - mantinham a distinção entre norma e texto, repisando que este nada mais é do que a "moldura"[262] daquela.

Por outro lado, com a pretensão de retirar o intérprete/aplicador da equação que conforma a norma, mais parece que este formalismo regride em relação ao positivismo e só é comparável à juridicidade do Código Civil francês de Napoleão Bonaparte[263]: uma visão que continua a se desdobrar de Montesquieu, do juiz "autômato" e "boca da lei".

Afirma que, dentre a vasta gama de autores que defendem o formalismo tributário e suas variações, duas são as notas que sempre se fazem presentes: **i)** a pretensão de quase absoluta segurança juridica e a plena capacidade de previsão das consequências tributárias pela presença exclusiva de conceitos determinados no texto legal; e **ii)** a subjacente desconfiança em relação aos órgãos de aplicação do direito, em especial, as autoridades administrativas[264].

A amplitude que esta vertente tomou no discurso jurídico brasileiro repercutiu no desenvolvimento dos debates tributários nas últimas décadas, circunscrevendo as controvérsias, em grande parte, ou ao instrumento formal exigido pela Constituição em cada caso, ou à questão

---

[258] ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 7.
[259] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73.
[260] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 54-55. Sérgio André Rocha cita ainda, como exemplos dessa vertente, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem tipicidade implica "conceituar até a exaustão" (ROCHA, op. cit., p. 12).
[261] ROCHA, op. cit., p. 8-11.
[262] KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 390.
[263] ROCHA, op. cit., p. 13.
[264] Ibid., p. 17-18.

de saber se o fato legalmente previsto está ou não contido no conceito constitucional da norma de competência[265].

Esta foi uma abordagem que fez sentido no período histórico em que a sociedade brasileira viveu o hiato democrático do governo militar. Hoje, contudo, Sérgio André Rocha tem por realizada a previsão de Marco Aurélio Greco que há muito antecipa que este plano formal e conceitual do debate já se esgotou e não encontra mais um contexto apropriado, independente da crise institucional em que o País está inserido[266].

E não se diz isto por entender que o formalismo seja injustificado. Ao contrário, o autor compreende que existe no Brasil uma presunção de que as leis serão mal aplicadas, o que seduz o especialista à busca de segurança no legislador por meio deste enclausuramento conceitual. A desconfiança que repousa largamente sobre a autoridade administrativa, vista como tendente ao abuso de poder, também repercute sobre o Poder Judiciário, que é visto como tecnicamente deficiente para a análise das questões tributárias complexas[267].

Os debates sobre a interpretação jurídica ignoram as capacidades institucionais – com suas habilidades e limitações - na resolução da questão sobre de que maneira as instituições devem interpretar certos textos. Ancorando-se nesta noção, Sérgio André Rocha identifica na doutrina tradicional uma resposta pragmática, um reflexo da percepção da limitada capacidade das instituições brasileiras, o que é perfeitamente justificável[268].

Ainda assim, compreender o contexto que leva à corrente formalista e enxergar sua causa não responde à questão – no mínimo duvidosa – de se estes fechamento e determinação buscados através do princípio da tipicidade tributária são metas alcançáveis ou não[269].

No modelo contemporâneo do Estado brasileiro, o Poder Executivo tem assumido posição preponderante no cenário político nacional, tendo se verificado o declínio e a superação

---

[265] ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 18.

[266] ROCHA, op. cit., p. 19. Nas palavras de Marco Aurélio Greco: "Ao chegarmos ao ano 2000, o grande debate tributário situa-se nas 'cláusulas pétreas'! O modelo formal atingiu o topo lógico do debate sobre a Constituição; aquilo que começou como debate sobre a relação entre a portaria e decreto, decreto e lei, lei e Constituição acabou extrapolando a própria Constituição para envolver temas que se encontram fora dela e apenas são nela refletidos. Isto demonstra que estamos no teto do debate formal; o debate formal esgotou-se, pois acima da cláusula pétrea não há mais nada. Então este modelo teórico concebido na década de 60, desdobrou-se na estruturação do Direito Tributário mediante a codificação e funcionou muito bem num período politicamente autoritário, mas está, a meu ver, esgotado. Bateu no teto!" (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 64-65).

[267] ROCHA, op. cit., p. 21-23.

[268] Ibid., p. 23.

[269] Ibid., loc. cit.

do dogma da supremacia do Poder Legislativo[270]. Circunstâncias como a legitimação democrática do Poder Executivo, a necessária tecnicidade de algumas decisões políticas, o fenômeno da inflação legislativa e a incapacidade da lei no trato dos problemas na sociedade de risco têm como consequência um novo delineamento das atribuições dos Poderes e a "deslegalização" – a transferência de competências legislativas para o Poder Executivo[271].

No Direito Tributário, a deslegalização parte desta conjuntura de fatores e se viabiliza com uma flexibilização da tipicidade cerrada tradicional, que parece desconsiderar a distinção fundamental entre texto (enunciado) e norma (abstração mental)[272] e a inevitável indeterminação da linguagem que conforma o texto.

Percebida a dualidade destes objetos, cai por terra a velha pretensão de esgotamento da criação normativa através da univocidade do texto e o cientista do direito se vê obrigado a reconhecer de vez o caráter criativo, normogenético da atividade interpretativa.

A interferência subjetiva do intérprete se mostra como uma inerência do caráter linguístico dos textos jurídicos, afastando-se a ideia tradicional de tipicidade com fundamento numa ilusória segurança jurídica absoluta[273].

Ao propor a deslegalização, o autor não defende que ela seja construída no Direito Tributário como forma de exclusão de matérias fiscais do campo da reserva de lei, privilegiando a instituição e majoração de qualquer tributo pelo Poder Executivo. Pelo contrário, rejeita-a.

A viabilidade no Direito Tributário brasileiro se resume à deslegalização em sentido estrito, através da delegação ao administrador da competência para editar certos atos normativos, com base em *standards* estabelecidos pelo legislador mediante: i) conceitos indeterminados que definam a moldura dentro da qual o regulamento tratará da matéria[274]; e ii) tipos legais a serem concretizados pelo Executivo pela identificação dos fatos típicos[275].

---

[270] ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 226-227.
[271] Ibid., p. 227-232.
[272] Ibid., p. 239.
[273] Ibid., p. 240-242. ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 25-30.
[274] ROCHA, op. cit., p. 249-251.
[275] Ibid., p. 251-252.

Infirma que os tipos abertos – uma redundância lógica - só são contraditórios com a legalidade estrita se encarada pela sua pretensão inatingível de resultar em uma única e certa mensagem a ser revelada pelo intérprete[276].

Se o fechamento conceitual absoluto for deixado de lado, se concluirá que o princípio da legalidade tributária se limita a exigir que a criação dos aspectos essenciais da obrigação sejam criadas mediante autorização legislativa.[277]. O grau de indeterminação decorrente dos tipos e conceitos efetivamente empregados nesse mister, por sua vez, se sujeitará à função interpretativa e integrativa do aplicador do Direito.

Sem perder a oportunidade de crítica, também rechaça a costumeira e insistente comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Argúi que os bens jurídicos tutelados em cada ramo – patrimônio e liberdade – são tão díspares do ponto de vista axiológico que a sua equiparação é impossível[278].

A comparação valorativa já se considera descabida e o autor demonstra que ela também carece de fundamento empírico. A doutrina tradicional que compara os dois ramos do Direito para fundar a repulsa pela integração normativa se descuida ao esquecer que mesmo o Direito Penal sempre conviveu com conceitos indeterminados e normas penais em branco, ambas dependentes da subjetividade do aplicador[279].

Por serem tantas e fundamentais as críticas que vêm sendo traçadas, Sérgio André Rocha chega ao extremo de negar a existência do princípio da tipicidade tributária. A aludida tipicidade se resumiria não a um princípio jurídico, mas, de um lado, a instrumento de que dispõe o legislador para a criação do texto legal fiscal e, de outro, uma exigência de remissão do fato concreto ao tipo previsto na norma[280].

Ao tomar como pressuposto o trabalho de Misabel Derzi acerca dos tipos, diverge da opinião de seu banimento do Direito Tributário em favor de uma "tendência conceitual classificatória". Em primeiro lugar, porque a escassez de conceitos absolutamente determinados demonstra que nem mesmo o pensamento conceitual-classificatório serve às exigências da

---

[276] ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 253.
[277] Ibid., loc. cit..
[278] ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 16.
[279] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 137-138.
[280] ROCHA, Sérgio André. Estudos de Direito Tributário: teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 109.

doutrina tradicional. Em segunda linha, observa que desde o plano empírico, é irreal a assertiva de que o Direito Tributário não trabalha com "tipos" – e.g. "estabelecimento comercial", "indústria", "serviço", "receita financeira", são todos tipos postos na legislação[281].

Aliás, tomando como exemplo o significante "mercadoria", demonstra que a expressão de tamanha importância para a tributação dos Estados federados tanto encerra um tipo – e não um conceito -, que seu conteúdo de sentido tem sofrido verdadeira revolução com a indústria de tecnologia da informação e a superação do limite semântico dos bens corpóreos[282].

Então, em lugar do princípio da tipicidade tributária, propõe o da "determinação", como um mandamento de otimização no sentido de que, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas, o legislador tributário deve buscar editar textos legais onde os elementos da regra de incidência – tipos ou conceitos – tenham determinação suficiente para serem acessíveis ao contribuinte[283].

3.2.3 Outros autores atuais

A expressão tipicidade fechada revela a impropriedade metodológica oriunda da contradição em termos, pois, a abertura é característica natural e inafastável dos tipos[284]. Por esta mesma razão é que as normas de incidência, tal como as que delimitam a competência, se manifestam através de tipos e não por conceitos classificatórios. Em sua abertura, os tipos são muito mais propícios à fiel descrição da realidade econômica, em todo o seu dinamismo[285].

Acolhendo a noção de sociedade de risco e a necessidade de o Direito confrontar a imprevisibilidade, Ricardo Lodi Ribeiro atribui à atual legalidade tributária a adoção dos conceitos indeterminados, com exclusão somente dos conceitos discricionários[286].

A distinção essencial repousa no fato de que o conceito indeterminado tende à conclusão por uma única solução correta através da interpretação, embora sujeite o aplicador a diferentes decisões possíveis em razão do caráter plurívoco da própria linguagem e do caminho utilizado pelo intérprete. Diferentemente, a presença da discricionariedade nos conceitos permite que a

---

[281] ROCHA, Sérgio André. Estudos de Direito Tributário: teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 101-103.
[282] Ibid., p. 103.
[283] Ibid., p. 105-106.
[284] RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 188.
[285] Ibid., p. 207.
[286] Ibid., p. 216.

escolha por uma ou outra decisão permaneça mesmo após o fim do processo hermenêutico, autorizando o aplicador à escolha volitiva com razões metajurídicas[287].

Por sua vez, Marcus Abraham aponta que a posição formalista sobre a tipicidade tributária é derivada de um positivismo conceitualista, reputando-a superada pelo atual paradigma da interpretação pluralista, onde os valores da sociedade têm maior relevância do que a literalidade do texto[288].

A certeza almejada com a tipicidade tributária deve ser reanalisada sob o atual viés pós-positivista e sob a ótica do ordenamento jurídico como um todo. O autor considera que a tipicidade aberta é uma proposta doutrinária igualmente capaz de ensejar certeza e segurança e que permite a consideração e ponderação dos outros princípios retores da atividade do operador do direito[289]. Ao contrapor a linha formalista do Direito Tributário, Marcus Abraham esclarece que:

> Embora tenhamos plena certeza da imperiosa necessidade da segurança jurídica, seja nas relações de natureza pública ou privada, não podemos concordar plenamente com a afirmativa acima, com outras congêneres e com esta maneira de pensar e operar o Direito.
>
> Hoje em dia, com a maior efetividade dos valores sociais e princípios constitucionais, já é possível sustentar a desnecessidade de uma "tipicidade fechada" pela legalidade estrita, como único meio de garantir alguma segurança nas relações jurídicas, mormente nas de natureza fiscal. Isto se dá pois, se aplicarmos princípios materiais como os da igualdade, da capacidade contributiva e da legalidade em conjunto com os da dignidade da pessoa humana, da função social da propriedade, da eticidade e da moralidade, todos amparados por princípios de legitimação, como os da ponderação e da razoabilidade jurídica, permitir-se-á a afastar os excessos, irregularidades ou arbítrios, com a realização de um efetivo controle da adequação do emprego da norma aos fatos concretos, em harmonia com a finalidade a que ela foi instituída e de acordo com os valores imanentes da sociedade[290].

Em razão disto, conclui, tornou-se desnecessário que se pregue a criação de um ordenamento jurídico minucioso e hermético, passível das consequências de uma inflação legislativa[291], por nós tidas como máxima de uma realidade antidemocrática.

---

[287] RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2010, p. 42.
[288] ABRAHAM, Marcus. O planejamento tributário e o direito privado. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 303.
[289] Ibid., p. 303-304.
[290] Ibid., p. 305; ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 116-117.
[291] ABRAHAM, op. cit., p. 305.

Élcio Fonseca Reis percebe que a ideia de total definição da lei teve seu auge em um tempo em que o Estado era visto como opositor e repressor da sociedade, o que não condiz com o atual cenário de necessária convivência entre as duas instituições[292].

Em lugar de consagrar a discricionariedade, assenta que a utilização de tipos abertos fortalece o ideal de justiça fiscal e a própria segurança jurídica. Enquanto que certa indeterminação linguística abre margem à interpretação da norma, o enclausuramento dos conceitos funda a complexidade do sistema, ocasiona inflação normativa e destitui o ordenamento de sua estabilidade ante à necessidade de constantes alterações legais. A defesa da tipicidade fechada termina, assim, por se tornar um vetor de insegurança jurídica[293].

Na mesma esteira segue José Marcos Domingues de Oliveira, para quem a legalidade ter-se-ia indevidamente transmudado para um fim em si mesmo, olvidando o Estado de Direito e o fato de que o princípio da proporcionalidade permite hoje o controle finalístico de constitucionalidade das leis[294]. E assevera com isto que:

> A doutrina da "tipicidade fechada" no direito tributário teve o seu apogeu num período histórico, felizmente já ultrapassado.
>
> Claudicavam outros mecanismos de controle democrático do poder do Estado. Por isso era necessário "conquistar a lei", porque à míngua de legitimidade do Executivo, ausente a proeminência do judiciário, aliada à manietação do poder constituinte derivado, na falta portanto de um controle material do Poder, a solução juspolítica foi exacerbar a Legalidade como último recurso ou garantia de Liberdade.
>
> Isto parece explicar a pronta e intensa adoção da tipicidade fechada quando difundida no Brasil, como também entende SACHA CALMON NAVARRO COELHO.[295]

Ao lado desta constatação, que remete ao tempo em que no Brasil ainda se difundia eminente positivismo[296], reside ainda a perplexidade do autor face às comparações entre o Direito Penal e o Tributário: em ambos os ramos, se faz presente o principio da tipicidade e, enquanto neste se quer expurgar a atuação da Administração a todo custo, naquele se admite plenamente o uso de normas penais em braco, cujo sentido prescinde da complementação administrativa[297].

---

[292] REIS, Élcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, ano 8, n. 34, p. 157-168, set./out. 2000., p. 164-165.
[293] Ibid., p. 166-168.
[294] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n. 51, p. 106-121, 1998, p. 110.
[295] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 56-57.
[296] OLIVEIRA, op. cit., p. 110.
[297] Ibid., p. 114.

Superado este ponto, este autor ainda distingue a discricionariedade pura, volitiva, do processo de valoração técnica necessário à determinação conceitual, perfeitamente admissível. A legalidade só se justifica enquanto resguarde valores constitucionais, que albergam o pagamento de tributo justo, ao que parecem servir bem o uso de conceitos indeterminados e a adoção da tipicidade aberta no Direito Tributário[298].

Outra posição digna de nota é a de Marciano Seabra de Godói, que formula críticas contundentes à visão da tipicidade tributária com exigência semântica de fecho pelo esgotamento total de toda espécie de valoração na aplicação normativa[299]. Aduzindo que:

> [...] Não há dúvida de que o intérprete/aplicador não pode *substituir* a valoração contida na lei, mas isso já está claro no próprio conceito de *tipicidade*. O que é problemático na tese do autos é pensar que a atividade de interpretação e aplicação do direito tributário substantivo possa realmente ocorrer por *simples subsunção lógica*, como se em todos os casos houvesse uma e apenas uma solução, e que essa solução fosse exatamente a que se extraiu por dedução da lei, sem que o intérprete tivesse que recorrer a qualquer elemento estranho à própria lei[300].

Informa ainda que esta versão normativista-conceitualista não é capaz de refletir a realidade prática da interpretação e da aplicação do Direito Tributário, pois, tal tipicidade tributária, fundada na doutrina da única resposta e da aplicação mediante simples subsunção "fala de outro mundo que não aquele em que o direito é efetivamente interpretado e aplicado"[301]. Mesmo com esteio nos princípios da representação e da segurança jurídica, fez-se aí o fruto de uma ideologia que não se identifica hoje – se é que um dia foi diferente – com o Estado Democrático de Direito[302].

3.3 OS PONTOS DE TENSÃO: SÍNTESE DO DEBATE NA DOUTRINA BRASILEIRA

Até este ponto, o que se testemunhou na produção teórica da tipicidade tributária no Brasil consistiu, basicamente, numa divergência entre a escola tradicional paulista (USP) e o entendimento fluminense, com forte expressão originada da cátedra da Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ).

---

[298] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n. 51, p. 106-121, 1998, p. 115-116.
[299] GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 75.
[300] Ibid., loc. cit.
[301] Ibid., p. 84.
[302] Ibid., p. 92-93.

Cada uma das linhas conquistou adeptos e sofreu com pequenas variações ao longo do tempo no pensamento jurídico tributário nacional. Com ênfase na primeira delas, que se enraizou e espraiou de maneira notável, as variações por que passou nos últimos quarenta anos foram quase insignificantes: uma marca própria do fechamento que propõe.

Esta exploração entre os principais autores de ambas as correntes permite neste ponto a compreensão do estágio atual do debate doutrinário da tipicidade tributária, com a possibilidade de se fixar os principais pontos controvertidos de uma e de outra.

Em suma, a teoria clássica ou formalista da tipicidade tributária se caracteriza por: **i)** fundamentá-la numa ideia Estado de Direito, na supremacia do legislador e na segurança jurídica; **ii)** atribuir ao legislador o dever de empregar tipos fechados ou conceitos determinados na formulação das normas tributárias; **iii)** defender a seleção prévia e a taxatividade dos fatos jurídicos tributáveis envolvidos no tipo (fechamento semântico); **iv)** exigir que os tipos formulados sejam instrumentos de absoluta certeza do direito.

Já a teoria contemporânea da tipicidade tributária suscita, principalmente, que: **i)** a supremacia do legislador, no Estado de Direito atual, cede lugar à harmonia entre os Poderes; **ii)** a segurança jurídica não se exprime em termos absolutos, de certeza e determinação; **iii)** enquanto instrumentos de mediação entre o abstrato e o concreto, os tipos jurídicos possuem uma estrutura flexível e aberta por natureza; **iv)** não existe univocidade na linguagem normativa, que sofre de uma imanente indeterminação; **v)** o fechamento semântico não se sustenta face às lacunas *intra legem*.

Examinados estes pontos, percebe-se que é possível centrar a discussão sobre a tipicidade tributária enquanto norma em três diferentes aspectos. Somente através do aprofundamento de cada um deles é que será possível projetar uma tipicidade tributária condizente com os paradigmas atuais da Ciência do Direito.

O primeiro deles condiz com os seus **fundamentos** de validade e axiológicos. A doutrina não diverge quanto à ligação entre a tipicidade tributária e pressupostos do Estado de Direito e de segurança jurídica. Contudo, o paradigma clássico da tipicidade tributária pode ou não sofrer variações à medida em que se indique o modelo de Estado de Direito adotado e qual é a percepção que se tem do princípio da segurança jurídica. Sobre isto, trataremos no próximo capítulo deste trabalho.

O segundo centro de investigação se relaciona a uma questão **estrutural** normativa, sob viés exógeno e endógeno.

Do ponto de vista exógeno, convém responder se, enquanto mandamento, a tipicidade tributária exige do legislador a utilização na sua atividade tipos ou conceitos, abertos ou fechados e determinados ou indeterminados. A resposta a estas perguntas depende do exame do objeto jurídico-linguístico e a posição da hermenêutica contemporânea sobre estas figuras próprias do pensamento abstrator. Estes pontos só serão abordados de maneira incidental nos próximos capítulos deste trabalho.

Por uma análise endógena/interna, o estudo estrutural da tipicidade tributária se debruça não sobre a estrutura da norma tributária que será criada com sua observância, mas, sobre o próprio mandamento da tipicidade, que se põe enquanto norma-princípio pela doutrina clássica, com encaixe, comportamento e relevância explicitados no contexto do subsistema tributário já no capítulo anterior.

Por último, põe-se a questão **substancial** da tipicidade tributária, que pretende determinar em que realmente pode consistir o conteúdo de sentido deste comando normativo, de modo que influenciam na (re)construção do seu mandamento as normas que lhe são colaterais no âmbito constitucional tributário, matéria a ser tratada mais à frente, orientado pelas relações inerentes à ideia de sistema.

4 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E(M) RELAÇÕES DE SUBORDINAÇÃO: FUNDAMENTO, ESTADO E A CRISE DA SEGURANÇA JURÍDICA

A primeira das relações sistêmicas cujas impressões se precisa reavaliar se dá no aspecto vertical, em relações de subordinação, isto é, entre o princípio da tipicidade e sua fundamentação de validade.

Os princípios estruturantes da ordem jurídica total se irradiam de forma virtualmente ilimitada, com reflexos sobre toda a construção normativa. Daí porque, enquanto se considere que o sistema jurídico é uno e indivisível, fundado na Constituição e didaticamente decupado em múltiplos subsistemas, a percepção completa de qualquer norma individualmente considerada dependerá da análise de subordinação do subsistema para com o sistema maior.

Disto se orienta que, na doutrina clássica, o ladeio da tipicidade tributária com o princípio da legalidade faz repousar sua igual fundamentação sobre os princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, tal como concebidos de forma predominante à época da iniciação do debate, ainda na década de 1970.

Todavia, foram consideráveis as alterações havidas no sistema jurídico brasileiro desde então. As principais obras-base da doutrina clássica da tipicidade tributária datam de 1978, 1980 e 1988, ao passo em que, só em 25 de outubro de 1988, foi promulgada a Constituição vigente, (re)inaugurando a ordem jurídica e instaurando novo sistema, com bases bastante distintas daquelas fincadas na constituição anterior.

De um lado, além da manutenção do bem sucedido subsistema constitucional tributário, surgido em 1965, o Estado brasileiro teve a sua concepção remodelada para transformar-se numa figura distinta do claudicante Estado de Direito de onde se originou a legalidade tributária e a partir da qual se vinha analisando a tipicidade, num viés quase que mais historicista do que jurídico-positivo.

Por sua vez, ao longo das últimas décadas, o tema da segurança jurídica também foi objeto de aprofundamento e reanálise. Na tipicidade tributária que ainda hoje se tem predominante pela doutrina clássica, é forte a influência das premissas tradicionais sobre segurança jurídica, motivo pelo qual a atualização de sua compreensão e a tomada de posição em face das suas diferentes concepções merecem especial atenção.

4.1 O ESTADO DE DIREITO CONTEMPORÂNEO E A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

Formado enquanto instituição, hoje quase indissociável da ideia de Direito, o Estado não tem uma concepção única, imanente ou imutável. À medida em que as sociedades avançam no curso da história, a conformação institucional do Estado, seus objetivos e sua orientação axiológica se modificam para acompanhar as novas demandas sociais.

Neste contexto, o Estado de Direito aparece inicialmente como um modelo institucional de oposição ao Estado absolutista, expondo exigências de limitação do poder cujos efeitos sobre a vida social pública e privada se mostraram a tal ponto positivos que sua adoção persiste até os dias atuais.

Entretanto, o aparente acerto de um dado modelo e sua continuidade até o presente não são equivalentes à sua imutabilidade. Mesmo a noção de Estado acoplada à adjetivação "de Direito" não tem se mostrado resistente às variações no tempo e no espaço e abre lugar para adaptação às demandas de um dado contexto histórico, social e cultural hodiernos.

4.1.1 As formas pregressas do Estado de Direito e sua evolução

Atribui-se aos alemães o cunhar da expressão *Rechtsstaat*[303], a partir do que se extrai a tradução portuguesa para "Estado de Direito". Então associado a uma das formas de governo, ao lado do despotismo e da teocracia, o Estado de Direito refletia um conceito já em franco desenvolvimento e cuja pretensa rejeição ao império dos homens remonta à Antiguidade greco-romana[304].

Apesar de, em termos práticos, a mão do Estado terminar vinculada à vontade da soberania monárquica, já havia a presença da frágil limitação desta vontade às leis atribuídas à divindade católica que lhe conferia legitimidade. A crença na existência de leis superiores às humanas – não raro associada a um direito natural de fonte divina – já envolvia esta carga de

---

[303] Em especial, a Carl Theodore Welcker, na obra intitulada *Die letzen Gründe von Recht, Staat und Strafe*, de 1813 (LUÑO, Antonio Enrique Pérez. Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitucion. 2. ed. Madrid: Editorial Tenos, 1986, p. 219)

[304] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. As origens do Estado de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 168, p. 11-17, abr./jun. 1987, p. 11.

contraposição ao arbítrio, revelando aspectos vestigiais desta forma institucional durante o período histórico medieval[305].

Apesar disto, sob a marca da submissão ao império da lei formal emanada do Poder, como o conhecemos, o Estado de Direito foi o sucessor histórico do Estado de Polícia absolutista, consistindo em um conceito que se solidificou numa acepção tipicamente liberal, de forte matiz burguesa[306].

Intimamente ligadas às tendências políticas clássico-liberais, o Estado de Direito se caracterizou por adotar como pressupostos: a) a necessidade de organização e regulação da atividade estatal por princípios racionais que se traduzam numa ordem política justa; b) a rejeição de qualquer tipo de transcendentalismo ou personalismo na definição dos objetivos do poder, que se deve por a serviço de todos os individuos que integram o Estado; c) limitação das atividades estatais às garantias de liberdade, segurança e propriedade através da lei[307].

As ideias deste Estado liberal de Direito estão muito vinculadas à supremacia do Poder Legislativo em detrimento dos demais, em especial, o Executivo, para quem os anseios sociais advindos de um contexto histórico de inchaço institucional, de abuso e de arbitrariedade, apontavam agora para um refreamento no exercício do poder[308].

Neste contexto, para a realização da tríade valorativa da liberdade, da segurança e da propriedade, permitiu-se a máxima exaltação ao princípio da legalidade e o venerar da lei como instrumento formal. Tal modelo de controle das atividades estatais impunha uma rígida separação entre os Poderes, com extrema vinculação à palavra do legislador, mínimo espaço à discricionariedade do administrador e um atrofiado exercício da função jurisdicional.

Um ponto curioso aqui já deriva da advertência de Antonio E. Pérez Luño, ao informar que, mesmo nas suas manifestações primordiais, o Estado de Direito não era uma categoria puramente formal e indiferente ao conteúdo das leis. A sua concepção nasceu como uma

---

[305] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. As origens do Estado de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 168, p. 11-17, abr./jun. 1987, p. 12-15.

[306] SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988, p. 16; TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 51-53.

[307] LUÑO, Antonio Enrique Pérez. Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitucion. 2. ed. Madrid: Editorial Tenos, 1986, p. 219-220.

[308] SILVA, op. cit., p. 16; BARROSO, Luís Roberto. Constituição, democracia e supremacia judicial: Direito e política no Brasil. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 12, n. 96, p. 5-43, fev./mai., 2010, p. 7-8.

fórmula que implicava adotar garantias formais comprometidas com as garantias constitucionais materiais[309].

Ainda assim, neste contexto propício, o positivismo jurídico fez florescer uma concepção puramente formalista do Direito, visto como conjunto de normas estabelecidas pelo legislativo. Deste formalismo que dissociou a norma de seu conteúdo, o Estado de Direito foi vinculado no seu âmago a um Estado de legalidade sobre o qual procede a adjetivação de "deformado" dada com razão por José Afonso da Silva[310] e Manoel Gonçalves Ferreira Filho[311].

Este positivismo formalista eliminou progressivamente do conceito de Estado de Direito as exigências materiais de conteúdo jusnaturalista e o converteu em mais um instrumento jurídico-político do liberalismo. Foi deste modo que o Estado de Direito passou à aparência de despolitização, de neutralidade para o assegurar da liberdade econômica, com reconhecimento da igualdade – e mesmo da liberdade – num plano puramente formal[312].

No curso da história, esta aparente neutralidade do Estado liberal de Direito não foi suficiente às exigências sociais por real liberdade e igualdade. Assim, já na primeira metade do século XX, exsurgiu o Estado social – que também foi uma forma de Estado de Direito.

Apontado como uma concepção opositora ao liberalismo, a adição do adjetivo "social" por Hermann Heller, ainda na década de 1930, tinha como objetivo fazer recuperar os valores que formavam o conteúdo original do Estado de Direito, quando este serviu histórica e inicialmente de contraponto ao absolutismo. O Estado social de Direito pretendeu a correção das deturpações liberais ao conceito de Estado de Direito e a retomada do critério de pertinência deste com as ideias de justiça social e de igualdade[313].

O Estado social de Direito forma um híbrido do compromisso entre o capitalismo progressista e um socialismo democrático marcado pela superação do formalismo e do agnosticismo ideológico, vinculando o Estado a fins materiais[314]. Foi uma correção do

---

[309] LUÑO, Antonio Enrique Pérez. Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitucion. 2. ed. Madrid: Editorial Tenos, 1986, p. 220.
[310] SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988, p. 17.
[311] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. As origens do Estado de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 168, p. 11-17, abr./jun. 1987, p. 17.
[312] LUÑO, op. cit., p. 221-222.
[313] MEIL LANDWERLIN, Gerardo. El Estado social de derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones teoricas para dos posiciones politicas. Madrid, Revista de Estudios Políticos, nº 42, nov-dez/1984, p. 211-226, p. 213.
[314] LUÑO, op. cit., p. 223-224

individualismo liberal com a compatibilização sistêmica entre o capitalismo e a promoção do bem-estar social[315].

Entre nós, o ponto a que se chama atenção é que o Estado de Direito não tem uma só feição. O contexto político exerce forte influência na maneira com que este se expressa e, tanto no viés liberal quanto no social, há Estado de Direito. Ainda, a referência a estes dois modelos é de ordem ideal, cuja correspondência real no mundo político e jurídico depende ainda das variações do que se considere liberal/social no tempo e no espaço[316].

Na prática, na realidade mundana, o Estado de Direito é formulado de tantas formas e temperamentos quantas sejam as ideologias políticas que o tomem como premissa, com reflexos nas normas constitucionais que embasam um dado ordenamento jurídico, e *não necessariamente estarão vinculadas à legitimação democrática*.

À maneira clássica em que foi trabalhada, a tipicidade tributária germinada no Brasil em idos dos anos 1970 absorve na sua inteireza este ranço formalista, crente na mitológica capacidade do Poder Legislativo em definir sua vontade à margem de dúvidas, com reserva mínima – se alguma houver – à interpretação e à subjetividade. A doutrina clássica sobre esta norma ancora ao ordenamento jurídico brasileiro estes vestígios do liberalismo clássico.

Precursor sobre o tema no Brasil, embora Alberto Xavier reconheça a distinção entre a ideia de Estado de Direito e o modelo liberal em que aquele foi vivenciado, mesmo assim, deixa evidentes suas preocupações exclusivamente voltadas à tutela da liberdade individual[317].

Isto é compreensível se considerarmos que as principais referências sobre a tipicidade foram produzidas durante uma conjuntura política estatal de repressão que clamava pela exaltação de direitos e garantias individuais[318]. O que não se justifica é a permanência desta rigidez teórica e valorativa na interpretação da tipicidade tributária, mesmo após a redemocratização brasileira havida em 1984[319] e o advento de uma Constituição em 1988 que substituiu o modelo estatal por uma nova fórmula: o Estado Democrático de Direito.

---

[315] SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988, p. 18.
[316] Ibid., p. 18.
[317] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 48-49.
[318] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 64-65; ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 18-19.
[319] BARROSO, Luís Roberto. Constituição, democracia e supremacia judicial: Direito e política no Brasil. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 12, n. 96, p. 5-43, fev./mai., 2010, p. 23.

4.1.2 O advento do Estado Democrático e a questão da legitimação material do Direito

Sob hipótese alguma se imagine que um Estado deva funcionar sob um modelo que prestigie o governo dos homens, em detrimento do das leis. A superação do Estado liberal puro e a atual eminência do aspecto democrático não implicam em nada na derrocada da concepção "de Direito", que representa, sim, um dos grandes marcos da evolução das sociedades ocidentais.

Em sentido totalmente inverso a esta ideia rejeitada, vamos com Norberto Bobbio[320], para quem não há dúvidas de que o regime democrático *é um governo das leis* por excelência e a perda deste aspecto implicaria num desvirtuamento que o degeneraria num governo autocrático.

De outro lado, enquanto o Estado democrático não possa existir sem que seja de Direito, tenha-se que estas concepções não se confundem.

Isto porque, enquanto a democracia tem como pressuposto a soberania popular, exercida pelo povo em seu próprio benefício[321], a história já demonstrou por algumas vezes que tanto o Estado liberal quanto o social de Direito foram capazes de evocar formas antidemocráticas de governo[322]. Observamos isto desde os governos monárquicos que ensejaram o liberalismo, até os modelos sociais presentes na Alemanha nazista, na Itália fascista e no Brasil varguista.

A democracia não se resume mais à concepção teórica que a via como uma forma de governo, que pode ser exercida pela via direta ou pelo modelo representativo. Ao ser colocada como antítese do totalitarismo vivenciado no século XX, a democracia exprimida puramente pelas técnicas eleitorais para a legitimação do poder já começa a ser colorida com a apelação a conteúdos materiais de liberdade e de direitos humanos[323].

---

[320] BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986, p. 169.
[321] BONAVIDES, Paulo. Ciência política. 16.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 286-288.
[322] SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988, p. 19-20.
[323] CAMPOS, German Jose Bidart. Doctrina del Estado Democratico. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961, p. 201.

Se não fosse assim, a concepção de um governo democrático dependeria apenas da adoção da soberania popular na Constituição e as formas de sua expressão político-procedimental, o que é insuficiente.

Pouco a pouco, a democracia vem se convertendo em uma filosofia de vida institucionalizada no Estado como forma de convivência livre, uma ideologia que oferece uma concepção do mundo, da vida e do homem. Em definitivo, a democracia não é uma forma sem conteúdo: ela representa o respeito à pessoa, material e formalmente, em sua liberdade de autodeterminação e sua igualdade[324].

Maior do que uma forma de governo, a democracia se converte numa verdadeira forma do Estado que abraça a realização do bem comum enquanto finalidade suprema. E neste mister, vai além da liberdade individual que só tem olhos para o homem isolado contra o Estado, um mito originado da cegueira herdada do liberalismo francês. O objeto da democracia não é a plena liberdade do homem, mas a realização da convivência pacífica de todos nesta liberdade, a *justa medida* da liberdade civil[325].

Assim, o Estado Democrático é aquele que realiza os critérios do que é considerado justo, na forma em que sejam conhecidos e valorados ao seu tempo[326]. Por isto é que se entende que, muito além da representação da soberania popular que deságua apenas no formalismo legalista do Estado liberal, o Estado Democrático centraliza no seu feixe de valores a igualdade entre os cidadãos.

Não se pode dizer que a igualdade não tenha sido objeto do Estado liberal de Direito. Entretanto, sua essência está na lei como fonte de normas jurídicas gerais e abstratas. É sobre a generalidade – como elemento que se dirige e aplica a todos igualmente – que ali repousou o senso de justiça. Para o Estado liberal, a igualdade é íntegro reflexo desta generalidade e fica assim resumida a um elemento desassociado da vida concreta[327].

Já no Estado Democrático, embora esteja mantida a igualdade como reflexo da generalidade da lei, isto é, a igualdade perante a lei, é agregado o aspecto de igualdade entre

---

[324] CAMPOS, German Jose Bidart. Doctrina del Estado Democratico. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961, p. 203-205.
[325] Ibid., p. 207-208.
[326] Ibid., p. 210-211.
[327] SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988, p. 20-21; LUÑO, Antonio Enrique Pérez. Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitucion. 2. ed. Madrid: Editorial Tenos, 1986, p. 220.

todos como condição à formação da lei: tanto no sistema que concebe a produção normativa, legitimado no voto, quanto no trato da matéria legislada.

Esta forma de Estado não é apenas reflexo de uma inversão de prioridades entre liberdade e igualdade, mas, consiste em verdadeira reconstrução destes valores que espelha a sua historicidade e que influencia o adjunto "de Direito" que, no Brasil, complementa a expressão do art. 1º da Constituição Federal de 1988[328].

Com isto em vista é que, acompanhando o movimento de redemocratização dos Estados ocidentais na década de 1980, a Assembleia Constituinte que culminou com a Constituição de 1988 declarou em três palavras-foco todo o prelúdio dos seus objetivos. Para qualificar o Estado nascente, não se limitou à expressão "de Direito", associando a ela o aspecto "Democrático", que representa a virada conceitual já exposta.

Entre os intérpretes, o emprego da locução completa "Estado Democrático de Direito" chamou a atenção, em especial, pelo fato de não haver declaração similar em nenhuma outra Constituição brasileira.

Desde a de 1824 até a de 1967, em regimes monárquico e militar, respectivamente, todas as Constituições declararam a presença de um governo representativo ou denotam que o seu exercício se dá em benefício do povo[329]. Contudo, em nenhum dos diplomas que antecederam a Carta de 1988 há uma declaração-mandamento que especificasse de maneira tão direta a forma de Estado que se pretendia adotar.

O Estado de Direito sempre se fez instituído na experiência jurídica brasileira. O ingrediente que faltava era o aspecto que, além de conferir legitimidade popular ao Poder, instituísse a justiça material no fazer estatal, com autêntica participação do povo no processo político, nos mecanismos de controle das decisões e nos rendimentos da produção estatal[330].

Ao proclamar o Estado brasileiro como Democrático de Direito, ainda, não se procedeu apenas a uma justaposição entre os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. O

---

[328] Constituição de 1988: Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[329] Constituição de 1824: Art. 3. O seu Governo é Monarchico Hereditario, Constitucional, e Representativo; Constituição de 1967: Art 1º - O Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. § 1º - Todo poder emana do povo e em seu nome é exercido. [...]

[330] SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988, p. 21.

“democrático” qualifica o Estado e irradia seus valores sobre todos os elementos que lhe são constitutivos, inclusive a ordem jurídica.

Por força desta nova injeção de valores, o Direito é forçado a adequar-se[331] e a modificar-se, não apenas na sua forma de produção, mas, na forma de sua interpretação e aplicação. As qualificadoras do substantitvo “Estado” criam juntas um conceito novo que supera os que lhe precederam na medida em que incorpora um componente valorativo de transformação do *status quo*, de perfeita clareza na dicção do art. 3º da Constituição vigente[332].

Através dos objetivos instituídos, a democracia se expressa assim no Estado brasileiro com o significado substancial – de governo para o povo –, sem contudo extirpar a democracia formal – de governo do povo[333]. A liberdade que se origina do Estado liberal de Direito é prometida para a sociedade no inciso I do art. 3º da CF/88 ao lado da justiça e da solidariedade. O desenvolvimento nacional invocado no inciso II não vem desligado da erradicação da pobreza e da redução de desigualdades que, no inciso III, enaltece a isonomia substancial.

O Estado Democrático de Direito não se configura, assim, nem como um modelo liberal, nem como social. Trata-se de um Estado que institui, sim, um governo de leis, mas que se encontra em face do constante sopesar entre a garantia da liberdade e a promoção da isonomia, valores contraditórios que não se realizam plenamente sem o forte limitar um do outro[334].

E, neste sopesamento, tal como a igualdade formal se opõe à material, também a liberdade democrática impõe sobre o Estado um aspecto positivo que supera o *laissez-faire* protetivo das liberdades individuais. Enquanto diretiva para a concretização dos objetivos constitucionais, a democracia força a reconstrução do valor liberdade como autorrealização, o que pressupõe e clama pela igualdade de condições materiais pela atuação estatal *plena*.

A realização da igualdade material é pressuposto essencial da legitimidade do exercício do Poder na realização do Estado Democrático de Direito brasileiro, tratando-se de valor

---

[331] SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988, loc. cit.

[332] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

[333] BOBBIO, Norberto. Liberalismo e democracia. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 1994, p. 37-38.

[334] Ibid., p. 39.

colateral e conflitante com o de liberdade, conjugando-o e moldando-o pela constante pressão mútua no seu limiar, em todas as suas representações de poder no ordenamento jurídico vigente.

4.1.3 Reflexos do Estado Democrático de Direito sobre a tipicidade tributária

Após tudo o que se discorreu até aqui, evidente nossa discordância com a comum assertiva[335] que equipara o tributo legal ao tributo democrático, sob a justificativa de que aquele é fruto da lei enquanto autodeterminação do povo, exercício do poder derivado da soberania popular através do sistema representativo.

Estas formulações da doutrina jurídico-tributária confundem democracia com o sistema representativo de governo, resumindo o significado daquela ao de legalidade. Ao fazê-lo, os autores também confundem a lei (o produto da representação) com a democracia (a finalidade da representação) e terminam não por exaltarem o Estado de Direito, mas, por encaminhar as instituições a um Estado de não-Direito, como já advertiu José Joaquim Gomes Canotilho:

> De uma forma quase intuitiva, o leitor sabe o que não é um Estado de direito. É aquele ─ repita-se ─ em que as leis valem apenas por serem leis do poder e têm à sua mão força para se fazerem obedecer. É aquele que identifica direito e força, fazendo crer que são direito mesmo as leis mais arbitrárias, mais cruéis e mais desumanas. É aquele em que o capricho dos déspotas, a vontade dos chefes, a ordem do partido e os interesses de classe se impõem com violência aos cidadãos. É aquele em que se negam a pessoas ou grupos de pessoas os direitos inalienáveis dos indivíduos e dos povos.
>
> Atingir-se-á o «ponto do não direito» quando a contradição entre as leis e medidas jurídicas do Estado e os princípios de justiça (igualdade, liberdade, dignidade da pessoa humana) se revele de tal modo insuportável (critério de insuportabilidade) que outro remédio não há senão o de considerar tais leis e medidas como injustas, celeradas e arbitrárias e, por isso, legitimadoras da última razão ou do último recurso ao dispor das mulheres e homens empenhados na luta pelos direitos humanos, a justiça e o direito ─ o direito de resistência, individual e colectivo.[336]

No Estado Democratico de Direito, a lei como ato decisório da vida pública deve expressar o valor democrático, mas, nem por isto se pode estabelecer uma presunção de que, formulada a lei, esta será de pronto democrática.

A lei é forma e, enquanto tal, é passível de se ver desligada de qualquer conteúdo. Já a democracia é aspecto institucional de cunho material e axiológico e, por definição, é substância. São dois planos de avaliação dos produtos da representação da soberania popular no Estado de

---

[335] MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, p. 7 e segs.; MENDONÇA, Fabiano André de Souza. Democracia e legalidade da tributação na Constituição Federal de 1988. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 34, n. 133, p. 197-206, jan./mar. 1997, p. 199.

[336] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Estado de Direito. Cadernos democráticos: Vol. 7. Lisboa: Gradiva, 1999, p. 4-5.

Direito, que devem estar ligados, mas não detêm uma conexão intrínseca – muito embora o esperado, idealmente, é de que devam deter.

Não se pode partir da forma à substância, mas o inverso. Erigir a lei (forma) a aspecto preeminente sob o álibi de promover o Estado de Direito é também uma maneira de entregar o Estado à tirania dos que exercem o poder, deixando-os livres para o agir dissociado do real interesse democrático.

Nada há de mais nocivo do que o desmesurado formalismo; a obediência cega e irrefletida à legalidade é tão afrontosa ao Estado de Direito quanto a sujeição ao arbítrio, convertendo a legalidade na figura retórica do discurso do poder, a que alude Marcelo Neves[337].

A lei permanece como único instrumento formal capaz de fazer impor a vontade do Estado sobre o patrimônio privado. Isolada, a exigência de reserva absoluta de lei em sentido formal nada deve à acepção democrática do Estado de Direito. Entretanto, às formulações que derivam para a tipicidade tributária e à pura liberdade, faltaria agregar os valores democráticos de igualdade, dignidade e tolerância[338].

A compreensão da isonomia material como um aspecto necessário à democracia força a eminência desta para a ressignificação da tipicidade tributária, tal como formulada pela doutrina clássica, para compatibilizá-la com a modernização do modelo estatal em que está inserida.

No que diz respeito à tipicidade, veremos, isto encontra especial reflexo sobre os seus corolários doutrinários da seleção e do *numerus clausus*. Na seleção, porque implica na incumbência de o legislador selecionar fatos tributáveis; no *numerus clausus*, porque uma vez fixados na lei, formar-se-ia um catálogo imutável de fatos tributáveis.

Entretanto, oposições de ao menos duas ordens precisam ser consideradas e que, ao alterar a concepção sobre as próprias premissas da tipicidade, importam em substancial reconsideração sobre este conteúdo material.

A primeira delas está ligada ao mito da separação de poderes engendrada a partir da obra de Montesquieu, no qual seria possível uma rigorosa cisão em que não coubesse a nenhum dos poderes a mútua interferência, uns sobre os outros. A bem da verdade, já nos adverte José

---

[337] NEVES, Marcelo. A constitucionalização simbólica. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 155.
[338] LUÑO, Antonio Enrique Pérez. Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitucion. 2. ed. Madrid: Editorial Tenos, 1986, p. 210-211.

Joaquim Gomes Canotilho que Montesquieu nunca propôs esta completa cisão, mas, um modelo de combinação de poderes que preconizava, sim, certa interferência[339].

No Estado atual, Democrático de Direito, é até impróprio falar-se em separação de poderes. Se o Estado é democrático, então o poder estatal é apenas um, aquele derivado e legitimado na soberania popular e a divisão que se verifica é de funções estatais. A independência entre os órgãos do Poder político não decorre de exclusividade, mas de predominância no exercício da função que lhe é atribuída como própria[340].

Assim considerado, e.g., o órgão estatal incumbido da função executiva enquanto típica sua também se socorre, em alguma medida, de funções que lhe são atípicas, permitindo-se-lhe a emissão de normas gerais e abstratas – a exemplo de seus regulamentos – e o exercício de função judicante – como nos processos administrativos fiscais.

Em lugar da rígida separação de poderes, fala-se hoje em harmonia[341], em coordenação e em colaboração entre os exercentes da tríade de funções estatais, superando-se o dogma da separação inclusive para que se evite um efeito paralisante sobre as reivindicações da sociedade contemporânea[342]. Mais do que fundados numa teorização abstrata, cada órgão em exercício de dada função estatal encontra seus limites próprios e impróprios em critérios positivados na ordem jurídica.

Nesta toada, a tipicidade tributária se impôs no Brasil como uma razão decisiva que se volta ao administrador e ao juiz; um limite inexorável imposto pelo legislador, em face do qual nenhum dos demais poderes poderia opor qualquer forma de ingerência para a conformação da norma tributária aplicável ao caso concreto.

Mas, no Brasil, em nenhum outro ramo do Direito se vive a exclusividade do legislador na composição da norma, e já há muito não se vê sequer sua supremacia. A ordem é *constitucional*. Como qualquer outra, a norma jurídica tributária se estrutura a partir do discurso

---

[339] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 114-115.

[340] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. O dogma da separação das funções estatais no Estado Democrático de Direito: a necessidade de uma revisão da teoria clássica da separação de poderes. Disponível em <https://brasiljuridico.com.br/artigos/o-dogma-da-separacao-das-funcoes-estatais-no-estado-democratico-de-direito--a-necessidade-de-uma-revisao-da-teoria-classica-da-separacao-de-poderes.-por-dirley-da-cunha-junior.>. Acesso em 22/04/2018.

[341] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000a, p. 97-98.

[342] CUNHA JUNIOR, op. cit.

do legislador, mas não pode se limitar a ele, necessitando de complementação harmoniosa pelas interpretações administrativa e judicial[343].

Apesar disto, a tipicidade tributária tem sido invocada como recurso ao fechamento da normatividade tributária sobre a atuação legislativa[344], deformando o sistema jurídico pela sujeição à ditadura e à absoluta supremacia do legislador, o que não subsiste nem mesmo no Direito Penal.

Nesta linha, faz-se presumir uma verdade legislativa absoluta e se nega ao executivo qualquer tarefa outra que não a de aplicar a norma legal, omitindo com isto o fato de que não há aplicação sem interpretação. Nega-se também o papel do Judiciário como guardião do ordenamento e intérprete último da coerência dos atos legislativos.

Cada um dos órgãos tem sua margem de influência na composição da norma tributária: o legislador formula um discurso que sintetiza o processo político de formação da vontade democrática; o administrador é o primeiro intérprete oficial, a quem incumbe normatizar sua compreensão pelo regulamento; e o juiz analisa a lei e o regulamento à luz do caso concreto e, sob a perspectiva do sistema jurídico como um todo, corrige eventuais desvios.

A segunda oposição tem origem na ideia de que se pode considerar uma supremacia do legislador tributário, em detrimento dos demais poderes.

A supremacia do legislador fazia sentido num contexto político-institucional em que o Estado liberal de Direito o exaltava contra as figuras de execução da norma; fazia sentido quando democracia se resumia ao emprego dos mecanismos políticos para a representação popular na construção das leis; fazia sentido quando o controle de constitucionalidade atribuído ao Poder Judiciário era tímido e pouco relevante.

Contudo, esta mesma primazia não encontra espaço no Estado Democrático de Direito que, regido por uma Constituição normativa e dirigente, prioriza aspectos materiais dos direitos. Se o legislador tributário formaliza leis abstratas que, na aplicação concreta, vão contra os objetivos estatais, se está diante de abuso legislativo e incumbe aos demais poderes contê-lo e corrigi-lo pelos meios institucionalmente admitidos.

---

[343] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000a, p. 98.
[344] Ibid., p. 99

No panorama atual, a supremacia do legislador está superada e, em seu lugar, o constitucionalismo e a democracia levaram o Estado à supremacia judicial[345], que com a jurisdição oferece em definitivo a norma mediante a interpretação última do sistema.

É certo que o legislador também interpreta e aplica o sistema, mas, sua tarefa tem função e modo substancialmente diferentes. O Legislativo interpreta a Constituição e a aplica na medida em que elabora suas próprias leis. Nada concretiza, apenas delimita – num campo que admite múltiplas possibilidades – a atuação estatal ao fornecer as diretrizes, as bases para que os ideais constitucionais sejam postos em prática. Aos demais Poderes é que incumbe concretizar o quanto delimitado, dentro do campo feito possível.

E, em todo este contexto de atuação estatal conjugada, se é verdadeira a assertiva de que texto e norma não se confundem, cabe a dúvida sobre a pertinência dos corolários da seleção e *numerus clausus* em que se fundou a tipicidade tributária, porque o legislador só produz texto e não a norma em sentido estrito.

O texto da lei tributária é o produto formal de todo o processo político que envolve, naturalmente, uma fase de segmentação que *alude* aos fatos jurídicos que se pretende tributar. Porém, o processo legislativo é muito mais complexo e os registros dos debates e intenções políticas só representam fases anteriores à positivação. Servem de fonte interpretativa para o aplicador, mas, não são, em si mesmos, o direito positivo.

A fonte formal do Direito é a lei enquanto produto, não enquanto processo. Exigir atinência a uma pré-seleção ou a um catálogo de fatos fixados pelo legislador é uma contradição lógica, porque ele não é o intérprete oficial do seu próprio produto intelectual. Os demais órgãos estatais o são. O texto insculpido na lei é o insumo dos aplicadores por excelência – executivo e judicial – consolidam, mediante a interpretação, a norma enquanto juízo abstrato.

Da mesma forma, também é difícil falar-se em absoluta determinação para a lei – tributária ou não, porque esta só será tão determinada quanto possa ser a própria linguagem que a instrumentaliza. Na linguagem, já leciona Karl Engisch, rara é a presença de conceitos absolutamente determinados[346]. A multitude de possíveis significados para uma mesma expressão posta na lei só é reduzida quando os órgãos oficiais de aplicação do Direito – executivo e judiciário – fixam a interpretação adequada ao sistema e seus objetivos.

---

[345] BARROSO, Luís Roberto. Constituição, democracia e supremacia judicial: Direito e política no Brasil. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 12, n. 96, p. 5-43, fev./mai., 2010, p. 7.
[346] ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

4.2 A (IN)DEFINIÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNDAMENTO À TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

Na dominante maioria dos escritos acerca da tipicidade tributária, o princípio é visto também como uma derivação da necessidade de segurança jurídica. A influência da segurança jurídica calcada no Estado liberal[347] na construção de sentido da tipicidade tributária é um dos pontos mais fortes a sustentar a ideia de que o sistema imprescinde de uma tipicidade cerrada.

Disto derivam todos os seus corolários, forte no da determinação[348]. Esta é uma concepção que vê a segurança jurídica com o viés de algo absoluto, palpável, como se o Direito pudesse ser objetivado e todas as pessoas tivessem condições de antecipá-lo em abstrato, de forma totalmente hipotética e desvinculada do caso concreto.

Como veremos logo mais, se confirma a crítica da doutrina mais contemporânea de que esta construção decorre de bases positivistas que não encontram mais espaço no Direito atual. Positivista não somente em relação ao modo de aplicação do Direito, mas, sobre a própria concepção de em que consiste o ideal de segurança jurídica.

Para o desapontamento de quem pretenda alcançar com a tipicidade tributária um grau tal de determinação que a interpretação da norma jurídica seja unívoca, importa informar que nem mesmo a expressão "segurança jurídica" é dotada desta suposta univocidade.

4.2.1 Segurança jurídica: um conceito em (re)construção

Não há univocidade sobre o que se pode exprimir por "segurança jurídica". Ao empregá-la, esta pode se relacionar ao menos a quatro acepções diferentes: i) segurança como elemento definitório do Direito; ii) segurança como fato; iii) segurança como valor; e iv) segurança como norma.

"Segurança jurídica" pode ser vista como um conceito e, assim, se referir a um elemento de definição do Direito, de tal maneira, que só será jurídico aquele ordenamento dotado de

---

[347] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 47 e 49.
[348] Ibid., p. 95.

certeza[349]. Seguindo a esteira de John Rawls, para Humberto Ávila a segurança jurídica neste aspecto é uma definição conceitual da própria estrutura do que é "Direito" através do asseguramento de expectativas recíprocas. Não é uma norma, mas, uma ideia supraordenadora do Direito e um elemento da metalinguagem doutrinária[350].

A segurança jurídica também pode se referir a um estado de fato, uma realidade na qual se possa prever, concretamente, as consequências de um determinado comportamento relevante para o Direito. Por outro lado, falar em segurança jurídica também pode denotar a existência de um estado desejável para a realidade, refletindo um juízo axiológico sobre uma situação de fato que se tem por mais valiosa; fala-se aí em segurança como um valor[351].

O presente trabalho se propõe a uma análise sistêmica da tipicidade tributária, o que implica na sua análise em relação de subordinação com a segurança jurídica no aspecto sintático-normativo. Por isto, a principal acepção para este estudo é o de segurança jurídica como norma jurídica, é dizer, como juízo prescritivo de condutas intersubjetivas permitidas, proibidas ou facultadas num dado ordenamento jurídico.

Neste sentido, é importante a percepção de que se trata de uma norma prescritiva de condutas tendentes a buscar um determinado estado de coisas. Aqui, a segurança jurídica não significa a possibilidade de previsão das consequências jurídicas de fatos, mas sim a prescrição para que certos sujeitos adotem comportamentos tendentes a aumentar o grau de previsibilidade[352].

Ao ser imiscuída no ordenamento, implícita ou expressamente, a segurança jurídica dá origem a inúmeras normas-regra – se não a todas, em alguma medida – que a promovem ou representam parcialmente. Entretanto, não é próprio da aplicação normativa da segurança jurídica que seja possível antever, em abstrato, as situações, os modos ou os graus de sua aplicação em cada caso concreto.

Desde este breve início, tenha-se esta importante cisão entre cada uma das dimensões para a segurança jurídica, porque esta enquanto norma não se confunde com a capacidade de o cidadão antever uma situação e antecipar a sua consequência jurídica. Esta capacidade toma a segurança jurídica enquanto estado de fato, não enquanto objeto do Direito.

---

[349] ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 124-125.
[350] Ibid., loc. cit.
[351] Ibid., p. 126-127.
[352] Ibid., p. 127-128.

O seu comando é próprio de norma-princípio, donde motiva falarmos em um mandamento de otimização dirigido aos Poderes Públicos; uma determinação de busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico[353], na maior medida do possível, dentro das condições fáticas e jurídicas disponibilizadas para os criadores-operadores do Direito.

Falar em "busca por confiabilidade e calculabilidade", em verdade, não revela o conteúdo normativo da segurança jurídica, porque há diversas formas de se realizar este ideal. O que exatamente significa a possibilidade de conhecer e calcular o conteúdo da norma? A depender da concepção de Direito que se adote, haverá uma conclusão diferente e a segurança jurídica poderá ser vista de, ao menos, duas formas.

Numa primeira linha, segurança jurídica significará a capacidade de conhecer o único sentido da norma, e a capacidade geral de antecipar o sentido das decisões normativas futuras[354]. Segurança jurídica será então a garantia de que o cidadão possa conhecer e prever as consequências jurídicas de todos os seus atos.

Este é o entendimento que subjaz à derivação dos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias a partir da segurança jurídica encarnada pelo Estado liberal de Direito[355], no sentido que pretende o fechamento dos tipos tributários como mecanismo de determinação inequívoca dos elementos da obrigação[356].

Coerente com a sua exposição acerca do princípio da tipicidade tributária, é esta a posição de César García Novoa sobre a segurança jurídica:

> [...] el concepto de seguridad que queremos manejar es, como hemos dicho, el de seguridad del propio Derecho, que entronca directamente con la certeza objetiva del ordenamiento.
>
> Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma "ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones".[357]

Esta posição condiz com uma concepção do Direito enquanto objeto predeterminado, onde a norma jurídica é representativa de um conteúdo próprio e unívoco, sendo lícito ao

---

[353] ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 130.
[354] Ibid., p. 165.
[355] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 84-85.
[356] ÁVILA, op. cit., p. 165.
[357] NOVOA, César García. La seguridad juridica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales S.A., 2016, p. 78.

intérprete apenas a tarefa estática de descobrir e revelar o sentido que se tem por correto[358]. Esta concepção objetivista, cientificista, que impõe à interpretação uma tarefa simplista de definição semântica, vem perdendo seu espaço na contemporaneidade e é a principal responsável pela mitificação da segurança jurídica, já que este conhecimento prévio e inequívoco não é factível.

Por outro lado, pode-se defender a segurança jurídica sob uma perspectiva alternativa, de modo que se compreenda que os conceitos que compõem as normas possuem um núcleo de significação e certeza, mas, podem apresentar – e não raro o farão – certa margem de indeterminação[359].

Nesta segunda linha, a segurança jurídica permite a formação de um quadro de possibilidades conforme uma concepção argumentativa do Direito. Implica em assumir que a norma jurídica não possui um único sentido, mas, alternativas semânticas a serem reconstruídas pelo intérprete[360].

No Direito Tributário, esse segundo entendimento também é manifestado na discussão acerca do conteúdo da exigência de legalidade e da tipicidade tributárias, por corrente diversa. Neste sentido, tem-se o dever de o Poder Legislativo determinar tanto quanto possível os parâmetros gerais da obrigação tributária, permitindo que o contribuinte compreenda os significados alternativos possíveis da regra a ser obedecida. É nesse contexto que vai a defesa do "principio da tipicidade aberta"[361].

Nem mesmo para os defensores da segurança jurídica como certeza objetiva do ordenamento, ela é um direito inarredável, de caráter absoluto[362], que não cede em face de quaisquer outras razões. De um lado, porque lhe é inerente à natureza principiológica um certo grau de indeterminação. Por outra via, também a segurança jurídica enquanto norma formata seu âmbito de aplicação em confronto com os princípios de mesma hierarquia.

Ora, se nem mesmo o princípio da segurança jurídica, fundante que é da estrutura do Direito, é capaz de apresentar conteúdo semântico com a certeza absoluta que se pretende para o resto do ordenamento, será que isto seria exigível dos demais princípios que lhe são derivados? E, mais, será que um destes princípios – o da tipicidade tributária –, em nome da mesma segurança, pode se propor a ordenar este grau de determinação normativa?

---

[358] ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 170.
[359] Ibid., p. 167.
[360] Ibid., p. 170.
[361] Ibid., p. 169.
[362] NOVOA, César García. La seguridad juridica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales S.A., 2016, p. 83-84.

A resposta para ambas as perguntas nos parece ser a negativa.

A uma, porque as realidades fática e jurídica não se aproximam em nada da concepção de segurança jurídica como plena determinação normativa e certeza absoluta dos efeitos jurídicos das condutas intersubjetivas.

E, a duas, porque no plano hierarquizado entre estes princípios, se nem a concepção de segurança jurídica é capaz de ensejar esta providência, não se pode considerar que o será a tipicidade tributária como seu desdobramento – um sentido, portanto, que exprime relação de continência com seu fundamento de validade.

4.2.2 Entre a Teoria do Direito e a segurança jurídica tributária: ponderações sobre a determinação normativa pelo legislador

O estado de fato de segurança jurídica é um dos objetivos centrais do Direito, mas, a sua completa realização é uma utopia. A circunstância em que todo cidadão, a qualquer tempo, será capaz de evocar as precisas consequências jurídicas de cada um de seus atos só teria seu amparo numa civilização ideal, perfectibilizada e imutável.

Este estado de fato de absoluta segurança é componente essencial da norma de "segurança jurídica", na medida em que é este o estado a que se dirige o vetor normativo, a finalidade última e ponto de realização máxima da norma-princípio. Entretanto, como idealização diretiva, é natural que não encontre espaço para a total efetivação no plano da realidade.

Pois bem. A teor de garantir o estado de segurança na aplicação da norma tributária, a Ciência do Direito construiu a teoria clássica da tipicidade, marcada pela determinação normativa a partir da lei. À maneira pela qual foi construída, a doutrina partiu da segurança jurídica enquanto fundamento último da tipicidade e deduziu o seu conteúdo pendente ao fechamento semântico, firmado também na plena determinação da lei tributária.

Todavia, a conclusão pela determinação das leis terminou por tornar a tipicidade tributária uma norma que se fia numa atuação hercúlea e irreal do legislador ordinário, a pretexto de mantê-la como reforço de uma ideia para a qual o princípio aplicado da segurança jurídica não se propõe.

De logo, tal construção não atende à distinção analítica entre os resultados da produção jurídico-positiva e parece confundir-se entre os conceitos de lei, de dispositivo normativo e de norma jurídica. Para manter coerência, a doutrina clássica da tipicidade tributária é forçada a concluir pela identidade entre dispositivo legal (texto) e a norma jurídica, há muito superada.

Para uma compreensão clara, tenha-se que se considera a lei o documento, o repositório do texto produzido pelas autoridades competentes, na forma admitida pelo ordenamento para a inserção de novas determinações.

Por sua vez, os enunciados normativos são os textos que compõem a lei. São a configuração linguística da mensagem legislada que reporta o resultado do processo político de tomada de decisões sobre determinado tema. O dispositivo normativo é a expressão do legislador que encerra o produto da sua atividade, trazendo as decisões pretensamente democráticas ao conhecimento público.

Objeto totalmente distinto é a norma jurídica. Enquanto o dispositivo normativo é o produto imediato do legislador e o suporte que delineia os moldes iniciais da atividade interpretativa, a norma jurídica é o seu fim, seu objetivo, produto mediado pela interveniência dos aplicadores. A norma jurídica se concebe como o juízo abstrato prescritivo de condutas que encerra, por fim, a hipótese e o mandamento resultantes da vontade estatal.

É em função desta distinção que chegamos a discordar da assertiva de que a função do legislador implica na produção de normas jurídicas gerais e abstratas. A única possibilidade de admitir esta afirmação está em tomarmos o sentido *lato* de norma jurídica, à maneira aduzida por Norberto Bobbio[363]. O legislador só exerce sua parcela de poder estatal pela tomada de decisões valorativas que, consolidadas em dispositivos normativos, limitando-se a pô-las à disposição da sociedade para a posterior concreção.

De rigor, a atividade legislativa não resulta em normas jurídicas, mas em enunciados normativos. As normas jurídicas que compõem, uma a uma, as unidades básicas do ordenamento jurídico são todas estruturadas tendo por base, por fundação, os enunciados legislados. Contudo, é às outras funções estatais – executiva e juridicional – que incumbe cumprir esta tarefa, complementando a atividade normativa a partir do produto legislativo.

Daí ser tão cara a afirmação doutrinária de que, ao menos nos países fundados sobre o *civil law*, a principal fonte formal do direito é a "lei". A fonte é a origem, não o originado; o

[363] BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. Bauru: EDIPRO, 2008.

nascedouro, não o nascido. E, com efeito, a "lei" é a fonte do direito, mas *não é* o direito. O direito positivo mesmo, que tem seu elementar na norma jurídica em sentido estrito, não é produção do legislador, mas dos demais Poderes, como fruto derivado das delimitações textuais que aquele impôs.

Não há direito positivo no processo legislativo e a lei, o instrumento formal, não é o fim do direito. A lei é o início da construção do direito, sujeitando suas disposições à primeira interpretação e aplicação oficiais, dada pelo Poder Executivo, e finalizada com a última palavra dada pelo Poder Judiciário.

Esta distinção lógica entre dispositivo e norma, hoje admitida, é elementar do Direito em qualquer de suas formas e antecede a pretensão de segurança jurídica. A partir dela, a complementariedade dos três Poderes estatais na construção do Direito é uma decorrência natural que atende à atual ideia de confluência entre funções no Estado de Direito.

E, desta forma, ainda que a pretexto de garantir segurança jurídica, cai por terra a pretensão de determinação normativa através de um mandamento na tipicidade tributária.

Antes de mais nada, o que se extrai da distinção proposta entre dispositivo e norma é que dar esta absoluta determinação normativa simplesmente não é uma atribuição do legislador, porque a ele é dado estruturar enunciados, não normas jurídicas em sentido estrito.

O legislador estrutura as balizas para a construção normativa e a norma jurídica a ser aplicada não se extrai, exclusivamente, do texto. Ela inclui ainda fatores sistêmicos, influências principiológicas e questões elementares do caso concreto, todos imiscuídos na atividade interpretativa, imbuída de inevitável subjetividade.

E, mesmo que se admitisse que esta determinação se dirige à norma em sentido lato – isto é, ao dispositivo textual –, ainda assim, se teria atribuído ao legislador uma missão impossível, independente de o sistema jurídico em questão ser mais ou menos propenso à segurança.

Na doutrina da tipicidade, já se intentou defender a possibilidade da determinação através da delimitação das formas lógicas a que se autorizaria que o legislador empregasse, se tipos ou conceitos. A doutrina de Alberto Xavier iniciou pela indicação de que incumbiria ao legislador tributário utilizar somente tipos fechados, figura lógica que distingue dos conceitos. A mesma linha foi seguida por Yonne Dolacio de Oliveira e tantos outros, já mencionados[364].

[364] Cf. Capítulo 3, em especial, no item 3.1.

Por serem ambos elementos de ordem lógico-abstrata, a distinção entre tipos e conceitos se dá por: i) uma espécie de combinação dos elementos distintivos; e ii) pelo método de sua aplicação[365].

O primeiro critério identifica o conceito como uma rígida soma de elementos distintos ao qual um fato pode ser subsumido ou não, ao passo em que o tipo representa uma totalidade graduável e aberta. Já o segundo leva à diferenciação pela razão de que um conceito só se deixa subsumir a um conjunto de fatos integralmente, ao passo em que o mesmo conjunto pode ser atribuído a um tipo apesar da inadequação de alguns de seus caracteres.

Os conceitos são fixados por certas características e somente na presença de todas elas, se pode afirmar o objeto como representante do conceito. A relação é de exclusão e as questões de subsunção se colocam de tal maneira que só pode haver como resposta uma relação dual "sim ou não", sem cabimento para zonas cinzentas[366].

Já os tipos surgiram como proposta para melhor captar as transições fluidas da vida. A ordenação das características é gradativa, sem limites rigorosos. A comparação entre o tipo e o fato cuja tipicidade se pretende aferir envolve a compreensão da totalidade da realidade e, ao final, o objeto poderá corresponder ao tipo apenas até certo grau[367]. Os tipos são mais ricos em conteúdo, se comparados com os conceitos, motivo pelo qual a investigação jurídica envolve a ordenação, a comparação e a analogia[368].

O tipo torna possível assentar que um objeto, uma ou várias qualidades dele, estejam em paridade, precedendo ou sucedendo a outros. Se obtem assim objetos e propriedades determinados de uma ou outra forma, numa circunstância relacional que permite afirmações como: um objeto é assim "até um certo grau", ou tal circunstância é "mais ou menos". Consegue-se apreender as gradações e transições flutuantes próprias do âmbito da experiência concreta[369].

É possível concluir, afinal, que os tipos se configuram então como formas lógicas de apreensão e estruturação da realidade concreta, que dela não se desvincula no exercício de abstração, impassíveis de descrição, mas de explicação na sua formação como uma totalidade

---

[365] ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 176.
[366] ENGISCH, Karl. La idea de concreción en el derecho y en la ciencia juridica actuales. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, 1968, p. 423; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 35-36.
[367] ENGISCH, op. cit., p. 423.
[368] DERZI, op. cit., p. 37.
[369] ENGISH, op. cit., p. 425.

de notas características aberta e graduável e que podem se fazer totalmente presentes ou não na figura concreta sobre a qual se afere a relação de tipicidade.

Por sua vez, a percepção sobre o fechamento ou a abertura destas formas lógicas de abstração mental decorre de nelas estarem ou não totalmente definidos os elementos que compõem o tipo ou o conceito. A diferença entre uma forma lógica aberta ou fechada deriva, respectivamente, da possibilidade que esta tem de sofrer ou não um acréscimo descritivo no seu conteúdo, por qualquer meio.

Assim, dizer que um tipo ou conceito são fechados implica que todas as características, elementos ou notas que o compõem já estão predeterminadas de maneira exaustiva no seu conteúdo[370]. Invertendo-se o ponto, admitir que o arquétipo não é exaustivo e é compatível com o emprego de outras notas distintivas equivale a chamá-lo "aberto".

Embora ainda hoje esta linha persista amplamente aceita no Brasil, a visão construída sobre a ideia de tipos fechados já foi superada há décadas na origem alemã. Desde 1988, Misabel de Abreu Machado Derzi já denunciava que o próprio Karl Larenz aboliu a diferenciação ainda na 3ª edição da mesma obra em que ela havia sido inicialmente posta[371]. Pouco depois, Ricardo Lobo Torres acompanhou esta observação[372].

O abandono daquela distinção entre tipos "fechados" e "abertos" tem razões de ordem igualmente lógica. Quando esta dualidade se confronta com a forma lógica dos conceitos abstratos, o teórico se depara, simultaneamente, com "tipos fechados" e "conceitos abstratos".

Estas duas figuras têm tamanha semelhança entre si que, mesmo teoricamente, seria hercúleo o esforço para se enxergar qualquer diferença. O que realmente ocorre é que não resta aí diferença alguma. Se já se fixou de início que os tipos não se sujeitam à definição, como o fazem os conceitos, então, "Quando o Direito 'fecha' o tipo [pelo ato de definição], o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe"[373].

---

[370] ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 121.

[371] DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 38. Aliás, esta impressão de abolição dos tipos fechados se mantém até o presente, já na 6ª edição da obra.

[372] TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 144.

[373] DERZI, op. cit., p. 38.

Se o fechamento do tipo o modifica para transformá-lo em conceito, então, falar-se em tipos fechados como hipótese autônoma em relação aos conceitos tende à afronta ao princípio lógico da identidade.

Aplicado à questão, este princípio implica no raciocínio de que, se "tipos cerrados" (A) e "conceitos abstratos" (não-A) são distintos, então, é incompatível admitir que uma dada proposição declare que as mesmas características formam o objeto "A" e, ao mesmo tempo, o objeto "não-A". Se há identidade entre as notas distintivas de ambos, então é falsa a proposição que informa a distinção e se trata, em verdade, do mesmo objeto.

Isto é, a abertura de que se trata termina por ser um dos elementos-base de diferenciação lógica entre os tipos e os conceitos[374].

Ao fim e ao cabo, se apelarmos assim mais uma vez às lições mais atuais de Karl Larenz, veremos que os tipos se caracterizam por não serem suscetíveis de definição, mas de explicação; que eles não são fechados, mas, inerentemente abertos; que, no Direito, funcionam como mediador entre a ideia de Direito e a situação da vida[375].

Definitivamente, após esclarecer sobre as formas tipológicas, é inevitável a conclusão de que – para começar – a parcela da doutrina que defende uma norma de tipicidade fechada comete uma falha lógica e terminológica grave.

Uma falha lógica porque há inerência entre tipos e uma abertura estrutural. Se os tipos são, justamente, estruturas flexíveis, graduáveis, dotados de notas características que nem sempre se farão todas presentes – seja em número, seja em grau -, então não tem qualquer cabimento falar em tipos fechados. Como conclui Misabel Abreu Machado Derzi, é bem uma contradição em termos e uma impropriedade[376].

Diz-se também uma falha terminológica porque, se analisada esta impropriedade em conjunto com o conteúdo da proposta da doutrina clássica, vê-se que a demanda por fechamento e plena determinação semântica se manteriam perfeitamente coerentes com o pensamento conceitual-abstrato.

---

[374] SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 244.

[375] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 187; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137-138.

[376] DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 38.

Isto é o que já alertava Misabel Abreu Machado Derzi, que para resguardar a caracterização de fechamento e determinação da norma da tipicidade tributária, procede à correção insistindo na predileção do Direito Tributário pelos conceitos[377]. A autora mineira nega que os tipos sejam apropriados para eliminar a imprecisão, motivo pelo qual o legislador tributário precisa operar com conceitos fechados. Para preserver o aspecto da determinação, a autora fala em substituir a expressão "princípio da tipicidade tributária" por "princípio da especificidade conceitual" [378].

A questão é que, ao apelar para esta suposta prevalência de conceitos no Direito Tributário, Misabel Derzi mantém para este ramo a exigência do ideal de segurança jurídica já ultrapassado e se compromete com a posição de que conceitos poderiam objetivar determinação no Direito.

E, com isto, realmente não se concorda. Esta exigência de determinação conceitual nos textos legislativos ignora que, na linguagem, a quase totalidade dos conceitos é indeterminada. Como trataremos a seguir, à exceção da linguagem que exprime conceitos numéricos ou matemáticos, sempre há nos conceitos um halo – maior ou menor – de indeterminação que torna impossível ao legislador a expressão de uma mensagem unívoca[379].

Todo conceito que se pretenda expressar num dispositivo legal é feito através da linguagem e a questão que vem sendo deixada à margem do cientista do Direito Tributário e da norma da tipicidade é que toda esta questão da determinação é parte de um problema geral que se resolve na interpretação administrativa/judicial e, em última instância, pertence mesmo à hermenêutica.

4.2.2.1 A hermenêutica clássica, o objetivismo e o perfilhar da indeterminação no Direito Tributário

A hermenêutica clássica era vista como instrumento teórico para o ato de interpretação cuja pretensão correspondia ao desentranhamento do significado imbrincado no texto. Habitou nesta era do Iluminismo europeu a tão repugnada e icônica Escola da Exegese francesa, presa

---

[377] DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 75.
[378] Ibid., p. 94.
[379] ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 208.

ao empreendimento da busca pela verdade jurídica intrínseca à lei, objetivada na *voluntas legislatoris* do Código Napoleônico[380].

Marcada pela perspectiva maniqueísta entre sujeito cognoscente e objeto cognoscível, esta fase da hermenêutica se manteve imersa na pesquisa por métodos para o alcance de *uma* interpretação objetivamente válida. Mesmo quando incluída a variável histórica na interpretação, permaneceram fortes na crença de univocidade de sentido[381], espalhando-a sobre os estudos de todos os ramos do Direito ocidental.

Até o século XX, a concepção hermenêutica tradicional foi centrada na pura essência do objeto, que se considerava passível de conhecimento racional pelo sujeito e comunicável pela linguagem. Nesta tríade relacional, a linguagem não passava de instrumento secundário de comunicação sobre as coisas do mundo[382].

Com o emergir da Filosofia da Linguagem, houve uma mudança paradigmática que se permite chamar de "giro linguístico" justamente porque deslocou a linguagem e o discurso para o ponto central de referência dos objetos cognoscentes[383]. Ressignificou-se completamente a forma como o homem compreende a realidade, o mundo e a ele mesmo, tudo a partir da linguagem independente de uma substância imanente[384].

A linguagem torna-se a condição de compreensão do mundo pelo indivíduo, ao passo em que ela mesma é fruto de um processo intersubjetivo de comunicação. Em lugar de uma relação sujeito–objeto, a linguagem passa a mediar com destaque uma relação sujeito–sujeito[385].

Pela viragem linguística do pensamento filosófico, o sujeito só acessa algo pela mediação do significado e do sentido e não há como compreender as coisas senão por um *modo*, demonstrando que o acesso aos objetos sempre se dá de um dado ponto de vista.

Nesta circunstância, toma-se o pressuposto heideggeriano de que o horizonte de sentido – i. é, o limite e o alcance da compreensão – é moldado e fornecido pela própria condição do

---

[380] FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Os passos da hermenêutica: da hermenêutica à hermenêutica filosófica, da hermenêutica jurídica à hermenêutica constitucional e da hermenêutica constitucional à hermenêutica constitucionalmente adequada ao Estado Democrático de Direito. In: FERNANDES, Bernardo Gonçalves (Org.). Interpretação constitucional: reflexões sober (a nova) hermenêutica. Salvador: Juspodium, 2010, p. 12-14.
[381] Ibid., p. 18.
[382] ARRABAL, A.K.; ENGELMANN, W.; KUCZKOWSKI, S. Filosofia da linguagem e giro linguístico: implicações para os direitos autorais. Scientia Iuris, Londrina, v. 20, n. 2, p. 81-106, jul. 2016, p. 86.
[383] Ibid., p. 85
[384] STRECK, Lênio Luiz. Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 137.
[385] FERNANDES, op. cit., p. 19-20; STRECK, op. cit., p. 154.

sujeito imerso em um contexto histórico-linguístico (*Dasein*). Com ele, o texto e o intérprete passam a dividir um horizonte comum, possibilitando um diálogo do qual emerge a compreensão[386].

O rompimento com o paradigma objetivista promoveu, no bojo do giro linguístico, também um giro hermenêutico que permeou o campo da interpretação jurídica, fazendo abandonar a ideia de obtenção de um único e autêntico significado nas leis[387]. Contribuiu para este processo no Direito a introdução da semiótica, que permitiu desdobrar sua percepção enquanto objeto cultural e enxergá-lo finalmente através da linguagem[388].

Embora tenhamos particular restrição em perceber o "Direito", entendido como o conjunto de normas jurídicas vigentes em dadas condições de espaço e tempo, ontologicamente como linguagem, é induvidosa para nós a relação de derivação daquele para com esta. O Direito imprescinde de um suporte linguístico. No seu particular modo de existir, a realidade jurídica só se manifesta sob a forma de linguagem e, esta linguagem, é sempre texto[389].

Ora, sendo então o Direito considerado - no todo sistêmico e em suas partes - um eminente objeto cultural, com forte influência histórica e axiológica, expressão linguística que conforma o texto-base a partir do qual se permite conhecer o objeto segundo uma perspectiva intersubjetiva, cabe questionar: qual será o verdadeiro papel do intérprete-aplicador?

Mais do que a mera explicação do texto, o intérprete que compreende promove a reconstrução do texto para a sua situação presente, num ato de imediata aplicação[390]. A condição subjetiva do intérprete e o seu próprio horizonte são sempre partes integrantes do processo de formação de sentido.

Assim, na linha da (nova) hermenêutica, a interpretação da lei é uma tarefa eminentemente criativa na qual o intérprete-aplicador é protagonista, não expectador. O positivismo que pretende reduzir a realidade jurídica ao Direito e sua "correta" aplicação é objeto de duras críticas porque, considera Lênio Luiz Streck a partir de Hans-Georg Gadamer,

---

[386] STRECK, Lênio Luiz. Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 22-24.
[387] Ibid., p. 155.
[388] Ibid., p. 160.
[389] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 165.
[390] FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Os passos da hermenêutica: da hermenêutica à hermenêutica filosófica, da hermenêutica jurídica à hermenêutica constitucional e da hermenêutica constitucional à hermenêutica constitucionalmente adequada ao Estado Democrático de Direito. In: FERNANDES, Bernardo Gonçalves (Org.). Interpretação constitucional: reflexões sober (a nova) hermenêutica. Salvador: Juspodium, 2010, p. 24-25.

a distância entre a generalidade da lei e a situação jurídica concreta é essencialmente insuperável[391].

E, ainda, esclarece Lênio Luiz Streck que:

> [...] a situação hermenêutica é similar para o historiador e para o jurista: frente a um texto, todos nos encontramos em uma determinada expectativa de sentido imediata. Não há acesso imediato ao objeto histórico, capaz de proporcionar-nos objetivamente seu lugar de valoração. Só há valor histórico quando o passado é entendido em sua continuidade com o presente, e é isto o que realiza o jurista em seu trabalho prático-normativo. Para a possibilidade de uma hermenêutica jurídica, é essencial que a lei vincule por igual a todos os membros da comunidade. A tarefa da interpretação consiste em concretar a lei e casa caso, isto é, na sua aplicação.
>
> [...] quando o juiz se sabe legitimado para realizar a complementação do direito dentro da função judicial e frente ao sentido original de um texto legal, *o que faz é o que de todos os modos têm lugar em qualquer forma de compreensão.* [...][392]

Então, se compreender é sempre um ato criador e complementador do passado, o sujeito jamais pode estar vinculado a supostos juízos *a priori*; todo ato de interpretação que se debruça sobre o texto representa a reconstrução – no sentido de uma nova formulação – da norma jurídica.

Novos horizontes foram propostos para a hermenêutica jurídica, ao ponto de se afirmar que o teor da norma só se complementa através do ato interpretativo, pois:

> [...] A concretização da norma pelo intérprete vai pressupor (sempre) uma compreensão desta; essa compreensão pressupõe uma pré-compreensão. Assim, gadamerianamente, Hesse mostra como o momento de pré-compreensão determina o processo de concretização: a concretização pressupõe a compreensão do conteúdo da norma a concretizar, a qual não cabe desvincular nem da pré-compreensão do intérprete nem do problema concreto a solucionar. O intérprete não pode captar o conteúdo da norma desde o ponto de vista quase arquimédico situado fora da existência história, *senão unicamente desde a concreta situação histórica na qual se encontra*, cuja elaboração (maturidade) conformou seus hábitos mentais, condicionando seus (sic) conhecimento e seus pré-juízos. [...][393]

Reforçam esta posição as ideias às quais nos induz Frijtof Haft:

> [...] O dogma da subsunção é insustentável. A aplicação do direito é – também – um trabalhar criativamente a lei. A lei é apenas a possibilidade do direito. Só na aplicação ao caso concreto ela se torna direito real. O direito é histórico. À margem do processo metódico de descoberta do direito aplicável não pode existir uma correcção objectiva do direito. Os conceitos jurídicos não podem ser apreendidos através de um pensar conceptual de sim-não, mas através de um pensar tipológico de mais-ou-menos. Na medida em que na sua aplicação está ínsito um elemento criativo (e, em princípio, é sempre este o caso), a correcção da decisão jurídica só pode ser ganha através da argumentação e do consenso entre os interessados. [...][394]

---

[391] STRECK, Lênio Luiz. Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 186.
[392] Ibid., p. 186-187.
[393] Ibid., p. 189.
[394] HAFT, Fritjof. Direito e linguagem. In: KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried (Orgs.). Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 315-316.

Reportando-se à aplicação jurisprudencial, Winfried Hassemer ressalta o que, no mínimo, é a ingenuidade da crença de que esta se fará correta quando, sem nada acrescentar ou retirar, se transporte o conteúdo da norma codificada ao caso concreto. Considera superada a dedutividade entre norma codificada (texto) e decisão e, com isto, o próprio dogma da subsunção, dando lugar ao reconhecimento de que o juiz cria direito[395] – o que se estende a qualquer intérprete-aplicador.

A percepção sobre a transição entre paradigmas hermenêuticos é relevante para o tema da tipicidade tributária, porque a manutenção do seu modelo doutrinário tradicional no imaginário do cientista do Direito consiste em mais uma prova do que já nos advertia Lênio Streck, no sentido de que a mudança de paradigma para a filosofia da linguagem ainda não teve a devida recepção no cotidiano das práticas judiciárias e doutrinárias brasileiras[396].

Embora se possa opor ressalvas à afirmação de que o Direito *é* linguagem, não vemos dúvidas de que, ao menos, ele sempre *se exprime* em linguagem. E por serem assim as suas manifestações, a (in)determinação do conteúdo de sentido das normas jurídicas nunca deixa de ser o reflexo da (in)determinação da própria linguagem.

O tempo do Iluminismo e da clareza e segurança jurídicas absolutas já passou – ou deveria ter passado. O juiz não é mais o "escravo da lei" e o postulado da estrita vinculação à lei sobre a qual toda dúvida tenha sido afastada já iniciou seu colapso, em verdade, desde o século XIX. E, com isto, não se quer dizer que o princípio da legalidade esteja aos frangalhos, mas, significa a aceitação de que os administradores e juízes são chamados a valorar e decidir em alguma medida[397].

E também este grau de certa autonomia dada aos aplicadores para a construção do Direito decorre da influência da linguagem dos textos normativos, incapaz de disponibilizar signos suficientemente determinados para que o jurista encontre a segurança jurídica no viés absoluto pretendido pela tipicidade tributária clássica.

Num estudo voltado sobre os conceitos, Karl Engisch aponta que esta (in)determinação também é uma questão de grau ao identificar que os conceitos absolutamente determinados são

---

[395] HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried (Orgs.). Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 282-283.

[396] STRECK, Lênio Luiz. Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 48

[397] ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 206-207.

muito raros no Direito: resumem-se aos numéricos, especialmente se combinados com conceitos de medida ou valores monetários[398].

Para o Direito Tributário e no que concerne à doutrina da tipicidade, os conceitos determinados estão presentes na definição de alíquotas, bases de cálculo ou hipóteses normativas com algum fundamento numérico, como datas, quantidades ou geolocalização para fins de abrangência territorial da norma.

Por outro lado, tal determinação é excepcional. Karl Engisch ensina que os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados – ainda que sua indeterminação seja parcial. Conceitos são formados de um *núcleo*, um espaço do pensamento onde o seu conteúdo e extensão são muito claros, e um *halo*, onde as dúvidas começam. Tanto os conceitos naturalísticos capturados pelo Direito quanto aqueles estritamente jurídicos são compostos pela soma de núcleo e halo conceituais, em diferentes graus e medidas[399].

Isto se exemplifica na atividade de aplicação do Direito Tributário diuturnamente. Boa parte das grandes discussões judiciais nesta seara derivam da indeterminação conceitual da linguagem. Expressões como "prestação de serviço", "mercadoria" e "industrialização" formam ainda hoje um dos eixos de maior incerteza na tributação, quando deparadas com os casos concretos, cada vez mais centrados em halos conceituais, verdadeiras zonas cinzentas.

Muito da exploração científica e jurisprudencial já se voltou a dar contornos a esses termos. Há perfeita clareza de que há circulação de mercadoria quando se dá a compra e venda de um bem corpóreo fungível, vendido com habitualidade por alguém. O mesmo não se deu, por exemplo, quando o mercado evoluiu para o licenciamento de uso de *software*, forçando o Supremo Tribunal Federal a rever as próprias notas capazes de corporificar a noção do que pode significar "mercadoria"[400].

O que dizer então das novas formas tecnológicas de realizar negócios? O licenciamento de *software* analisado pel Côrte Suprema no clássico acórdão que fixou a diferença entre os "de prateleira" e os "personalizados" é o mesmo licenciamento feito hoje, onde boa parte das aquisições de direitos autorais se dá exclusivamente por meio de plataformas *online* na *internet*?

---

[398] ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 208.
[399] Ibid., p. 208-209.
[400] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 176.626/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília/DF, 10 de novembro de 1998. DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

E serão os conceitos clássicos de mercadoria ou de prestação de serviços capazes de abarcar, com a pretensa determinação, o licenciamento que hoje sequer implica na transferência física de um bem para o comprador? Até que ponto isto é circulação de mercadoria e a partir de que momento passa a exprimir prestação de serviço ou um fato irrelevante para estas bases imponíveis? E quanto às atuais experiências de transporte urbano de passageiros em veículos sem condutores humanos?[401] A falta de labor humano será critério suficiente para descaracterizar a presença de um serviço?

Não há como o intérprete se livrar de toda dúvida. Precisar um ou outro será fruto inevitável da interpretação, duma tomada de posição e de certo grau de subjetividade. Cada dia mais, os modelos de negócio da pós-modernidade desafiam os aplicadores do Direito e trazem uma incerteza que torna gritante a indeterminação da linguagem empregada pelo legislador.

Assim mesmo, nem será preciso tanta sofisticação. Se pensarmos num texto normativo qualquer que se refira a uma simples "cadeira" na hipótese, como objeto de importação, por exemplo, não será difícil para o intérprete aplicar a norma face a um bem móvel que sirva para sentar. Todavia, não será irrazoável tê-lo em dúvida sobre a aplicação da mesma norma quando for posto diante de uma banqueta, uma carteira escolar ou uma poltrona.

Ao falar-se, por exemplo, em direitos atribuídos "ao homem", o intérprete não tem com esta nota isolada qualquer certeza quanto à intenção do legislador, que pode estar se referindo ao homem enquanto pragmática para gênero de seres humanos, enquanto sujeito detentor de um sistema reprodutor masculino ou enquanto este na fase adulta, em oposição a pessoas em formação. E, ainda quando queira dizer este último, há de pairar grau de incerteza sobre o que consiste "fase adulta" e a partir de que ponto do desenvolvimento biológico isto se concretiza.

Em suma, por mais que se repise a suposta obrigação de o legislador ser claro e específico em homenagem à segurança jurídica, a determinação absoluta no Direito é uma falácia. A indeterminação conceitual é a regra inerente à linguagem em si e à complexidade da sua correlação com os objetos apreendidos no plano material da realidade.

Os conceitos são delimitados por uma moldura de possibilidades que, contudo, não os torna figuras absolutamente (in)determinadas. Assumir a indeterminação também não implica em esvaziá-los totalmente e sujeitar o Direito à arbitrariedade do intérprete, mas é inegável a

---

[401] PRESSE, France. Uber lança serviço de carros sem motorista nos Estados Unidos. Globo.com, São Paulo, 14 set. 2016. Disponível em: < http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2016/09/uber-lanca-servico-de-carros-sem-motorista-nos-estados-unidos.html>. Acesso em: 15 jun 2018.

existência de uma zona de discricionariedade[402]. Estes conceitos são determináveis, partem da moldura legal estabelecida pelo texto e alcançam a sua máxima determinação – que com univocidade não se confunde - através do processo de interpretação[403].

Por esta linha de pensamento, perde-se completamente o sentido da determinação que a doutrina clássica almejou atribuir à norma da tipicidade tributária. Seja enquanto tipicidade mesma, marcada pelo subprincípio da determinação[404], seja enquanto "princípio da determinação conceitual"[405], o que se percebe é que, em ambos os casos, o jurista cultua para o legislador um mandamento inatingível.

E, ao contrário do que argúi Misabel de Abreu Machado Derzi[406], o adotar da indeterminação no Direito Tributário implica em negar a assertiva de que a escolha entre imprimir tipos ou conceitos na formulação do texto tenha que ver com o fundo principiológico que subjaz a este ramo jurídico.

Qualquer que seja a orientação valorativa de uma dada secção do Direito, a norma jurídica continuará sendo fruto da atividade mental de interpretação, com toda a carga de subjetividade que isto implica. De nossa parte, entendemos que princípios do relevo da segurança jurídica têm muito mais influência no aspecto dinâmico e na estabilização das decisões no sistema jurídico do que de precisa e imediata determinação do conteúdo estático de uma norma no processo interpretativo.

Neste tocante, acaba por se mostrar descabida também a clássica comparação e associação entre o Direito Tributário e o Penal. Tal associação é costumeiramente feita na doutrina brasileira[407] para justificar a atração da determinação linguística deste para aquele.

Todavia, se vislumbrarmos que o problema da (in)determinação é uma questão linguística inexorável, como temos feito, a comparação perde todo o sentido, porque nenhum

---

[402] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre a interpretação e a integração da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (Org.). Interpretação e aplicação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 2010, v.1, p. 321-332, p. 324.

[403] ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 234.

[404] XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

[405] DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 94.

[406] DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 31, p. 213-260, 1987-1988, p. 216.

[407] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-73; OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 76-77; e DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, onde desde o nome da obra já se evidencia esta comparação.

dos dois segmentos jurídicos realmente é capaz de suprir a precisão exigida. E, aliás, diga-se que nem mesmo o Direito Penal sucumbe tão fortemente a esta exigência, independente do seu viés protetivo do valor "liberdade" na mais bruta essência.

Ricardo Lobo Torres esclarece bem a questão quando aponta que inexiste vinculação alguma entre o Direito Tributário e o Penal[408]. Mesmo no último, é constante a utilização, e.g., das "normas penais em branco" que têm um campo semântico incompleto, com determinabilidade mas dependente ainda de atos posteriores de maior determinação.

Simultaneamente, indaga-se: tem-se mesmo determinação, com o mesmo rigor que se quer atribuir à tipicidade tributária, quando o legislador penal se resume a proferir, e.g., "funcionário público" para estabelecer um tipo? Tem-se, pela simples leitura, a conclusão sobre o grupo de pessoas abarcado? Incluir-se-ia só os servidores de carreira? Caracteriza-se o tipo pela conduta de um comissionado? O que dizer dos estagiários da serventia pública, sem vínculo funcional? Há crime se cometido por um trabalhador terceirizado que assista ao órgão?

Às duas primeiras perguntas formuladas acima, a resposta nos parece ser a negativa. A todas as demais, entendemos que só a interpretação no caso concreto é capaz de revelar.

Nem o legislador penal se limita à adoção de expressões que caracterizam conceitos/tipos estritamente determinados, mas, admite também os determináveis. E, se o próprio Direito Penal encontra lugar para a relativa indeterminação e para normas que carecem de complementação, pode-se mesmo admitir o Direito Tributário como a última resistência da hermenêutica clássica e de um positivismo napoleônico?

Decerto que não. Especialmente se a defesa deste modelo é feita a pretexto de dar efetividade a um modelo objetivista de segurança jurídica que não mais se mostra adequado no panorama geral da Ciência do Direito.

4.2.3 A segurança jurídica possível e a tipicidade tributária

Clara está a superação do objetivismo jurídico a partir da necessária revisitação da hermenêutica e a inerente indeterminação da linguagem, para fins de construção, aplicação e consolidação do Direito. Tudo o que o legislador emprega é linguagem e esta raramente será

[408] TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000b, p. 144.

determinada e terá um sentido imanente, previsível, capaz de assegurar uma absoluta segurança na aplicação do Direito Tributário.

Neste contexto, o princípio da segurança jurídica não conta com possibilidades reais de se propor a garantir um estado de previsibilidade pela absoluta determinação da lei, salvo se pretender fechar os olhos para a maneira pela qual as normas são desenvolvidas na/pela aplicação do ordenamento jurídico.

Quando da análise da anterioridade tributária, Paulo de Barros Carvalho já concluiu no sentido de que a imposição de excessiva rigidez ao ponto de conferir objetividade a um princípio termina por desnaturá-lo, transformando-o em uma norma-regra[409]. Da mesma maneira, observar a segurança jurídica com este viés de determinação seria pretender retornar à objetividade do Direito e desnaturar a própria natureza principiológica em questão.

Hipoteticamente, num ordenamento regido por uma ideia de segurança jurídica que primasse pela absoluta determinação normativa, ter-se-iam duas opções: i) ou o sentido da norma tributária será perfeitamente determinado pela lei e a segurança-norma estará aplicada; ou ii) diante de um mínimo halo de indeterminação linguística, se teria a sua admissão que nega a segurança jurídica ou a violação desta resultante na inconstitucionalidade da norma tributária.

Num cenário tal, não haveria outra opção para a segurança jurídica senão a sua inteira aplicação ou inaplicação. Não se admitiriam gradações em face de outros preceitos e a norma cujo texto oferecesse mais de um sentido possível padeceria de inconstitucionalidade, sob a pena de se estar negando no todo aplicação à segurança jurídica. Em uma situação tal, a segurança jurídica estaria a se comportar como uma norma-regra, a ser respeitada ou não, sempre na inteireza.

Muito do fundamento da tipicidade tributária como uma fonte de fechamento do sistema e da restrição semântica às normas tributárias decorre desta concepção de segurança jurídica, aliada à univocidade apriorística a respeito da linguagem empregada na lei. Todavia, se a segurança jurídica consiste em uma norma-princípio, a questão não é de definição, mas de diferentes graus de aplicação.

Alterada a percepção sobre a segurança jurídica enquanto norma-fundamento, a tipicidade tributária não pode se configurar como um mandamento de absoluta determinação semântica das leis tributárias. O entendimento nesta linha nos parece ser derivado de uma

---

[409] CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da anterioridade em matéria tributária. Revista de Direito. Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 63. p. 104

confusão entre as dimensões da segurança jurídica, fazendo com a que norma diretiva-meio se confunda com o estado de fato-fim para o qual se dirigem as condutas comandadas.

Com efeito, o princípio da segurança jurídica não se pretende à garantia da perfeita previsibilidade das consequências jurídicas pelos destinatários da norma. O princípio em questão toma esta perfeita previsibilidade como um estado ideal e comanda a tomada de medidas tendentes à sua máxima realização, dentro das condições de possibilidade do ordenamento jurídico e das circunstâncias concretas.

Assim, em um sistema como o constitucional brasileiro, em que já substituímos a supremacia do legislador pela judicial[410], o estado ideal de segurança jurídica enquanto previsibilidade sobre a aplicação da norma nem mesmo teria sua origem no legislador. Por mais precisa que pareça ser a linguagem empregada pelo legislador, como vimos, ela sempre estará sujeita a delimitações e ressignificações derivadas da interpretação. E isto é uma das circunstâncias limitadoras das possibilidades concretas à aplicação da segurança.

Em verdade, não nos parece ser possível alcançar o estado fático de total previsibilidade sobre o Direito[411], ante à própria necessidade de este se manter em constante renovação para acompanhar a carência regulatória da sociedade. Entretanto, ainda que isto fosse possível, não o seria através da promulgação de leis precisas, e sim pelo reiterado firmamento das normas mediante a consolidação das (re)construções do Poder Judiciário.

Esta realidade não se coaduna com a segurança sob o viés de promoção da determinação normativa, isto é, de um estado de fato que implica na plena capacidade de os destinatários do ordenamento jurídico entenderem, com exatidão e clareza, o comando de todas as normas postas. Isto é que seria um estado de determinação e certeza absoluta do Direito[412].

Atribuir o fechamento e a determinação semântica à tipicidade tributária implicaria, por derivação da segurança jurídica, em negar ao intérprete qualquer participação na construção do Direito, ao passo em que se relega ao Poder Legislativo uma tarefa impossível e paralisante. A tipicidade assim posta terminaria em um esvaziamento normativo e finalístico, porque a impraticabilidade real dos ideais que ela almeja a impossibilita de levar os contribuintes ao estado de segurança jurídica que lhe cede fundamento.

---

[410] BARROSO, Luís Roberto. Constituição, democracia e supremacia judicial: Direito e política no Brasil. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 12, n. 96, p. 5-43, fev./mai., 2010, p. 8.
[411] No mesmo sentido, entendeu CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. As concepções de segurança jurídica e suas implicações na delimitação da tipicidade da norma tributária. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 197.
[412] ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 140.

Como bem expõe Humberto Ávila, a segurança jurídica não descreve uma exigência de um sistema cerrado[413] e não significa apenas a planejabilidade no ordenamento, mas a segurança de aplicação dos princípios e regras do sistema[414].

Em lugar de determinação e imutabilidade, os fins almejados pela segurança jurídica se traduzem na cognoscibilidade e na confiabilidade.

No aspecto estático, a segurança estará prestigiada quando se diga que é possível ao cidadão "[...] compreender os sentidos possíveis de um texto normativo, a partir de núcleos de significação a serem reconstruídos por meio de processos argumentativos intersubjetivamente controláveis"[415]. Em lugar de total determinação, segurança jurídica significa determinabilidade. Há apenas uma certeza relativa quanto ao Direito aplicável.

No aspecto dinâmico, abriga-se a constante evolução do ordenamento com a ideia de que haja confiabilidade nas mudanças, mantendo-se a continuidade e a garantia às situações jurídicas subjetivas já compostas no passado. Ao mesmo tempo, no que tange às ações estatais futuras, segurança jurídica implica na calculabilidade, na capacidade de o cidadão prever os limites da atuação estatal, dentro da faixa de discricionariedade existente[416].

Se já se afirmou que a segurança jurídica é princípio e, como tal, é mandamento de otimização que comanda a busca de um certo fim na maior medida possível, então ela mantém total aversão ao objetivismo. Pender para o objetivismo normativo e aduzir que o legislador é capaz de estipular a norma sozinho, significa retornar à univocidade de sentido das leis e reatribuir à segurança jurídica a ficção da absoluta previsibilidade que jamais será alcançada.

Diante disto, é incabível que a tipicidade tributária continue a ser teorizada através do subprincípio da determinação. A partir do momento em que o legislador faz promulgar seus enunciados normativos, põe-se à disposição uma gama indefinida de significados, numa moldura[417] que se abre ao intérprete – administrador, juiz ou contribuinte.

A admissão de certo grau de incerteza significa reconhecer os demais Poderes como integrantes de uma atividade confluente de construção do ordenamento, que parte dos

---

[413] ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 198.
[414] Ibid., p. 196-197.
[415] Id. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 141.
[416] Ibid., p. 142-143.
[417] KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

elementos legislativos limitadores do significado-resultado da interpretação, mediante uma estrutura argumentativa[418] que preserva o atual espírito do Estado de Direito.

Neste sentido, é de muita lucidez a afirmação de Helmut Coing, trancrita por Humberto Ávila, de que por faltar-lhe segurança um direito novo não possa sequer ser qualificado como "direito"[419]. A questão da segurança jurídica se associa mesmo a uma certeza que não é advinda do legislador, mas da confluência deste com a atividade do administrador e do juiz no lento processo de maturação da aplicação das normas jurídicas.

Como se vê, ao abandonar o objetivismo, a segurança jurídica perde a exigência de predeterminação e se torna uma exigência de controle racional e argumentativo no procedimental da construção das estruturas jurídicas. Isto rompe com as bases da tipicidade tributária nos moldes clássicos, fazendo com que o corolário da determinação perca de vez o seu lugar na Ciência do Direito, seguindo para a mesma vala comum que a formatação do ideal de segurança jurídica que lhe dava lastro.

A tipicidade tributária não impõe assim que a norma advinda dos textos tributários seja predeterminada pela lei, detenha um sentido unívoco ou imutável. Em lugar deste fechamento e determinação, a tipicidade tributária possível tem de ser aberta: à interpretação dos demais Poderes e às ressignificações permitidas dentro dos demais princípios que regem o sistema jurídico e nos limites das possibilidades semânticas oferecidas pelo próprio texto.

---

[418] ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 272.
[419] Ibid., p. 125.

5 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E(M) RELAÇÃO DE COORDENAÇÃO: COLISÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O capítulo anterior se dedicou à avaliação vertical da tipicidade tributária em razão das relações de subordinação havida com as suas normas-fundamento de validade. Da concepção mais atual sobre tais normas, em evidência, a segurança jurídica e o atual viés do Estado de Direito, identificou-se as repercussões que impõem modificação sobre o conteúdo normativo da tipicidade tributária.

Dando seguimento às relações tendentes à completude sistêmica, como princípio do subsistema constitucional tributário, a tipicidade também terá na sua conformação certo grau de dependência para com os demais princípios que colateralmente o confrontam no mesmo subsistema. Falamos agora das relações de coordenação entre o princípio da tipicidade tributária dentro do sistema a que pertence.

A partir do que já se constatou pela teoria de Robert Alexy[420], enquanto mandamentos de otimização, a coexistência entre princípios no plano puramente abstrato admite a contraposição valorativa.

Em face desta contraposição no plano abstrato, a aplicação dos princípios de um dado sistema não se dá por uma lógica alternativa-excludente, mas, pelo sopesamento que prestigiará a aplicação simultânea dos princípios colidentes em diferentes graus, na medida das possibilidades fáticas e jurídicas a que eles se submetem.

Sendo assim, vemos que o real dimensionamento do âmbito normativo de um dado princípio é incompleto quando se procede a uma análise estática, que ignore a hipótese de aplicação. O princípio só se mostrará pronto para a aplicação através das colisões com os demais princípios do sistema a que a norma em análise pertence.

Através destas, permite-se um princípio da tipicidade tributária que supera uma percepção individual e isolada, que é apenas o primeiro passo para a construção semântica da norma. Através da análise em coordenação com os princípios que lhe são colaterais, se oferece à aplicação uma norma conectada à unidade e à interdependência próprias de um sistema.

São diversos os princípios capazes de se exprimir a partir do subsistema constitucional tributário brasileiro. Alguns, já reconhecidos pela Ciência do Direito, outros, ainda a serem

[420] Conferir citação a que se refere a nota de rodapé nº 67, posta no item 2.3.1 deste trabalho.

produzidos através da constante reinterpretação e conjugação das disposições textuais que alicerçam as normas. Desta listagem das normas-princípio atuais, de imanente incompletude, várias são extraídas de menções expressas no texto constitucional, enquanto outras decorrem de uma construção menos direta.

Todas estas normas – já construídas ou dispostas a serem construídas – se colocam em conexão umas com as outras e exprimem potencial para se influenciar mutuamente a interpretação, umas nas outras. Como vimos, na esteira de Karl Larenz, a construção de toda norma parte da conexão multímoda com as demais e tem de considerar a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática em que se põe[421].

Esta multitude de possibilidades força o jurista a assumir seu trabalho interpretativo como mais uma página escrita da construção jurídica, que parte de uma premissa estabelecida para permitir a continuidade do discurso. Já muito bem dito por José Souto Maior Borges, "[...] em ciência, só o provisório é definitivo"[422].

Daí porque, embora a riqueza do subsistema constitucional tributário brasileiro admita inferir inúmeras outras nuances sobre a tipicidade tributária, a percepção metodológica da finitude deste trabalho nos impõe a tomada de um recorte na análise de coordenação, com a escolha de um, e apenas um, princípio retor do sistema: a capacidade contributiva.

5.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dentre todos os princípios constitucionais tributários vigentes segundo o pensamento majoritário atual, não se enxerga outro vetor axiológico capaz de apontar para sentido tão diametralmente oposto à tipicidade tributária quanto a capacidade contributiva.

Isto porque, enquanto a tipicidade aponta para a já tratada segurança jurídica, desdobrando-se desta com vista no ideal máximo de liberdade, a capacidade contributiva é o marco para a realização da justiça tributária que se desvela das pretensões de igualdade. A expressão da capacidade contributiva no sistema é o que demonstra, hoje, o maior impacto no conteúdo de sentido movido pelo formalismo tributário.

---

[421] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 621.

[422] BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 64, p. 8-19, 1994, p. 9

Neste ponto, já se pressupõe a derivação entre isonomia e o princípio de que trataremos. Disto, portanto, torna-se merecedora de justificativa nossa opção metodológica, que resumiu a isonomia a fundamento para os contornos da capacidade contributiva, auxiliando na configuração do sentido desta, sem contrastá-la diretamente com a tipicidade.

A razão se vincula à pretensão de coerência com o raciocínio sistêmico. Embora seja rica em exemplos a doutrina que trata da chamada "isonomia tributária", não a consideramos como princípio próprio do subsistema tributário e, portanto, colateral à tipicidade.

Como se exporá mais à frente, tem-se a isonomia enquanto princípio geral do sistema jurídico total. Neste sentido, justifica-se a abordagem porque a relação entre esta e a tipicidade é de transversalidade, de modo que seria impróprio que se propusesse entre eles uma relação coordenada, que é de horizontalidade.

5.1.1 Fundamento: a isonomia no campo da tributação

Intimamente ligada à isonomia, a capacidade contributiva se origina do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos[423]. Entre os autores contemporâneos, Luís Eduardo Schoueri compartilha desta mesma noção, ressaltando ainda que a máxima de que cada qual deve contribuir quanto puder para o bem comum é marca inevitável da solidariedade[424], consagrada como objetivo da República[425].

No sistema constitucional brasileiro, o enunciado que concretiza a isonomia inaugura o título "Dos Direitos e Garantias Fundamentais" logo no *caput* do art. 5º, pondo-se como o primeiro de todos os direitos fundamentais invocados pelo Poder Constituinte de 1988. Também chamado de princípio da igualdade, equiparação ou paridade, o conteúdo essencial do princípio consiste em preservar o tratamento igualitário aos iguais e proporcionar trato desigual aos que se afigurem desiguais, na medida da sua desigualdade[426].

---

[423] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 437.
[424] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 331.
[425] "Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]"
[426] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 35; BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 420.

De tão relevante que foi considerado, os participantes do processo político que culminou na redação daquele dispositivo a reforçaram no seu texto, mantendo propositalmente o quase pleonasmo de expressões que asseguram, ao mesmo tempo, o direito "à igualdade" e, ainda, o de que "todos são iguais perante a lei"[427].

Se reforçam as lições de Riccardo Guastini, segundo as quais é perfeitamente aceitável que duas disposições correspondam, juntas, a uma única norma[428]. O *caput* do art. 5º da Constituição Federal brasileira se encaixa na linha do professor italiano, na medida em que as expressões que se sobrepõem naquele dispositivo transcrevem dois aspectos de uma única norma de natureza principiológica.

A pretensão *quase* pleonástica também não é vã. Tal como está posto, o texto constitucional reforça o princípio da isonomia em mais de um dos seus viéses, expondo dois lados de uma mesma moeda.

Além de posicionar, com a primeira menção, que todo e qualquer sujeito que se enquadre na hipótese descrita será tratado de maneira igual - dirigindo-se, aí, ao aplicador da lei -, o dispositivo também esclarece, com a segunda, em norma dirigida ao legislador e criadora do direito subjetivo a um tratamento legal igualitário.

Com esta segunda acepção, diz-se que não se autoriza ao legislador ditar a lei criando discriminações desarrazoadas[429]. Importante observar que não são as discriminações as práticas execráveis nos termos em que pretende a isonomia constitucional. A Constituição Federal não consagra o "Princípio da Identidade", que implicaria numa equivalência plena, mas a isonomia, que é relativa[430].

As discriminações integram o princípio da isonomia. Não conviveria com qualquer ideia de justiça pretender tratar todas as pessoas de maneira exatamente igual, independente de quaisquer circunstâncias[431]. Da mesma forma, não se afigura adequado que sujeitos em situações em tudo similares recebam tratamento diferenciado. Por isto é que, do princípio da

---

[427] "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:"

[428] GUASTINI, Riccardo. Trattato di diritto civile e commerciale. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998, p. 17-18.

[429] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 158.

[430] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 326; TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. MACHADO, Brandão (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519.

[431] SCHOUERI, op. cit., p. 326.

isonomia, se extraem pelo menos dois comandos distintos e inversos: i) é proibido tratar os iguais desigualmente; ii) é proibido tratar os desiguais igualmente[432].

A grande questão quando se trata de isonomia nada tem que ver com a proibição de discriminação, muito menos quando se trate de suas formas de aplicação na tributação. Pelo contrário, vale a precisão de Antônio Roberto Sampaio Dória, para quem "A faculdade de discriminar é da essência do poder tributário. [...]"[433]. O desafio da isonomia é o de identificar quais são os critérios juridicamente toleráveis e as intoleráveis a serem adotados[434] para promover discriminar de maneira razoável e legítima.

É até desnecessário questionar-se quanto à aplicação da isonomia do art. 5º, *caput*, CF/88, sobre as relações tributárias. Não há dúvidas quanto à protração de seus efeitos sobre a totalidade da relação entre Poder Público e seus administrados no Brasil, sem limitação a certa faceta do poder, como em outras repúblicas[435]. Enquanto direito fundamental, o princípio da isonomia é uma diretriz interpretativa para todas as outras normas constitucionais, com eficácia que chega a influenciar até mesmo as relações privadas[436].

A questão é diversa. Se a isonomia do mencionado dispositivo já seria aplicável, por si só, às relações de cunho tributário, então que se poderia dizer da(s) norma(s) incrustada(s) no art. 150, II, CF/88[437]? Seria(m) ela(s) uma reiteração do disposto no título dos Direitos Fundamentais?

Sim e não. O enunciado em comento é um caso eminente de um dispositivo legal que exprime, simultaneamente, multiplicidade e reiteração de normas [438].

A norma a que a doutrina brasileira convencionou chamar de "Princípio da Isonomia Tributária" se extrai da primeira parte da redação deste dispositivo que, nos parece, concretiza

---

[432] MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 263.
[433] SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 183.
[434] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 11.
[435] TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. MACHADO, Brandão (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517
[436] SARMENTO, Daniel. Direitos fundamentais e relações privadas. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 237; BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 422.
[437] "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;".
[438] GUASTINI, Riccardo. Trattato di diritto civile e commerciale. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998, p. 16.

a mesma isonomia – princípio – que já seria depreensível do art. 5º, *caput*, com o mero cuidado de especificar as relações tributárias.

Disto é que decorre nossa rejeição pelo emprego da isonomia como elemento próprio do subsistema constitucional tributário. Mesmo ante à eventual omissão da isonomia nas expressões que tratam do "Sistema Tributário Nacional", ainda que não houvesse uma menção textual sequer que conectasse tributação e igualdade, sua presença normativa seria a mesma por força do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988.

Não concebemos assim qualquer inovação através da primeira parte do art. 150, II, CF/88. Não se considera que o "princípio da isonomia" é próprio do subsistema tributário. É puro reflexo das condições gerais do sistema. De fato, nos parece que há mera reiteração do princípio (geral) de isonomia, com o zelo de exigir sua plena aplicação também no campo das relações tributárias entre Estado e administrado – o que já seria depreensível e redundante.

Entretanto, já a segunda parte do dispositivo exprime normas diversas, dirigidas ao legislador, proibitivas da edição de normas que manejem determinados critérios discrímen.

Isto é, enquanto a primeira parte estabelece como padrão a isonomia, reiterando a necessidade de tratar os desiguais desigualmente na tributação – norma-princípio –, a secção final do dispositivo parte daquela premissa para delimitar que, em certas relações jurídicas, há a impossibilidade de eleger certos critérios discriminatórios objetivos – normas-regra[439].

Por isto, a finalidade da reiteração no art. 150, II, CF/88, não é oferecer uma condição *sine qua non* da aplicação da isonomia às relações tributárias, o que já seria exigível de todo modo. Nos parece que a nova referência à norma-princípio no capítulo do Sistema Tributário Nacional pretendeu trazer a lume as limitações expressas à competência do legislador, quando da eleição de critérios discriminatórios na tributação.

No texto constitucional como um todo, sempre se tratará de confirmar aquele princípio por intermédio de normas-regra, ora pela via positiva – antecipação de critérios discrímen admitidos -, ora pela via negativa – proibindo certos critérios discrímen. Assim foi feito no art.

[439] ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 134-137.

5º, I, CF/88[440], da mesma forma, no art. 12, § 2º, CF/88[441], idem, no art. 173, § 2º, CF/88[442], e, como não haveria de ser diferente, também o fora feito no campo tributário[443].

Ainda que o princípio da isonomia não seja, propriamente, um princípio *tributário*, mas, um de ordem geral, entender o seu significado no ordenamento jurídico brasileiro é uma premissa necessária para avançar sobre a capacidade contributiva que nos revelará mais sobre a tipicidade.

A igualdade se opera na relação comparativa que parte dos elementos: (i) sujeitos; (ii) critério ou medida de comparação; (iii) elemento indicativo da medida de comparação; e (iv) finalidade. Consiste assim numa relação entre sujeitos sob a análise de um critério, uma medida, que serve a certa finalidade. As comparações feitas entre os sujeitos não podem ser aleatórias, mas, devem sê-lo feitas por um motivo, permitindo aferir se o critério escolhido tem pertinência[444].

A possibilidade de tratamento diferenciado se faz presente quando os sujeitos são comparados através de critérios permitidos pela Constituição Federal e, ao mesmo tempo, relevantes e congruentes com a finalidade buscada pela comparação.

E, se a questão não é de aplicação/não aplicação do princípio da isonomia, mas de saber identificar quais critérios discrímen são admissíveis/inadmissíveis, toma relevo a percepção de que o texto constitucional nem sempre se limita a impor parâmetros proibitivos que delimitam até onde o legislador *pode*, mas, por vezes, o faz imputando uma exigência que *determina* o que ele deve regular.

No âmbito da tributação, vemos que o Constituinte se ocupou de positivar normas-regra em face do legislador, deontizando também **deveres** de discriminação. É o que se percebe, por exemplo, na obrigação de diferenciar o trato das microempresas e empresas de pequeno porte[445], do ato cooperativo[446] e do produto destinado ao exterior[447].

---

[440] "Art. 5º [...] I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;"
[441] "Art. 12 [...] § 2º A lei não poderá estabelecer distinção entre brasileiros natos e naturalizados, salvo nos casos previstos nesta Constituição."
[442] "Art. 173. [...] § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado."
[443] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 327.
[444] ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 42 e seguintes.
[445] "Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado [...]."
[446] "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. [...]."
[447] "Art. 153. [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. [...]"

Além destes mais específicos, o mais relevante e geral de todos os critérios discrímen admitidos na tributação é, justamente, a capacidade contributiva[448] [449], derivação natural do princípio da isonomia[450]. Trata-se justamente da eleição de uma hipótese distintiva, traçando a desigualdade que obriga ao diferente tratamento entre aqueles que detêm diferentes condições de riqueza.

5.1.2 Conteúdo semântico do princípio

O que é igual ou desigual na relação entre casos concretos é indefinível no campo puramente abstrato (genérico). Só através do recurso ao sistema e aos princípios de um determinado ramo jurídico é possível fazer essa comparação relativa. É preciso um critério. No campo tributário, a capacidade contributiva é a mediadora do tratamento igual ou diverso[451], mostrando-se como expressão da igualdade por excelência neste ramo do Direito[452].

A capacidade contributiva não se resume, contudo, a um complemento setorial da aplicação da isonomia. Sua magnitude sobreleva o jurídico, parte do axiológico e se projeta sobre a economia como um princípio ético do instrumento tributário, um dos princípios essenciais de uma política fiscal justa e racional[453].

Falamos assim de um critério que, acolhido pelo plano jurídico-normativo sob a forma de princípio, é pressuposto e retor de toda a imputação tributária. Segundo as lições de Fritz Neumark, trata-se do único princípio que satisfaz a necessidade de mensurar e distribuir a carga

---

[448] "Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

[449] SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 204; SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 330.

[450] BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 696-697.

[451] TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. MACHADO, Brandão (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 520.

[452] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 56.

[453] NEUMARK, Fritz. Principios de la imposición. 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, p. 137; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 27-28.

fiscal sobre a sociedade, considerada tanto em sua generalidade quanto na individualidade de seus componentes[454].

No plano jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva tem origem ainda mais antiga do que a legalidade tributária[455], servindo-lhe de fundamento do sistema de tributação ao delimitar tanto a atuação do legislador na sua função criativa, quanto o aplicador na função "exegética"[456].

Segundo Klaus Tipke, o princípio da capacidade contributiva se reflete na concepção de que todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para tanto, isto é, da parcela acumulada como patrimônio após o custeio das obrigações privadas com o sustento próprio e de outrem[457].

Francesco Moschetti designa à capacidade contributiva o caráter de pressuposto de legitimidade do próprio dever de contribuir para os gastos públicos, mirando as possibilidades econômicas globais de cada indivíduo[458]. Com função essencial à tributação, define a capacidade contributiva como a aptidão global para a contribuição com os gastos públicos a ser revelada por uma série de índices parciais – e.g. renda, patrimônio, consumo e incrementos de patrimônio (herança, doações etc.) – e que indicam a disponibilidade, a potência econômica do indivíduo[459].

Deveras, o conceito de capacidade contributiva se refere a uma qualidade do sujeito de direitos e, na opinião de Francesco Moschetti, não é alcançada senão mediante o adequado gravame de todos os recursos patrimoniais vinculados a ele, isentando-se a parte que corresponde ao mínimo vital pessoal e familiar do contribuinte[460].

E esta isenção tem motivo na distinção essencial entre capacidade contributiva e capacidade econômica, que não se confundem. A primeira não existe sem a segunda, ao passo em que a segunda nem sempre implicará na primeira. Não é toda a riqueza apreensível do sujeito

---

[454] NEUMARK, Fritz. Principios de la imposición. 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, P. 137
[455] GREGORIO, Argos Magno de Paula. A capacidade contributiva. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 29.
[456] BRITO, Edvaldo. Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 84.
[457] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 30-31.
[458] MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 259.
[459] Ibid., p. 260-261
[460] Ibid., p. 265-266

(capacidade econômica) que se qualifica como capacidade contributiva, mas, tão somente aquela parcela superior ao mínimo vital, idônea ao concurso das despesas públicas[461].

De vagueza passível de tantas critícas, insuficientes para retardar a necessidade do jurista de construir significado para explicar o sistema interno, este conceito tão abstrato pode ser observado ao menos sob dois viéses.

Ante à norma tributária que, estruturalmente, é informada por hipótese e mandamento, a capacidade contributiva manifesta-se informando ambos os fatores. A própria imputação da norma criada enquanto tributária ou não depende da presença de capacidade contributiva, a partir de uma avaliação em abstrato de um sinal que designe uma presunção de existência de riqueza[462].

Tomando por parâmetro a diferenciação dos âmbitos objetivo-absoluto e subjetivo-relativo do princípio, ainda que se entenda a dificuldade em cindi-lo em duas versões que são, em verdade, inseparáveis, isto corresponde à primeira concepção de capacidade contributiva.

Neste primeiro aspecto, absoluto, vê-se a capacidade contributiva como um princípio jurídico que condiciona a criação normativa no sistema, que direciona o legislador – mas, não só ele – para que proceda a uma análise da riqueza identificada nos contribuintes de forma objetiva, isto é, segundo os fatos eleitos para tanto por cujo núcleo se permita presumir a existência de alguma riqueza[463]. Em nosso caso, é dizer, a título de exemplo, a existência de patrimônio, de consumo e/ou de renda.

A percepção é muito natural quando se observa que, se no Direito Tributário a pretensão estatal é a extração de riqueza do particular, então o fato juridicamente relevante só pode ser um fato econômico[464] capaz de exprimir, no mínimo, um "fato-signo presuntivo"[465] dessa riqueza.

A outra faceta do princípio, a chamada "relativa" ou "subjetiva", tem maior relação com a aplicação normativa e o sujeito atingido por ela. Entende-se por capacidade contributiva neste

---

[461] MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 275-277

[462] JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição passiva tributária. Belém: CEJUP, 1986, p. 242 e 250-251.

[463] GREGORIO, Argos Magno de Paula. A capacidade contributiva. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 49-50.

[464] FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 64.

[465] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

âmbito a expressão da aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa[466].

O financiamento da estrutura estatal exige comedido sacrifício do patrimônio daqueles que detém riqueza para custeá-la, mas, antes de tudo, chega a ser primário dizer que a riqueza precisa existir e ser verificada, além de pertencer a alguém e em quantidade suficiente para que de parte dela se possa dispor.

É assim que uma série de autores adota a compreensão do princípio segundo o critério das possibilidades reais atribuídas ao sujeito passivo. Neste sentido está a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem a capacidade contributiva é essencialmente "[...] o Princípio pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica"[467].

Na mesma linha vai o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, que antecipa a associação entre aquele princípio e o da vedação ao confisco, enxergando o primeiro como a potencialidade do sujeito passivo da relação tributária de agregar, ao patrimônio e necessidades do Erário, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerá-los[468].

Pois bem, já foi mencionado que a capacidade contributiva se expressa como um critério discrímen inserto no sistema tributário para orientar a diferenciação isonômica. Nesta linha, a capacidade contributiva tanto se operaria como critério distintivo no seu viés absoluto – já que traça uma linha, separando quem se pode considerar detentor de riqueza -, quanto no viés relativo – preocupando-se aí com a diferenciação dos diversos detentores de riqueza a partir do volume apresentado.

É neste segundo ponto – o relativo – em que o princípio será capaz de exprimir no sistema de tributação o duplo aspecto a que Fritz Neumark se refere em sua obra[469]. De um lado, a capacidade contributiva serve de limite para a fixação de obrigações tributárias em um só indivíduo componente da sociedade. De outro, ela é o critério para que se promova também a distribuição interindividual, comparativa, entre os inúmeros atores econômicos da sociedade.

O que nos chama atenção, agora sob o viés claramente jurídico, é de que tal mandamento imprime sobre o legislador um comando que exige a tomada dos aspectos absoluto e relativos,

---

[466] COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.
[467] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário: v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 118.
[468] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 51.
[469] NEUMARK, Fritz. Principios de la imposición. 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, p. 142

no sentido de promovê-los ao máximo na atividade legislativa. Mas, também impõe aos aplicadores que tomam a lei como fonte do Direito a observância, no mínimo, do aspecto relativo para a correção das distorções que a lei termine por criar ou manter.

Em definitivo, este papel conjugado entre os Poderes para o ajuste da tributação é necessário para preservar a natureza "real" da capacidade contributiva, como um mandamento acerca "daquilo que é"[470] e não "do que pode ser". Com a ressalva de presunções necessárias ante à impossibilidade de apuração do real, onde a não tributação seria igualmente instrumento anti isonômico, só satisfaz o princípio da capacidade contributiva a riqueza que se confirma no indivíduo, não aquela de bases puramente presumidas.

Para quem ainda compreendesse de maneira diferente, bastaria imaginar que um sujeito atingido pelo mandamento de pagar tributo não tivesse vinculação alguma com a hipótese de incidência: neste caso, todo o regime de imputação da cobrança tributária estaria equivocado, pois a riqueza presumida pela norma que contém a hipótese de incidência não seria vislumbrada no caso concreto. A norma atingiria riqueza de natureza diversa daquela pretendida pelo seu fundamento, isto quando houvesse qualquer riqueza a atingir.

O mesmo se verificaria se eleito um sujeito passivo não vinculado à situação econômica contida na hipótese de incidência, demonstrando que o afastamento da capacidade contributiva só poderia resultar de uma distorção que desnatura o regime tributário[471]. Atribuir a alguém o pagamento de tributo quando não detém a riqueza que a norma visa atingir faz desaparecer toda a pertinência da incidência normativa.

Daí porque, na capacidade contributiva, parece-nos que deve haver certa prevalência do aspecto relativo-subjetivo em relação ao absoluto-objetivo. Mesmo que o legislador tenha de partir de uma presunção de riqueza advinda de um aspecto material objetivável – e.g. propriedade imobiliária -, esta presunção não realiza a capacidade contributiva prescindindo-se do sujeito capaz de apresentá-la, na forma e na medida em que o faça – se o fizer – por expressão daquele aspecto objetivo[472].

---

[470] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 33.
[471] JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição passiva tributária. Belém: CEJUP, 1986, p. 255.
[472] MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 266.

5.1.2.1 A expressão do art. 145, § 1º, CF/88

Ao insculpir textualmente a capacidade contributiva na Lei Maior da República brasileira, o constituinte de 1988 inaugurou o Sistema Tributário Nacional com o primeiro dos princípios. Entretanto, ao fazê-lo, empregou no § 1º do art. 145[473] uma redação capaz de criar perplexidades para a tributação que, para a compreensão do sistema, precisam ser afastadas.

Não nos debruçaremos aqui sobre a impropriedade restritiva da expressão "impostos". A despeito de toda a celeuma que a questão um dia já suscitou, tomamos por pressuposto a aplicabilidade da capacidade contributiva – em diferentes graus – a todas as espécies tributárias, genericamente consideradas, sem entrar no mérito da divergência dos que a negam, por exemplo, aos tributos com caráter extrafiscal[474]. Tal abordagem seria merecedora de trabalhos acadêmicos inteiros e representaria um desvio dos nossos objetivos.

Por outro lado, é de nosso particular interesse o modo pelo qual foi iniciado o dispositivo em questão, com a expressão "sempre que possível", que leva o intérprete a conceber um tom de facultatividade que, numa primeira e rápida leitura, parece se imprimir contra as duas características apresentadas em sequência: i) a pessoalidade; e ii) a graduação conforme a capacidade econômica[475].

Facultatividade, não há, contudo.

Já se anotou com Fritz Neumark que a capacidade contributiva, para além de princípio de natureza normativa, é pressuposto de uma política fiscal justa e economicamente racional. Não há como cogitar que a tributação de um Estado que se pretenda democrático ignore os limites – mínimo e máximo – do aproveitamento da riqueza do particular.

Sendo assim, segue-se o entendimento de que os delineios do princípio da capacidade contributiva foram, no mínimo, mal transpostos para o texto do § 1º do art. 145 da CF/88.

---

[473] "Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

[474] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 66.

[475] COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96.

Num regime anterior que intentou a mesma expressão, o constituinte de 1946 não havia cometido erro similar[476]. Em lugar da malfadada conjunção, a redação havia deixado clara a distinção entre o aspecto de pessoalidade dos tributos – temperado pelas situações em que seja impossível aplicá-la – e a graduação conforme a capacidade – esta, exigível em todos os casos, exceto aqueles em que aplicá-la não seja o objetivo.

Esta pessoalidade ou personalização diz respeito ao modo de regular os tributos[477], cuja incidência parte de hipóteses genéricas trazidas pela lei. Trata-se de uma elementar do mandamento da capacidade contributiva que, dirigida ao legislador, tem enaltecido o seu aspecto subjetivo e força a submissão da lei tributária a ajustes pelo controle judicial[478].

Sobre esta pessoalidade, Ricardo Lodi Ribeiro sugere uma diferenciação terminológica entre esta e "personificação" dos tributos. Sugere com isto que o aspecto de *pessoalidade* tem relação com a característica dos impostos pessoais, em oposição aos reais, ao passo em que *personificação* se refere à mensuração de dados relativos à riqueza do contribuinte, individualmente considerado[479].

Apesar do esforço científico, não vemos especial razão para a diferença quando está claro que o que este autor chama de personificação se equipara, precisamente, ao que o restante da doutrina vem apontando como pessoalidade. Ao mesmo tempo, parece-nos que perde o sentido ainda falar na caduca oposição entre impostos pessoais e reais quando, de rigor, a norma tributária não pretende incidência ou efeito algum sobre os bens que evidenciam a riqueza, e sim sobre a esfera jurídica das pessoas que são seus titulares.

A *pessoalidade* dos tributos – no mesmo sentido de *personificação* a que alude Lodi Ribeiro – conforma o mandamento da capacidade contributiva para o Poder Público, através de um "sempre que possível" forte, no sentido de que esta só não será aplicado quando seja completamente impossível, vinculando o legislador, o administrador e o juiz[480].

O mesmo pensamento alcança o dever – não a faculdade – de graduar os tributos conforme a capacidade do indivíduo, com uma diferença apenas, que remete de forma direta à

---

[476] "Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."
[477] BRITO, Edvaldo. Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 84.
[478] BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 693; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 57.
[479] RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. Disponivel em <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/download/1371/1161>. Acesso em 30/05/2018.
[480] GRECO, Marco Aurelio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 339-340.

distorção feita pelo constituinte no § 1º do art. 145: este dever não deve comportar exceções, salvo se este for o objetivo constitucional[481].

Na verdade, ao fim e ao cabo, a expressão "sempre que possível" que orienta o sistema na Constituição Federal de 1988 nos serve ao esclarecimento de que a capacidade contributiva não é uma regra, mas um princípio que pode ser cumprido em diferentes graus, de acordo com os princípios que se lhe opõem no sistema, e que ressalta Klaus Tipke como sendo os da unidade do ordenamento jurídico, da praticabilidade fiscal e os princípios do Estado social ou de Ordem Econômica que dão lastro à extrafiscalidade[482].

Sobre este assunto, muito lúcida é a interpretação dada por Edvaldo Brito, quando compara aquela locução com a cláusula "tanto quanto possível", do art. 58, § 1º, da Magna Carta[483].

Em ambos os casos, o texto constitucional intui prevenir o intérprete de um possível impasse com a exigência de graduação. No caso do art. 58, § 1º, ter-se-ia prevenido a impossibilidade de representação dos partidos nas comissões parlamentares por insuficiência de membros. Da mesma maneira, no art. 145, § 1º, a expressão correlata teria pretendido evitar que, pela complexidade das variáveis subjetivas para se tributar, a impossibilidade de aferição não a inviabilizasse.

É nesta linha que a expressão "sempre que possível" se coloca. Em face da dificuldade com que se depararia o legislador para graduar os tributos na medida das diferenças havidas entre sujeitos com posições patrimoniais distintas, conforme comanda a isonomia[484], a eventual impossibilidade de fazê-lo não vedaria a tributação.

De sua análise, o professor baiano chega a esta conclusão após identificar que a locução não poderia se referir linguisticamente a nenhuma outra expressão daquele dispositivo, dado que a justiça social tributária só se efetivaria pela personalização dos tributos e pela capacidade econômica do contribuinte, fazendo-se obrigatórios em todo caso[485].

---

[481] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 38 e 61-65.
[482] Ibid., p. 54.
[483] BRITO, Edvaldo. Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 85.
[484] SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 193.
[485] BRITO, op. cit., p. 85; Em posição divergente, Ives Gandra da Silva Martins entende que os chamados "tributos indiretos" seriam hipótese de tributação impessoal, já que independente de ser mais ou menos abastado, o cidadão os pagará de forma equivalente. Isto posto, expõe que a expressão "sempre que possível" só pode se relacionar à palavra "imposto", excluindo aqueles de natureza indireta. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 108).

E tal conclusão tem seu valor, em especial se se considerar que a aplicação de tais mandamentos não será absoluta, mas, ela mesma, graduável conforme o caso. Com isto, em maior grau, se fazem presentes em tributos mais diretos, como o incidente sobre a renda. Por sua vez, mesmo que em menor grau em tributos que aparentem maior impessoalidade, como os incidentes sobre consumo, é possível atribuir algum elemento de personalização[486], forte em nosso ordenamento com o mandamento de seletividade próprio do IPI (art. 153, § 3º, I, CF/88) e do ICMS (art. 155, § 2º, III, CF/88).

5.1.2.2 A vedação ao tributo com efeito confiscatório como pressuposto-limite

A capacidade contributiva apresenta ao menos dois limites à sua normatividade: i) um limite mínimo, que se consubstancia na garantia ao mínimo existencial, da parcela de riqueza que não sobeja ao atendimento da dignidade humana[487]; e ii) um limite máximo, que se exprime através da vedação ao tributo com efeito confiscatório.

A fim de impor a adequada delimitação à capacidade contributiva, é preciso distinguir entre a figura genérica do confisco da expressão pretendida pelo inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, cuja dicção exprime a vedação à utilização de "tributo com efeito confiscatório".

Confisco é forma de violência estatal que avoca, contra a vontade do particular e reduzindo-lhe a esfera patrimonial, o direito à propriedade de um bem, extirpando-lhe a titularidade. Atribui-se ao confisco o significado de ataque à propriedade privada pelo Estado, sem respectiva compensação ao titular do direito arrebatado[488].

A compra onerosa de bens do administrado não é confisco; a doação de livre vontade pelo particular ao Estado não é confisco; a herança vacante que se acresce aos bens públicos não é confisco; a desapropriação mediante justa retribuição, mesmo quando admitida contra a vontade do cidadão, não é confisco.

O confisco é a máxima antítese da propriedade privada. Num sistema pautado na garantia ao direito fundamental à propriedade, o confisco é a exceção que penaliza a esfera

[486] MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 266.
[487] COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 74.
[488] HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 46.

privada com a total exclusão do direito[489]. Numa relação antagônica, aquele conceito só existe enquanto violação à proteção desta e, no plano constitucional, mesmo sem a expressão direta, a pura presença da garantia à propriedade é suficiente para extrair a vedação daquele.

Nesta linha, ainda que já insculpida na proteção à propriedade, a menção expressa pelo inciso IV do art. 150, CF/88 não oferece mera repetição normativa voltada à tributação – diferente do que já atribuímos ao princípio da isonomia "tributária" posto no inciso II do mesmo artigo[490].

O dispositivo em tela trouxe expressão mais ampla que, ao dirigir-se à maneira de empregar o tributo, vedou-lhe o uso "com efeito de confisco". Para o instrumento tributário, a vedação tem sentido mais rígido do que aquele inerente à proteção genérica da propriedade: o constituinte subtraiu do intérprete o viés absoluto do confisco – onde prevalece a percepção binária de perda/manutenção da propriedade – para atribuir-lhe um amplo espectro de possibilidades, aberto à ponderação sobre os resultados e a tendência da prática impositiva.

Na essência, o tributo é técnica de inevitável subtração da propriedade privada. Não deixa de ser ato de violência estatal, que se satisfaz com a extração forçosa da riqueza alheia, quase sempre, sem necessária contrapartida ao seu titular. Neste contexto, a vedação genérica ao confisco já seria suficiente ao impedimento de que o tributo fosse utilizado para extrair a *totalidade* da renda ou do patrimônio privado.

Por outro lado, tratá-lo sob o viés mais amplo, de vedação ao uso do tributo com efeito confiscatório faz superar os extremos e rende à equação a indagação sobre os limites do volume de riqueza passível de extração. Impositiva do meio termo entre a total e a ínfima retirada desta, o efeito confiscatório se faz presente em toda tributação que atinge a propriedade indevidamente[491].

Esta perspectiva é que faz da vedação ao tributo confiscatório um componente essencial do princípio da capacidade contributiva, tão pressuposto da tributação quanto ela mesma. Como forma de atingir a propriedade privada, a tributação só é devida quando fundada na capacidade contributiva e tudo que sobeja esta real capacidade, tende ao efeito confiscatório[492], ainda que mediato.

---

[489] HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40-41.
[490] Conferir item 5.1.1 do presente capítulo.
[491] HORVATH, op. cit., p. 47.
[492] Ibid., p. 67.

São dois princípios que perfazem as faces de uma mesma moeda. A vedação ao tributo com efeito confiscatório designa a tributação que superou o "ponto ótimo", que já ultrapassou o limiar da capacidade pessoal de contribuir para as despesas estatais. Klaus Tipke é quem sintetiza ao dizer que "a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva" [493].

A vedação ao efeito confiscatório é elemento conceitual que compõe o próprio sentido do princípio da capacidade contributiva, delimitando-o a um teto que pretende a preservação com o particular de uma parcela razoável da riqueza que produz e sua fonte.

Trata-se de um pressuposto-base do princípio da capacidade contributiva que estipula para todos os tributos uma eficácia negativa[494], complementando seu sentido para determinar ao legislador que se abstenha de vilipendiar, em função desta, a própria fonte de capacidade e a sua razão de ser para o particular.

Tem efeito confiscatório, assim, o tributo que minera a fonte de riqueza tendendo à sua extinção ao longo do tempo. Mas, também surte tal efeito a exação que despe o particular da chance de razoável fruição da riqueza produzida, nulificando em termos práticos o direito à sua fonte que passa a se resumir à servidão estatal.

5.2 A COLISÃO PRINCIPIOLÓGICA COMO FONTE DA CONSTRUÇÃO NORMATIVA

Nunca foi objetivo deste trabalho exaurir o tema da capacidade contributiva e expor, com completude, todas as suas nuances. Imbuir tal pretensão aqui fadaria a pesquisa ao fracasso ante à vastidão da questão, que já foi objeto de inúmeros trabalhos dentro e fora do Brasil, muitos deles exclusivamente dedicados à sua compreensão.

Com efeito, pretendíamos apenas delinear algumas daquelas que consideramos as principais ideias acerca do princípio, com a intenção de, ao final, sermos capazes de estabelecer pressupostos para compô-lo com a tipicidade tributária.

A todo momento, viemos tratando a tipicidade na qualidade de um dos princípios do subsistema tributário mantido pela Constituição Federal de 1988. Já se mencionou a existência

---

[493] HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 76.
[494] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, P. 67

de críticas na doutrina brasileira quanto à espécie em que tal norma se enquadra, mas, também não é o objetivo deste trabalho arguir a este respeito. Em lugar disto, partimos da natureza principiológica como um dado, um pressuposto oferecido pela doutrina majoritária no Direito Tributário a fim de viabilizar a discussão sobre o seu conteúdo possível.

Enquanto princípio, assumimos também para a tipicidade tributária a diferença qualitativa a que já aludimos nos primeiros capítulos, admitindo também para a sua compreensão a premissa de tratar-se de um mandamento de otimização a ser realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas à disposição.

Assim, ao assumir o caráter principiológico da tipicidade tributária, tomam relevo as implicações sistêmicas para a maneira de interpretá-la e aplicá-la, em especial, quando contraposta aos outros princípios do seu próprio círculo de influência normativa. Este comportamento se ressalta em reiteradas colisões com princípios confrontantes e através deste exercício analítico é que o jurista será capaz de ter em mãos o verdadeiro conteúdo da tipicidade tributária, delimitado em suas reais possibilidades jurídicas[495].

O ponto de verdadeiro interesse está na percepção de que, em caso de colisão entre princípios igualmente aplicáveis às circunstâncias do caso e cujo comando vetorize interpretação ou conduta em sentido oposto, o princípio poderá ceder à força normativa de outros, realizando-se apenas parcialmente[496]. A colisão não levaria nem à invalidação do princípio, nem à inserção de uma cláusula de exceção e as normas seriam aplicáveis simultaneamente, só que de maneira parcial e em graus diferentes.

Disto resulta que os princípios não são firmes em sua normatividade. Esta espécie normativa forma seu âmbito de aplicação através de um halo que se flexibiliza ante seus pares. A real construção de sentido aplicável de um dado princípio não se forma de maneira autônoma, mas, somente pela percepção das excursões e incursões que o permitam manter-se harmônico, ponderado[497], em jogo concertado com os demais princípios constitucionais[498].

Com isto, não se admite ao intérprete qualquer outra extração de sentido que não seja sistemática, até porque uma avaliação unilateral dos princípios não é consentânea com a

---

[495] ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 89.
[496] Ibid., p. 93.
[497] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000a, p. 96.
[498] LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 672.

hermenêutica constitucional[499]. Significa dizer, de maneira direta, que qualquer extração de sentido do princípio da tipicidade tributária será parcial, incompleta e, porventura, deturpada, quando desconsiderados todos os outros princípios que confluem para a formação do subsistema constitucional tributário[500].

Por isto é que a conclusão sobre o conteúdo de sentido do princípio da tipicidade tributária, a ser mantido ou não em seus moldes clássicos, não seria possível sem que se reavaliasse ao menos o conteúdo semântico da capacidade contributiva, que lhe dá contornos de relatividade.

5.3 A COORDENAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (OU "O QUE NÃO PODE SER A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA")

A partir das breves incursões que fizemos sobre o princípio da capacidade contributiva, foi possível concluir que o seu conteúdo de sentido deriva da isonomia, o maior de todos os princípios constitucionais[501], realizando-o e instrumentalizando-o especificamente no campo tributário.

A capacidade contributiva inaugura o subsistema tributário e, salvo justificadas exceções, se impõe sobre todas as exações deste gênero, sendo a base, o fundamento e o retor de toda tributação. Trata-se de um princípio cujo significado acompanha a existência de riqueza *real* disponível para o custeio das despesas estatais, de um lado delimitado pelo mínimo vital do cidadão e, de outro, pela proibição de efeito confiscatório, enfatizando assim a prevalência de seu aspecto relativo-subjetivo sobre o absoluto-objetivo.

Alberto Xavier admite que a capacidade contributiva consiste em um limite material ao processo de tipificação onde o legislador progride e que resulta no instrumento formal da lei. Segundo o que nos expõe, é este o princípio material que submete ao limite último a faculdade de o legislador selecionar os fatos tributáveis entre as situações da vida. A lei tributária seria

---

[499] ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 39.

[500] ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 115.

[501] BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 64, p. 8-19, 1994, p. 11.

então o produto da conjugação entre o formal (tipicidade) e o material (capacidade contributiva)[502].

Décadas após as primeiras ideias sobre o tema, quando publicou a obra "Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva", em 2002, o mesmo Alberto Xavier já se deparava com contundentes críticas ao formato dado à sua tipicidade tributária. Em defesa da linha clássica que inaugurou, o autor tece inúmeros argumentos contra a prevalência da capacidade contributiva sobre a tipicidade.

Dentre estas, cumpre ressaltar a forte rejeição à eficácia positiva da capacidade contributiva, com que visa reduzir seu conteúdo a uma mera limitação com função de bloqueio em proteção ao particular[503], terminando por, sem perceber, negar-lhe o aspecto de diretiva máxima do exercício do poder tributante.

No mais, embora tenha outrora alardeado a tipicidade enquanto princípio constitucional[504], Alberto Xavier assume no século XXI uma posição distinta ao pretender negar a possibilidade de colisão com a capacidade contributiva. De muita conveniência, nesta obra mais recente, a afirmação passa a ser de que a tipicidade se constituiria como norma-regra, o que, na sua visão, impediria qualquer chance de colisão com um princípio constitucional[505].

E continua com a indicação de que, enquanto princípio, a capacidade contributiva se restringiria a mandamento voltado ao legislador para a produção da lei, denotando assim uma aplicação puramente anterior ao momento da aplicação da tipicidade, como se não pudesse ser observada também pelos aplicadores do Direito. Este ponto fica melhor esclarecido pela leitura, *ipsis litteris*, de suas palavras:

> [...] o princípio da capacidade contributiva é expressão do *princípio da igualdade na criação da lei* (igualdade "na lei", ou "através da lei") e não do *princípio da igualdade perante a lei*.
>
> Por outras palavras: o princípio da capacidade contributiva é um *comando constitucional ao legislador infraconstitucional* para que, "se possível", dê tratamento igualitário a idênticas manifestações de capacidade econômica, *através da lei*. [...] O princípio respeita ao *caráter* e à *graduação* dos impostos, isto é, aos tipos tributários desenhados pela lei, pelo que o comando nela contido só pode ser dado ao legislador, único órgão que pode imprimir caráter e graduar os tributos. [...][506]

---

[502] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 74-77.
[503] XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, 121-123.
[504] XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
[505] XAVIER, op. cit., p. 126-127.
[506] Ibid., p. 127-128.

Com isto, o autor português segue para o completo rechaço de uma eficácia positiva para o princípio da capacidade contributiva, considerando assim que tanto este quando o princípio da igualdade são marcados apenas por uma função negativa ou proibitiva[507].

Em defesa da tipicidade fechada, repisa ainda que tais princípios não teriam uma vocação para atingir a totalidade das manifestações de capacidade contributiva. Tal assertiva, contudo, se alicerça numa clara tautologia, na medida em que o autor o justifica ao argumento da suposta incompatibilidade entre a própria versão de tipicidade tributária que pretende resguardar, como premissa, e a visão que lhe almeja ser contrária[508].

São muitos e visíveis os problemas havidos com tais afirmações.

Um primeiro ponto é a evidente inconsistência teórica que leva o autor a, após mais de vinte anos de afirmativa contundente sobre o caráter principiológico da norma da tipicidade tributária, recuar à posição de que ali se trata de norma-regra.

Já dissemos e repetimos que o presente trabalho não se pretende à discussão sobre este aspecto da natureza jurídico-normativa da tipicidade tributária. Parte-se de um pressuposto doutrinário. À margem deste debate, o que chama a atenção no ponto de Alberto Xavier é o contrariar da natureza jurídica tantas vezes antes afirmada para, num segundo momento, negá-la.

Não é impossível para a Ciência do Direito aferir para a tipicidade tributária o caráter de norma-regra. Entretanto, tomando o pressuposto afiançado pela doutrina clássica de que se trata de um princípio, não podemos admitir que dela venha esta contradição tardia. Especialmente se a pretensão de transpor sua natureza para uma de aplicação nos termos "tudo ou nada" foi conveniente para tentar distanciar a tipicidade de um embate valorativo.

Se esta terá sido a pretensão, ela também terá sido falha. Ainda que se admita que o caso da tipicidade tributária seja de norma-regra, não haveria lugar para o raciocínio de que em função disto ela não sofre qualquer influência da capacidade contributiva.

Isto é, ainda que se admitisse que princípios estejam em planos distintos do sistema jurídico e não colidem com regras, como afirma Alberto Xavier[509], não estariam corretas as conclusões a que o autor chega. Diz-se assim porque, se a questão é de relação sistêmica, então todas estas normas – em especial, as normas-regra – remontam de forma escalada a

---

[507] XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 129.
[508] Ibid., p. 130-132.
[509] Ibid., p. 126.

mandamentos mais gerais, em patamares de abstração crescente que em algum ponto são colaterais para, ao fim, ligar-se a um feixe último de valores que garante a unidade e a ordenação.

É dizer: mesmo que a tipicidade tributária seja uma norma-regra, ela não surge no sistema jurídico por geração espontânea. Se neste ponto, para Alberto Xavier, ela deixou de ser um princípio, então também deixa ela de ser fundante no subsistema constitucional tributário para ser o reflexo, a concretização de outro princípio deste. Se não se entender desta forma, então, neste âmbito subsistêmico, a tipicidade terminaria por se mostrar como uma norma solta, avulsa, desvinculada do feixe que dá liga e fundamento a este conjunto. Uma intrusa.

Perceber isto tem relevo para concluir que, mesmo que a tipicidade se tratasse de uma norma-regra – o que nem se afirma, nem se nega; apenas se presume falso por uma questão metodológica –, ela teria que remontar a algum princípio.

E não seria suficiente afirmar que este princípio seja o da "segurança jurídica", pois, ante a amplitude deste, haveria que se ter a tipicidade como uma norma constitucional *geral*, e não uma estritamente tributária. Como a pertinência da tipicidade ao subsistema tributário não é objeto de divergência, então, nesta hipótese de que seria norma-regra, o princípio que lhe deu origem teria também de ter uma derivação própria do subsistema.

Em reforço ao raciocínio que decorre das considerações feitas nos capítulos iniciais deste trabalho, a composição de um (sub)sistema depende da existência de normas-base capazes de garantir a unidade, a ordenação e a interdependência. A relação de pertinência de uma norma para com um (sub)sistema depende da capacidade que esta tem de remontar a uma destas regras fundantes, sob a ameaça de não pertencer a este, mas a outro (sub)sistema.

E, neste ponto, perde o sentido o afastamento da colisão entre a tipicidade tributária e a capacidade contributiva sob o aspecto da espécie normativa, porque o fato de aquela ser – em tese – uma norma-regra não é suficiente para tanto. Ainda que este seja/fosse o caso, a colisão existiria entre a capacidade contributiva e qualquer que seja/fosse o princípio que daria o fundamento à tipicidade no subsistema tributário.

Estas duas normas principiológicas seriam colaterais no subsistema. E o resultado desta colisão poderia, da mesma forma, terminar por uma influência tal da capacidade contributiva enquanto princípio que a sua aplicação exigisse o eventual e total afastamento da tipicidade, ainda que tida como norma-regra.

Ao final, ajustado o raciocínio empregado por Alberto Xavier, a emenda é pior que o soneto. Ao mudar sua posição para impedir a colisão que influencia/flexibiliza a tipicidade fechada que construiu, sujeitou o mandamento à aplicação sob o método "tudo ou nada" que lhe forçaria à inaplicação quando as circunstâncias do caso assim o exigissem, sem qualquer vestígio de sua vigência. E não é isto o que pensamos ser a solução adequada para o sistema; isto sim, seria um desmesurado ataque às liberdades individuais.

Também nos parece que improcede, o pensamento de que a capacidade contributiva se limita a um mandamento em face do legislador, com a mesma ênfase que não se acorda com o mero *status negativus* à isonomia e à sua derivação tributária.

Se ambos os princípios em questão conformam direitos fundamentais, a sua aplicabilidade é faceada ao Estado e ao Poder Público em todas as suas formas, sem prejuízo mesmo de sua eventual invocação com eficácia horizontal, em relações entre particulares[510]. Apesar do que denota a interpretação quase que literal pretendida pelo já mencionado autor português, prevalece para a observância do mandamento fundamental uma visão que supera a mera expressão textual.

Acrescente-se a isto o descalabro de reservar assim à isonomia o papel de direito de defesa. Esta percepção presa a um formalismo próprio do Estado liberal de Direito, há muito superado, parece querer negar vigência à igualdade material reconhecida na Constituição Federal de 1988, cujo aspecto marcante é justamente a de promoção de direitos fundamentais de segunda dimensão, com *status positivus*[511].

É inegável que a isonomia constitucional é dotada de eficácia positiva, e com a capacidade contributiva não há que ser em nada diferente. Aliás, mesmo que se admitisse à capacidade contributiva e à isonomia que fossem caracterizadas – o que não se acredita – com um aspecto prevalente de defesa em face do Estado, isto não implicaria em lhes negar eficácia positiva.

José Joaquim Gomes Canotilho nos elucida que, mesmo nos direitos de defesa, coexiste uma dimensão protetiva que demanda providências estatais, pelo que exemplifica com o direito à vida – que prevalece catalogado como de defesa/*status negativus* –, que não exclui a

---

[510] SARMENTO, Daniel. Direitos fundamentais e relações privadas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
[511] SARLET, Ingo W. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 134 e 252.

possibilidade de o Estado ser compelido a resguardá-la, e.g., pela criação de serviços de polícia, de um sistema prisional[512] e de leis que coíbam sua ameaça.

Isto é, mesmo num "direito de defesa", há amalgamado algum conteúdo de prestação estatal positiva. Assim, mesmo que se pudesse dizer que a capacidade contributiva se resume a uma "limitação" ao poder de tributar, na expressão mais estrita do termo, isto não seria impedimento para que nela se veja uma faceta de eficácia positiva.

Apesar de assumir a relevância do aspecto material da tributação, é claro no discurso deste autor a preeminência que dá ao elemento puramente formal. As lições que oferece levam o intérprete a entender – graficamente – que o legislador pode apreender a capacidade contributiva livremente antes de alcançar o efeito confiscatório, no volume que lhe for conveniente, encerrando-a na forma legal regrada pelos seus moldes do que conforma a tipicidade, cristalizando a norma tributária. E isto bastaria para a constitucionalidade.

Entretanto, na linha que adota, estaria evidente que um texto formulado, por exemplo, com excessiva vagueza e indeterminação, não teria observado a tipicidade e não seria admissível no ordenamento. O aplicador do Direito que se deparasse com texto assim construído seria levado a avaliar que o legislador não atendeu suficientemente a um aspecto desta tipicidade clássica, concluindo assim pela inconstitucionalidade da norma.

O que não soa bem nesta construção e nos força a reformular a dinâmica entre os dois princípios é o fato de o pensamento de Alberto Xavier não considerar a situação inversa. Se este último proceder é possível ao aplicador, não nos parece adequado lhe impor trato distinto ao avaliar a norma tributária sob a perspectiva da insuficiente ou da deturpada observância também à capacidade contributiva.

A capacidade contributiva antecede à tipicidade em todos os aspectos. Antes mesmo da determinação que se reporta a de que forma o legislador pode/deve formular linguisticamente o seu discurso prescritivo de tributação, a capacidade contributiva delimita tudo o que pode, hipoteticamente, ser objeto deste discurso.

E, mais do que o que pode ser objeto de tributação, não se vê receio algum em expor que, por outro viés, ela determina também tudo o que *precisa* ser objeto de exação.

---

[512] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 401-402.

Avesso às críticas que Alberto Xavier levanta em sua obra[513], interpretar a capacidade contributiva como mero bloqueio à atuação do legislador em eventuais excessos também lhe apequena o significado em demasia porque, dada a relação social de que já tratamos, a norma em questão é, além de tudo, programática.

Todavia, com Marco Aurélio Greco, não falamos em norma programática no sentido clássico, que a limita a uma recomendação ao legislador, destituída de eficácia positiva. Concordamos que esta posição não encontra mais espaço no constitucionalismo hodierno, que busca a máxima amplitude e efetivação das normas constitucionais, ocupantes do centro irradiador dos parâmetros de todo o ordenamento jurídico[514].

Em sentido mais adequado se coloca a vertente a que Paulo Roberto Lyrio Pimenta atribuiu a denominação de "moderna" sobre estas normas-programa. Partindo das premissas de Vezio Crisafulli, que lançou as bases para esta nova doutrina, aquele autor entendeu que as normas programáticas têm eficácia normativa oriunda da Constituição enquanto fonte formal e são de caráter obrigatório, tanto para os órgãos legislativos quanto para os aplicadores do Direito[515].

Tudo isto ao ponto de concluir pela correição das afirmações de Edvaldo Brito[516], as quais também adotamos em todos os graus, para indicar que "não há, neste sentido [clássico, com valor meramente de conselho], norma programática. Toda norma do tecido constitucional tem natureza jurídica e, por isso, participa de todas as características desse tipo de regra"[517].

A capacidade contributiva compartilha deste aspecto. É o *longa manus* do princípio da isonomia na tributação e cria para o particular que financia uma parcela das despesas estatais a expectativa recíproca e o direito subjetivo de que o trato da sua própria riqueza não sobeje o de outros cidadãos em situação de capacidade similar.

Sendo assim, o princípio também é inegável mandamento ao legislador para que a sua atividade seja guiada pela busca, tanto quanto possível, da capacidade contributiva existente, com prevalência daquela de ordem subjetiva-relativa. Vemos com isto muito sentido na tese da eficácia positiva da capacidade contributiva de Marco Aurélio Greco, para quem a lei tributária

---

[513] XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 122-123.
[514] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 342-343.
[515] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 154.
[516] Ibid., p. 163.
[517] BRITO, Edvaldo. Limites da revisão constitucional. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 51.

tem de alcançá-la até onde ela for detectada e "a lei alcança aquilo que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com a capacidade contributiva"[518].

Aliás, nos alinha a este pensamento a visão de José Souto Maior Borges, para quem "*A legalidade é a morada da isonomia*" e não é possível separar os dois preceitos, conquanto estejam dispostos em incisos diversos do art. 5º. Formam entre si uma amálgama, uma "legalidade isônoma", com tamanha prevalência do adjetivo "isônoma" que seria possível afirmar que este represente o fundamento último da própria Carta de 1988[519].

E tudo quanto se disser sobre a isonomia deve ter repercussão sobre o princípio da capacidade contributiva no âmbito do subsistema tributário.

A isonomia dá forma à capacidade contributiva e esta a exprime no campo tributário, servindo de critério de discriminação positiva. Numa perspectiva, negar que a capacidade contributiva implique no dever de o Estado alcançá-la sempre que esta for detectada no âmbito do ato legislativo equivale a negar uma eficácia positiva à isonomia que lhe dá fundamento, o que sequer é objeto de discussão no Direito Constitucional atual.

A prevalência valorativa da aferição da riqueza, informada pela capacidade contributiva, quando relacionada à lei formal, que realiza a tipicidade, pode ser vista de maneira clara por um juízo lógico de exclusão. É logicamente possível ter aferição de riqueza tributável sem previsão legal, resultando em cobrança tributária. Entretanto, o inverso seria um impossível contrassenso.

Não há como uma previsão legal que não aponta riqueza resultar em tributação, por faltar-lhe a mínima correspondência com a possibilidade de ordem fática. A existência de riqueza econômica a ser aferida pela capacidade contributiva é o pressuposto material essencial de todo e qualquer tributo. Por outro lado, a lei informada pela tipicidade é apenas um limitado mecanismo formal de expressão de uma mensagem normativa, o que não implica em nenhum juízo sobre o conteúdo.

A correlação entre o instrumento "lei" e a materialidade "riqueza" a ser tributada é um artifício fruto da evolução dos anseios e necessidades históricos das sociedades humanas. Não há inerência entre lei e tributação como há entre esta e riqueza.

---

[518] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 45.
[519] BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 64, p. 8-19, 1994, p. 13-14.

Abstratamente, colocadas as duas premissas em contraponto, ver-se-ia que o tributo que pudesse prescindir de lei nunca poderia prescindir da riqueza expressa pela capacidade. Ao mesmo tempo, veja-se sob o aspecto deontológico que não é de lei que prescinde o tributo justo, mas desta capacidade de contribuir e da relação comparativa que se pode fazer com o mesmo volume de riqueza de outros sujeitos. No sopesar valorativo entre capacidade contributiva e tipicidade na tributação, não nos parece que é em favor deste último que pende a balança.

Esta prevalência da capacidade contributiva é, na sua medida, derivação da superioridade axiológica da própria isonomia que lhe fundamenta. Embora tal prevalência não seja de natureza absoluta e apriorística, a percepção sobre sua existência nos permite aferir a maior gravidade destes princípios no sopesamento com quaisquer outros[520].

Por isto, repise-se que em nosso sistema, um não se sustenta sem o outro. Concordamos no todo com a afirmação de José Souto Maior Borges, fazendo-lhe coro na afirmação de que a isonomia é a suprema limitação ao poder de tributar e, com ela, se infirma também a conclusão que demanda por "[...] nenhuma lei tributária material sem isonomia, nunhum [sic] tributo sem legalidade"[521]. E, da mesma maneira, diga-se: nenhum tributo sem aptidão de contribuir ou lei.

Por isto mesmo, também não arriscamos acolher a eventual assertiva de que a capacidade contributiva seria suficiente para justificar a tributação porque isto significaria sufragar no todo a legalidade e a tipicidade tributárias. Não haveria assim convivência entre tais princípios, mas, exclusão destes em função daquele.

Desde logo, deixemos perfeitamente clara a posição de que *não se defende* o extremo capaz de libertar a tributação das amarras legais, ao alvitre da capacidade contributiva. Não se entende aqui, de modo algum, que a exigência tributária possa prescindir do elemento formalizador da lei, conferindo total liberdade criativa ao aplicador da norma.

Diferentemente, o que se pretende é afastar a ideia de que a tipicidade possa ser enxergada como instrumento de formalização da lei ao ponto de desvirtuar-se, tornando-se forma pura e independente da capacidade, ensejando tributação anti-isonômica.

Quando esta formalidade alcança fatos destituídos de riqueza, é até leviana a questão, pois é inconteste a inconstitucionalidade. Contudo, a arguição torna-se objeto de controvérsias

---

[520] ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 148-149.
[521] BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 64, p. 8-19, 1994, p. 14.

quando a lei não alcança a totalidade da capacidade contributiva disponível ou, elegendo certas situações denotativas de riqueza, deixa outras similares à margem da tributação.

Todos os pontos suscitados até aqui nos levam a rever sob este viés a doutrina clássica da tipicidade tributária, suscitando consideráveis dúvidas acerca dos corolários da seleção e do *numerus clausus*, atributivos de fechamento semântico às normas exacionais.

A partir dos diversos pontos construídos ao longo deste trabalho, uma análise que considere a conjugação do sentido normativo da capacidade contributiva não poderia concluir por uma tipicidade tributária que preserve estes aspectos. É a sua adoção na tipicidade a principal responsável pelo efeito de cristalização da norma tributária. Além disto, ao direcionar o olhar do intérprete da tipicidade para a formalidade da lei, pura e simples, desvia o foco das discriminações desarrazoadas que este modelo fechado admite.

Estes componentes, atribuídos à tipicidade, a levam à concepção de que o tipo tributário encerra um catálogo pré selecionado e imutável com todos os possíveis fatos denotativos de riqueza e passíveis de tributação.

Através da ficção de que, ao formular o texto, o legislador pretendia tributar uma quantidade certa e determinada de circunstâncias mundanas, a doutrina clássica conclui pela taxatividade da norma tributária, que inadmite acréscimos ao longo do tempo. Fixado o texto num contexto histórico tal, independente de capacidade econômica ou contributiva, estes "subprincípios" da tipicidade tributária visam impedir, no tipo, o ingresso de novos fatos tributáveis, nascidos com a evolução das relações econômicas.

Em última instância, isto significaria dizer que as mudanças sociais e econômicas não afetam a interpretação da lei tributária, fadada ao anacronismo. A criação de novos negócios – pelo simples fato de serem novos e, por óbvio, não pensados pelo legislador de alhures – seria assim suficiente para obstar a aplicação da norma. É este o sentido interpretativo para a tipicidade que não se admite pela conjugação com a capacidade contributiva.

A título de exemplo, pense-se por exemplo na recentíssima invasão do mercado nacional pelos investimentos em moedas virtuais. Viabilizada pela tecnologia intitulada *blockchain*, ainda distante de ser totalmente apreendida pela regulação brasileira, as operações se realizam com a "compra" destas moedas não oficiais, cuja existência é apenas digital e seu lastro econômico não se associa a nenhuma instituição financeira ou Estado-nação[522].

---

[522] ULRICH, F. A verdade sobre o lastro do Bitcoin. Infomoney, São Paulo, 22 fev. 2014. Disponível em: <http://www.infomoney.com.br/blogs/cambio/moeda-na-era-digital/post/3206256/verdade-sobre-lastro-bitcoin>.

O sujeito passivo é capaz de trocar sua moeda corrente por uma destas digitais. No continente europeu, o turista brasileiro que as tenha adquirido é capaz até mesmo de convertê-las para a moeda local, efetuando saque em caixas eletrônicos que se encontram espalhados por diversos Países[523].

Neste contexto, duas coisas são evidentes: i) que o sujeito que adquire moedas virtuais exprime tanta capacidade contributiva quanto o faria em qualquer operação de câmbio e/ou de aquisição de valores mobiliários; e ii) que, sem sombra de dúvidas, o Estado-legislador de 1966 que instituiu o IOF com a Lei nº 5.143 não tinha a menor condição de imaginar tal possibilidade.

Sem qualquer intenção de defender ou rechaçar a tributabilidade destas operações, o que se pretende aclarar é que uma coisa é discutir se elas podem se enquadrar ou não na expressão de "operação de câmbio", por exemplo. Seria avaliar o encaixe entre esta novidade do mundo dos fatos se enquadrar – e reconstruir parcialmente – o significado de "operação de câmbio", resultando ou não em tributação. Admiti-lo poderia significar a preservação da isonomia no mercado cambial, com o alcance da capacidade contributiva exprimida a partir dos conceitos legais estatuídos, embora se rompa o "catálogo" presselecionado.

Outra coisa completamente diferente – e este é o indesejado – é defender a absoluta intributabilidade deste fenômeno econômico, sob a leviana alegação de que não era isto o que pretendia o legislador tributário em 20 de outubro de 1966. Isto seria puro formalismo despropositado. A promoção, pela tipicidade, de um completo descolamento entre o instrumento formal da lei e a materialidade pretendida pelo sistema.

A tipicidade tributária cerrada é impositiva deste tipo de perplexidade, e que resulta por uma interpretação anti isonômica superveniente da lei, pelo simples decorrer do tempo e das mudanças sociais. A justificativa dada pelos subprincípios da seleção e do *numerus clausus* invocados pela doutrina clássica da tipicidade tributária tornam impossível ao Estado manter a Justiça Fiscal sem um repetitivo, moroso e custoso trabalho de reiterações legislativas.

Mantido o fechamento dos tipos no Direito Tributário, ignora-se o aspecto de proposital vagueza e controlado grau de indeterminação que é inerente às leis para o atendimento das características de generalidade e abstração. O fechamento atribuído à tipicidade que impede o

---

Acesso em: 24 fev 2018; DONGEL, L. Entenda porque o Bitcoin se dividiu e agora vive seu momento de glória. El País, 23 ago. 2017. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2017/08/18/economia /1503056605_338197.html>. Acesso em: 26 fev 2018.

[523] DONGEL, L. Entenda porque o Bitcoin se dividiu e agora vive seu momento de glória. El País, 23 ago. 2017. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/08/18/economia/1503056605_338197.html>. Acesso em: 26 fev 2018.

avanço da legislação tributária sobre as circunstâncias da evolução econômica da sociedade e faz do tributo um instrumento de desestabilização do equilíbrio das relações, ao arrepio da ideia de isonomia.

Sendo assim, o reflexo da capacidade contributiva para a composição da norma da tipicidade tributária não culmina numa prevalência tal daquela que, num açodado, a tributação seja legítima sem a intervenção da lei informada por esta. Entretanto, ao ser promulgada, a lei se descola de seu interlocutor e se pretende atemporal, com vigência indefinida, sujeitando-se ao constante (re)fazer interpretativo orientado por e para valores.

Conquanto não se possa admitir que o aplicador do Direito fuja às balizas da interpretação da lei para tributar, também não é concebível que, ao interpretá-la, feche-se nela historicamente para ignorar a adequabilidade do caso concreto à hipótese normativa, a existência de riqueza e a (ir)razoabilidade da discriminação.

Se é certo dizer que o instrumento legal é necessário à tributação pela capacidade contributiva, não é menos correto assumir que, ao instruí-lo com uma tipicidade fechada, orientada pela seleção e pelo *numerus clausus*, o intérprete resulta numa tributação anti isonômica[524] e inconciliável. Em qualquer dos extremos, não se teria convivência harmônica entre os princípios da tipicidade e da capacidade contributiva, mas, uma inadmissível sobreposição e exclusão de um pelo outro.

Ainda que firmados em um ideal de Estado de Direito e de segurança jurídica – fundamentos cujo teor não é mais, precisamente, o adotado pela doutrina clássica – estes aspectos conjugados de seleção e *numerus clausus* na tipicidade apontam para uma versão que deturpa este mesmo Estado de Direito.

Par e passo com as lições de Klaus Tipke, sem oferecer a devida atenção a princípios éticos e de justiça, nenhum Estado de Direito é capaz de sustentar o adjeto "de Direito"[525]. Em definitivo, o formal não se basta sem o suposto material, e este é o pressuposto daquele em todos os sentidos. Idealmente, um Estado de Direito que atendesse aos seus objetivos materiais, chegaria a prescindir dos limites formais, embora o inverso não seja possível jamais.

---

[524] TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. MACHADO, Brandão (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 525.
[525] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 27-28.

Na doutrina clássica, este criticado substrato atribuído à tipicidade tributária foi fincado como resposta à forte desconfiança institucional aos aplicadores do Direito[526], servindo de lastro ao determinismo normativo que prevalece até hoje no Direito Tributário.

A resposta ao problema da conjugação entre os princípios colidentes, nos parece, é também inerente à hermenêutica para a aplicação normativa. Depende da assunção de que a eficácia da capacidade contributiva se estende também aos aplicadores – administrador e juiz – , na medida em que se utilizam da lei, mas lhe complementam o sentido, compelindo-os a observar sua eficácia positiva – nos limites da "moldura" de significado(s) possível(is) do texto.

Não pode ser fechado o "catálogo" de tipos tributários, mas aberto, mediante constante (re)formulação procedimental que culmina com decisões concretas sobre a adequação de fatos novos às hipóteses pre estabelecidas. A listagem de possibilidades não é definitiva e nunca se apresenta de maneira totalmente apriorística, pois dependente de final decisão de quem incumbe aplicar, por último, de forma ponderada e conjugada, todos os princípios do subsistema tributário na Constituição de 1988: o Poder Judiciário.

[526] ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 21

6 CONCLUSÃO

Em vista de tudo o que se pesquisou e expôs, a principal conclusão é a de que, sob a perspectiva do Direito como um sistema, o princípio da tipicidade tributária apresenta muitas incoerências nos seus moldes clássicos e não mais se sustenta. Os quatro corolários construídos por Alberto Xavier ao fim da década de 1970 se destacam do enredado normativo.

Em especial, as ideias de seleção, *numerus clausus* e determinação se mostram deslocadas e carecem de pertinência para com o restante do sistema jurídico, ao menos, se compreendido no sentido de um conjunto uno e ordenado de elementos normativos interdependentes entre si.

Não é mais admissível a tomada de posição clássica sobre a tipicidade tributária que enclausura o Direito, desvaloriza os Poderes, ignora a evolução do Estado de Direito, subjuga o intérprete e confunde norma com texto. Como consequência disto, perdeu sentido o marco mais discutido desta tipicidade, que é a característica de fechamento dos "tipos"[527] tributários.

Ao longo da pesquisa, ficou claro como esta afirmação suscita o arrepio de muitos cientistas do direito tributário, sem fundamento verdadeiramente jurídico. Em especial, a razão que verdadeiramente sustenta a manutenção do pensamento clássico é uma crise de natureza muito mais sociológica, de imanente desconfiança sobre a lisura da atuação das instituições no Brasil, do que um motivo próprio do ordenamento jurídico.

O fechamento da tipicidade tributária ignora a realidade ao fazer uma ciência do direito ideal, ao passo em que a tipicidade tributária aberta acompanha o estado atual dos paradigmas linguísticos e hermenêuticos que já temos adotado, no sentido de um direito real e praticável.

A defesa da tipicidade fechada se lastreia muito mais no receio da abertura do que na sua coerência sistêmica e adequação dogmática. É a resistência de uma ideia-placebo, um tranquilizante para a mente do jurista que receia a falta da absoluta segurança jurídica que, em verdade, nunca teve.

Falar em abertura normativa não significa abrir espaço ao arbítrio, mas ao discurso. Não denota aceitação de abusos do executivo, mas a compreensão de que, se abuso for, ao judiciário cabe coibir e fixar a interpretação final, ainda que não seja definitiva e eterna. Não traduz

[527] A expressão "tipos" é posta entre aspas propositalmente, a fim de que se possa salientar que é utilizada tendo em mente também a construção clássica com a tipicidade, sem aqui relativizá-la em face da evolução da teorização sobre as figuras do pensamento abstrator e a distinção atualizada para com os conceitos.

abandono ao signo-texto do legislador, mas permite agregar o linguístico, que é sintático, semântico e pragmático.

Ao mesmo tempo, embora se conclua que a tipicidade tributária dê espaço à abertura semântica, isso não significa dizer que o intérprete é livre para compreender e aplicar o que bem entender. A indefinição própria do momento apriorístico no processo interpretativo não libera a tributação à arbitrariedade.

Superar a tipicidade tributária fechada não é o fraquejar do contribuinte na defesa do seu direito, mas o que lhe falta para retornar às questões materiais originadas do texto e vinculadas aos princípios. Abrir a tipicidade desfaz uma barreira formal da interpretação, mas não destrói seus limites.

1) Reconhecer a abertura da tipicidade e, com isto, a das normas impositivas de obrigações tributárias, implica em trazer para estas normas o que ninguém nega a nenhum outro ramo por razões próprias da teoria geral do direito: a percepção de que a norma é um fim, não o início; que é fruto de um construído subjetivo, de uma atividade interpretativa exercida de forma conjugada, dialética e procedimental que atinge seu ápice no Poder Judiciário mediante uma relação contínua entre a provocação dos particulares e a resposta dos Poderes estatais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **O planejamento tributário e o direito privado.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Conceito e validade do direito**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

_____. **Constitucionalismo discursivo**. Tradução de Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ALMEIDA, Helcônio. A legalidade tributária hoje. **Revista Jurídica dos Formandos em Direito da UFBA**, Salvador, v. 5, n. 7, p. 133-138, jan. 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARRABAL, A.K.; ENGELMANN, W.; KUCZKOWSKI, S. Filosofia da linguagem e giro linguístico: implicações para os direitos autorais. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 20, n. 2, p. 81-106, jul. 2016.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **A tipicidade dos direitos reais.** Lisboa: Minerva, 1968.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de direito na jurisprudência tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário:** estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional Brasileiro. **Revista da EMERJ**, Brasília, v. 4, n. 15, p. 11-47, 2001.

_____. Constituição, democracia e supremacia judicial: Direito e política no Brasil. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 12, n. 96, p. 5-43, fev./mai., 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica.** Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. Bauru: EDIPRO, 2008.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico.** Tradução de Maria Celeste C. L. Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

_____. **O futuro da democracia:** uma defesa das regras do jogo. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

_____. **A era dos direitos.** Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. **Liberalismo e democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 1994.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 16.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 8-19, 1994.

BRASIL. Presidência da República. **Plano trienal de desenvolvimento econômico e social 1963 – 1965**. Brasília, DF, 1962.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário n. 176.626/SP.** Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília/DF, 10 de novembro de 1998. DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

BRANDÃO, Cláudio. **Tipicidade penal:** dos elementos da dogmática ao giro conceitual do método entimemático. Coimbra: Almedina, 2012.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário:** imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Direito tributário e Constituição:** estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016a.

_____. **Limites da revisão constitucional.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.

_____. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016

CAMARGO, Antonio Luis Chaves. **Tipo penal e linguagem.** Rio de Janeiro: Forense, 1982.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Direito constitucional tributário no Império do Brasil. **Revista da AGU**, Brasília, v. 11, n. 31, p. 7-49, jan./mar., 2012.

CAMPOS, German Jose Bidart. **Doctrina del Estado Democratico.** Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito.** 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional.** 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

_____. **Estado de Direito.** Cadernos democráticos: Vol. 7. Lisboa: Gradiva, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito tributário:** linguagem e método. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASTRO, Daniel Guimarães Medrado de. **Tipicidade e conceito jurídico abstrato:** um olhar jurídico-filosófico. Rio de janeiro: Lumen juris, 2017.

CATÃO, Marcos André Vinhas. O método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **As concepções de segurança jurídica e suas implicações na delimitação da tipicidade da norma tributária.** 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Estado e suas funções: os princípios retores da tributação, a legalidade e a tipicidade. **Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia**, Uberlândia, v. 16, n. 1/2, p. 175-190, dez. 1987.

_____. O princípio da legalidade: o objeto da tutela. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário:** estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. **O princípio da legalidade no direito tributário revisto: uma questão de hermenêutica.** 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

COSTA, Antonio José da. O princípio da legalidade em matéria tributária. **FMU Direito**, São Paulo, v. 4, n. 4, p. 93-107, out. 1990.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário.** Rio de Janeiro: Lumen juris, 2001.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **O dogma da separação das funções estatais no Estado Democrático de Direito:** a necessidade de uma revisão da teoria clássica da separação de

poderes. Disponível em < https://brasiljuridico.com.br/artigos/o-dogma-da-separacao-das-funcoes-estatais-no-estado-democratico-de-direito--a-necessidade-de-uma-revisao-da-teoria-classica-da-separacao-de-poderes.-por-dirley-da-cunha-junior.>. Acesso em 22/04/2018.

DAMELE, Giovanni. A interpretação originalista: prós e contras. In: DIMOULIS, Dimitri (Org.). **A relevância prática da teoria do direito.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

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

_____. Legalidade material: modo de pensar "tipificante" e praticidade no Direito Tributário. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBET, n. 1, 1998. Centro de Convenções de Vitória. **Anais...** Vitória: Max Limonad, 1998. p. 627-650.

_____. Tipo ou conceito no direito tributário? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 31, p. 213-260, 1987-1988.

DONGEL, L. Entenda porque o Bitcoin se dividiu e agora vive seu momento de glória. **El País**, Madrid, 23 ago. 2017. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2017/08/18/ economia/ 1503056605_338197.html>. Acesso em: 26 fev 2018.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal:** tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

ENGISCH, Karl. **La idea de concreción en el derecho y en la ciencia juridica actuales.** Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, 1968.

_____. **Introdução ao pensamento jurídico.** 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FERNANDES, Almir Garcia. Aplicação do princípio da legalidade tributária em conformidade com o princípio da tipicidade. **Revista Jurídica da Universidade de Franca**, Franca, v. 5, n. 9, p. 34-40, jul/dez. 2002.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Os passos da hermenêutica: da hermenêutica à hermenêutica filosófica, da hermenêutica jurídica à hermenêutica constitucional e da hermenêutica constitucional à hermenêutica constitucionalmente adequada ao Estado Democrático de Direito. In: FERNANDES, Bernardo Gonçalves (Org.). **Interpretação constitucional:** reflexões sober (a nova) hermenêutica**.** Salvador: Juspodium, 2010.

FERNANDES, Rodrigo de Andrade M. **Tipicidade tributária.** Curitiba: Juruá, 2008.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito** – uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976.

_____. **Introdução ao estudo do direito:** técnica, decisão, dominação. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. As origens do Estado de Direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 168, p. 11-17, abr./jun. 1987.

GODOI, Marciano Seabra de. O *quê* e o *porquê* da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUASTINI, Riccardo. **Trattato di diritto civile e commerciale**. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional, a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição:** contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

HAFT, Fritjof. Direito e linguagem. In: KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried (Orgs.). **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas.** Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002

HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried (Orgs.). **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas.** Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ISERHARD, Antônio Maria. A idéia de sistema jurídico e o novo Código Civil: contribuição ao desafio hermenêutico da aplicação do Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 23, p. 37-46, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KUHN, Thomas. S. **A estrutura das revoluções científicas.** São Paulo: Perspectiva, 1991.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LEITE JUNIOR, Orlando da Silva. Um estudo diacrônico do princípio da legalidade tributária. **Ângulos**, Salvador, n. 20, p. 40-50, jan. 1992.

LUHMANN, Niklas**. Introdução à teoria dos sistemas**. Petrópolis: Editora Vozes, 2009.

LUÑO, Antonio Enrique Pérez. **Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitucion**. 2. ed. Madrid: Editorial Tenos, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

_____. O princípio da legalidade tributária na constituição de 1988. **Nomos: revista do curso de mestrado em direito da UFC**, Fortaleza, v. 7/8, n. 2, p. 113-131, jan. 1988/1989.

MACHADO NETO, Antônio Luís. **Teoria geral do direito.** Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1966.

MAFFEZOLI, Lineu Carlos. **Impactos da reforma tributaria de 1955-1967 sobre as finanças publicas municipais: um estudo de casos.** 1979. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Instituto de Filosofia e Ciencias Humanas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Os princípios da tipicidade cerrada e da estrita legalidade em face das presunções em matéria tributária: inconstitucionalidade das presunções absolutas, fraude tributária impossível pela técnica das "praesumptiones – juris et de jure". **Cefir: revista do imposto de renda**, São Paulo, ano. 28, n. 206, p. 6-27, set. 1984.

_____. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

_____. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **O sistema tributário brasileiro:** história, perfil constitucional e proposta de reforma, 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf.>. Acesso em: 19 de dez. 2017.

MEIL LANDWERLIN, Gerardo. El Estado Social de Derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones teoricas para dos posiciones politicas. **Revista de Estudios Políticos**, Madrid, n. 42, p. 211-226, nov./dez. 1984.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza. Democracia e legalidade da tributação na Constituição Federal de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 34, n. 133, p. 197-206, jan./mar. 1997.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional.** Tomo IV. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário.** Vol. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Ativismo judicial no Sistema Tributário Nacional: interpretação do aspecto material das regras de competência.** 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición.** 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Teoria dos princípios constitucionais tributários:** a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

NOVOA, César García. **La seguridad juridica en materia tributaria.** Madrid: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales S.A., 2016.

_____. La concepción actual de los principios tributarios. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Direito Tributário e a Constituição:** homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. El reto de la simplificacion de los sistemas tributarios. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário:** estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva:** conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

_____. **Direito tributário e meio ambiente:** proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 51, p.106-121, 1998.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A tipicidade no direito tributário brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 1980.

PANDOLFO, Rafael. Os princípios da tipicidade cerrada e tipicidade aberta em confronto num caso concreto: a contribuição para o seguro acidente do trabalho. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, ano. 5, n. 27, p. 130-142, set./out. 2002.

PASQUALINI, Alexandre. **Hermenêutica e sistema jurídico:** uma introdução à interpretação sistemática do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

PHILIPPI, Jeanine Nocilazzi. A lei da qual nos tornamos tributários. In: MARCELINO JUNIOR, Julio Cesar. (Org.). **Direitos fundamentais, economia e Estado:** reflexões em tempos de crise**.** Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas.** São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. Notas sobre a interpretação e a integração da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. v.1. São Paulo: Dialética, 2010.

PRESSE, France. Uber lança serviço de carros sem motorista nos Estados Unidos. **Globo.com**, São Paulo, 14 set. 2016. Disponível em: <http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2016/09/uber-lanca-servico-de-carros-sem-motorista-nos-estados-unidos.html>. Acesso em: 15 jun 2018

RAZ, Joseph. **O conceito de sistema jurídico:** uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

REIS, Elcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 8, n. 34, p. 157-168, set./out. 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima).** Rio de Janeiro: Lumen juris, 2008.

_____. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2010.

ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária.** São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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

_____. **Estudos de Direito Tributário:** teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

RODRIGUES, Flávio Martins. A interpretação do direito tributário: o declínio do método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SAMPAIO, Bruno Nou. **O princípio da capacidade contributiva e a jurisprudência do STF.** 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

SARLET, Ingo W. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____. **Contributo para um balanço aos vinte anos da Constituição Federal de 1988**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre – Belo Horizonte, 2008.

_____. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas.** 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. **Sistema del derecho romano actual.** Vol. 1. 2. ed. Madrid: Centro editorial de Góngora, 1878.

SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 24, n. 53, p. 91-119, 2001.

SCHMITT, Carl. **Legalidad y legitimidad.** Tradução de Cristina Monereo Atienza. Granada: Editorial Comares, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Direito tributário.** 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário:** estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, José Afonso da. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul./set. 1988.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais:** conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SOUZA, Maria Lúcia Gomes de. O princípio da legalidade tributária e os direitos fundamentais. **Circulus: revista da Justiça Federal do Amazonas**, Manaus, v. 3, n. 5, p. 77-94, jan./jun. 2005.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise:** uma exploração hermenêutica da construção do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. **The cost of rights:** why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton & Company Inc., 1999.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário:** estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000a.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário.** 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000b.

_____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

ULRICH, F. A verdade sobre o lastro do Bitcoin. **Infomoney**, São Paulo, 22 fev. 2014. Disponível em: <http://www.infomoney.com.br/blogs/cambio/moeda-na-era-digital/post/3206256/verdade-sobre-lastro-bitcoin>. Acesso em: 24 fev 2018.

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

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

ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.