

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Maurício Licks

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UMA ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DAS TEORIAS DE MARCO AURÉLIO GRECO E
ALBERTO XAVIER SOB A PERSPECTIVA DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Porto Alegre
2014

MAURÍCIO LICKS

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UMA ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DAS TEORIAS DE MARCO AURÉLIO
GRECO E ALBERTO XAVIER SOB A PERSPECTIVA DA LEGALIDADE
TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do grau de bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevich

Porto Alegre
2014

MAURÍCIO LICKS

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UMA ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DAS TEORIAS DE MARCO AURÉLIO GRECO E
ALBERTO XAVIER SOB A PERSPECTIVA DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do grau de bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul

Aprovado em 18 de dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Igor Danilevicz
Orientador

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

(...)

As leis não bastam. Os lírios não nascem
da lei.

(...)

Carlos Drumond de Andrade

AGRADECIMENTOS

Estas são as últimas linhas que dedico à graduação. Terminadas todas as provas e, com o desenrolar destes agradecimentos, estando todos os trabalhos concluídos, alcanço altitude tal ao ponto de poder lançar um olhar sobre os anos passados, para homenagear aqueles que, ao longo destes anos, me acompanharam.

Em primeiro lugar, preciso dedicar o maior dos agradecimentos aos meus pais, fonte inesgotável de amor e respeito, que sempre me proporcionaram, ao mesmo tempo, a liberdade para decidir meu futuro e um porto seguro em que pudesse ancorar meus anseios e hesitações.

Àqueles pais que tive a felicidade de poder escolher em minha vida, os meus eternamente amados Cila e Joaquim.

À Mariana Lenz, minha memória poética, primeiro e único amor, cujo auxílio foi essencial à arquitetura deste trabalho.

Aos amigos Bruno Lopes, Bruno Chaves, Matheus Kafruni, Lucas Silveira, Marcelo e Fábio Sá, dos tempos do primário e secundário, antigas e enraizadas amizades com as quais tenho a sorte de, ainda hoje, compartilhar diversos momentos.

Às mais recentes e não menos importantes amizades, dos caros Guilherme Seibert, Rafael Xavier, Giacomo Grezzana, Fernando Rios e Márcio Furtado, iniciadas já dentro dos muros da Faculdade de Direito, as quais sempre me presentearam com inúmeras e inesquecíveis discussões.

Aos amigos dos tempos da Faculdade de Jornalismo, cuja companhia sempre me despertou admiração e inspiração.

Aos colegas de trabalho, admiráveis advogados com quem tanto aprendi sobre a ética e a excelência.

Aos colegas do Willem C. Vis Moot, com quem compartilhei tantas madrugadas, discussões e alegrias, nas jornadas que terminaram por elevar, ainda que por um instante, a Faculdade de Direito da UFRGS a patamares cobiçados pelas mais expressivas universidades do mundo, como Harvard Law School, Yale Law School e École de Droit de la Sorbonne.

RESUMO

O presente trabalho pretenderá analisar os principais fundamentos das teorias propostas por Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier sob a perspectiva da legalidade tributária, cuja abordagem deverá ser estabelecida de acordo com premissas claramente adotadas na construção do sistema tributário.

Assim, pretender-se-á demonstrar o conteúdo da legalidade por meio da análise dos sobreprincípios estruturantes do Estado Democrático de Direito. Também serão levados em conta outros princípios que lhe são correlatos, como a liberdade, a propriedade e a igualdade, assim como as regras definidas pelo constituinte para concretizar esta noção.

Ao cabo desta verificação conteudística, será realizada uma análise crítica das teorias de Marco Aurélio Greco e de Alberto Xavier, pretendendo-se demonstrar em que pontos e por que ambas apresentam fragilidades teóricas.

Palavras-chave: Legalidade. Sistema Constitucional Tributário. Análise dos fundamentos das teorias que envolvem o planejamento tributário.

ABSTRACT

The purpose of this monograph is to analyze the main aspects of the legal theories suggested by Marco Aurélio Greco and Alberto Xavier under the perspective of tax legality. The approach hereby taken shall follow clearly adopted premises in the interpretation of the constitutional tax law system.

Therefore, the content of tax legality shall be progressively developed under the study of the structural principles of the Democratic State based on the rule of law. It also will be taken into account other related principles, such as freedom, property and equality, as well as the rules expressly defined by the Constitution.

At the end of this study, both theories will be analyzed and it will be intended to demonstrate in which aspects and why they present relevant theoretical weakness.

Key-words: Legality. Constitutional Tax Law System. Study of the foundations of theories that involve tax planning.

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO.....	11
I.1. Apresentação do Tema	11
I.2. Delimitação do Tema.....	13
II. OS DOGMAS DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA POSTOS EM QUESTÃO PELA ATUAL FASE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	15
II.1. A teoria de Marco Aurélio Greco: a capacidade contributiva e exigência de um propósito extrafiscal.....	15
II.1.1. A solução do tema como uma questão relativa ao conflito principiológico no Estado Democrático de Direito	15
II.1.2. A abertura do direito e a tipicidade flexível	16
II.1.3. A capacidade contributiva como uma norma geral inclusiva para a solução das lacunas.....	17
II.1.4. A influência da capacidade contributiva na interpretação das normas e dos fatos.....	19
II.2. A teoria de Alberto Xavier: tipicidade absoluta.....	19
II.2.1. A tipicidade entendida como a garantia de que a norma esteja totalmente delineada no texto da lei.....	19
II.2.2. A impossibilidade de restrições à liberdade econômica por razões não previstas no art. 170 da CF/88.....	20
II.2.3. A impossibilidade de se afastar a regra constitucional da legalidade pelo princípio da capacidade contributiva.....	21
II.2.4. A tipicidade entendida como proibição de lacunas em virtude do princípio da liberdade fiscal	22
III. PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS NO MÉTODO DE ABORDAGEM UTILIZADO: CRITÉRIOS DE SISTEMATIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	24
III.1. O direito tributário constitui um subsistema dentro do sistema constitucional	24
III.2. Critérios de unidade e ordem: hierarquia e coerência.....	25
III.3. Objeto da sistematização: princípios, regras e postulados.....	26
III.3.1. Critérios para a distinção entre regras e princípios.....	27
III.3.2. Critérios para a decomposição analítica dos princípios	28
III.3.3. Eficácia das regras e dos princípios	29
III.3.4. Uma subespécie essencial dentre os princípios: Os sobreprincípios estruturantes.....	30
III.3.5. Conceito e função dos postulados normativos	31
IV. OS FUNDAMENTOS DA LEGALIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	32
IV.1. A legalidade tributária vista sob a perspectiva dos sobreprincípios estruturantes.....	32
IV.1.1. A legalidade e o princípio do Estado Democrático de Direito	32
IV.1.2. A legalidade tributária tendo em vista o sobreprincípio democrático	33

IV.1.3. A legalidade tributária tendo em vista o sobreprincípio da Separação dos Poderes	35
IV.1.3. A legalidade tendo em vista o sobreprincípio da Segurança Jurídica, bem como os princípios da irretroatividade e da anterioridade.....	37
IV.1.4. Conclusões parciais acerca da eficácia interpretativa dos sobreprincípios estruturantes quanto à legalidade tributária.....	39
IV.2. A legalidade sob a perspectiva dos direitos fundamentais a que se destina a resguardar	40
IV.2.1. A legalidade sob a perspectiva do direito fundamental à liberdade.....	41
IV.2.2. A legalidade sob a perspectiva do direito fundamental à propriedade	42
IV.2.3. Ponto controvertido: a legalidade tendo em vista os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva	43
IV.3 A legalidade sob a perspectiva das regras constitucionais	46
IV.3.1. As regras de atribuição de competência.....	46
IV.3.2. A exigência de lei complementar como regra estruturante do Sistema Tributário Nacional	48
IV.3.3. Princípio Implícito da Rigidez Constitucional.....	50
IV.3.4. Conclusões parciais acerca das regras constitucionais que informam a legalidade	51
V. O CONTEÚDO NORMATIVO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	53
V.1. Legalidade-Regra	53
V.2. Legalidade-Princípio.....	54
IV.2.1. A tipicidade e tipo na visão de Karl Larenz.....	55
IV.2.2. O posicionamento de Ricardo Lobo Torres	58
IV.2.3. O posicionamento de Misabel Derzi.....	59
V.2.5 Conclusões parciais acerca da legalidade em sentido material	61
V.3. Legalidade-Postulado.....	62
V.3.1. A aplicação fiel e razoável da lei.....	63
V.3.2. A proibição de analogia.....	65
VI. ANÁLISE CRÍTICA DAS TEORIAS DE ALBERTO XAVIER E MARCO AURÉLIO GRECO SOB A PERSPECTIVA DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	69
VI.1. Análise quanto aos pressupostos para a construção do sistema normativo	69
VI.1.1. Quanto à construção das premissas dentro da ideia de sistema	69
VI.1.2. Quanto ao raciocínio empregado na construção do sistema a partir das regras e princípios.....	72
VI.2. Análise sob a perspectiva dos fundamentos e do conteúdo normativo da legalidade tributária.....	74
VI.2.1. Quanto aos princípios da segurança jurídica e da separação de poderes	74
VI.2.2. É possível instituir a tributação diretamente com fundamento no princípios da solidariedade social?	76

VI.2.3. É possível compatibilizar a existência de uma cláusula geral inclusiva com a proibição da tributação por analogia?	79
VII. CONCLUSÕES.....	81
REFERÊNCIAS	85

I. INTRODUÇÃO

I.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA

Durante um longo tempo, a jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes consagrou o entendimento de que era permitido ao contribuinte o planejamento tributário de seus negócios, de modo que este pudesse organizá-los como melhor lhe aprouvesse, independentemente de qualquer propósito econômico nos atos praticados. A única limitação imposta era a simulação, ou seja, a exigência de que as declarações constantes nos atos correspondessem à vontade real das partes (GRECO, 2004).

Veja-se como exemplo desta fase um caso envolvendo operação conhecida como “incorporação às avessas”, consistente em um ato ou sequência de atos em que uma empresa deficitária incorpora outra superavitária para se beneficiar de compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ.

Pois bem. No dia 28 de fevereiro de 2003, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes legitimou uma operação desta natureza sob o fundamento de que, inexistindo “impedimento para a realização da incorporação tal como realizada” e não sendo o ato praticado “de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada”. Além disso, também registrou que “[o]s objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado” (CARF, Acórdão 101-94.127).

No entanto, ao longo da última década, a jurisprudência administrativa nacional vem sofrendo uma grande alteração paradigmática diante de casos envolvendo planejamentos tributários. Esta alteração pode ser explicada por duas razões. Em primeiro lugar, pelo advento do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que permitiu à fiscalização “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Porém, ainda que não se possa desprezar a influência deste artigo, também seria um erro superestimá-la. *A uma*, porque a regulamentação legal exigida pela lei complementar para aplicabilidade do dispositivo não foi votada no Congresso Nacional, o que inviabiliza as teses oriundas dele diretamente (XAVIER, 2001; GRECO, 2004). *A duas*, porque as mudanças nela contidas não foram exatamente revolucionárias, tendo sido apontado por muitos que a nova legislação, para quem pretendesse dela extrair uma cláusula geral antielisiva, foi, como a fábula de Horácio, retomada por La Fontaine, “a montanha que pariu um rato” (XAVIER, 2001, p. 156).

A verdade é que a jurisprudência administrativa deu um salto muito mais profundo do que aquele permitido por qualquer ato inovador do Congresso. Trata-se de uma alteração que rompeu a antiga tradição jurisprudencial por meio da interpretação do ordenamento jurídico como um todo.

Já no final dos anos 90, comentadores como Marco Aurélio Greco e Hermes Marcelo Huck demonstravam críticas persuasivas em oposição ao antigo estado da jurisprudência. Tais juristas, fortemente influenciados pela doutrina estrangeira, especialmente ligada ao direito alemão e italiano, enxergaram um espaço, a partir de uma alteração paradigmática que a CF/88 teria concretizado no ordenamento, para questionar o que consideram garantias típicas do Estado Liberal Clássico, em prol de uma visão moderna do direito que realizasse os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva.

Foi com base em uma aberta adoção desta doutrina que, a partir do ano de 2003, o Conselho de Contribuintes, passou a alterar profundamente a sua posição acerca da linha divisória entre a licitude e ilicitude em termos de planejamento.

Desde então, todavia, o desenvolvimento jurisprudencial vem ocorrendo por meio de julgamentos fundamentados em argumentos vacilantes, levando os contribuintes a uma insegurança quanto ao passado, presente e futuro.

Quanto ao *passado*, porque muitos contribuintes consideravam que o exercício de atos de disposição patrimonial e a reestruturação de seus negócios, utilizando formas que anulassem ou minimizassem o impacto fiscal nas operações, era um direito, tendo em vista aquilo que era permitido e proibido de acordo com a própria orientação jurisprudencial administrativa.

Mas a alteração jurisprudencial veio e, com ela, aos olhos do Fisco, o que era um direito se converteu no seu abuso.

Utiliza-se para demonstrá-lo o mesmo exemplo da incorporação às avessas, em julgamento cujos principais fatos ocorreram em 2005. No dia 6 de novembro de 2013, por meio do acórdão de nº 1202-001.060, o mesmo tipo de operação foi tida como abusiva pelo Fisco, sob a fundamentação de que inexistiu “propósito comercial apto a justificar a incorporação” da controladora superavitária por uma controlada deficitária, “quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado” (CARF, Acórdão 1202001.060).

A insegurança também atinge o *presente*, pois a jurisprudência administrativa não dá critérios seguros para que o contribuinte possa se planejar em dois níveis distintos. *Primeiro*,

porque não sabe que norma vige; o que exatamente, no Brasil de 2014, é permitido, proibido ou obrigatório.

Em acórdãos recentes, há sinais tanto de um retorno à antiga orientação quanto de uma exacerbação da atual via. Em casos envolvendo o aproveitamento de ágio interno em grupos econômicos, por exemplo, a tese da existência de um propósito extrafiscal foi veementemente refutada, registrando-se na ementa que:

“Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental.” (CARF, Acórdão 1101-00.708)

Em segundo lugar, porque diversos aspectos destas novas teorias deixam a sustentação de planejamentos fiscais sobre um pilar extremamente frágil em termos de orientação. Evidencia-se como exemplo a este respeito a exigência de um “motivo extrafiscal” para a legitimação de transações. A prática do direito tributário que a pouca experiência já me pode fornecer deixa clara a inexistência de uma resposta com potencial mínimo de orientação para responder as seguintes questões: quão bom deve ser um motivo para que se possa dar segurança ao cliente? Quão fortes devem ser as provas levadas aos autos para que se demonstre existir um propósito negocial que satisfaça o Fisco? Como pode uma obrigação tributária ter relação com os motivos do contribuinte? Qual dispositivo normativo foi interpretado para fundamentar uma exigência de propósito negocial?

Uma tamanha insegurança quanto aos atos já praticados e quanto àqueles a praticar evidentemente torna menos seguro o *futuro*. Acresça-se à indefinição o espaço de tempo que haverá entre as decisões tomadas agora e o seu potencial julgamento. Veja-se o exemplo acima: os atos realizados em 2005 foram julgados somente em 2013. Há um intervalo de oito anos entre o fato e seu julgamento administrativo. Ora, se já seria um trabalho árduo estabelecer o atual estado da arte, parece não ser minimamente viável ter segurança em como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) julgará em 2022 os atos realizados na data de hoje, ou como a jurisprudência judicial irá definir a licitude destas operações em 2030.

I.2. DELIMITAÇÃO DO TEMA

Os tópicos evocados sob o tema “planejamento tributário” são variados e certamente não teriam como ser abrangidos satisfatoriamente por um trabalho de conclusão de curso. Por isso, antes de qualquer coisa, é necessário que se determine o que não será objeto de estudo.

Não se pretenderá, aqui, verificar, na jurisprudência, administrativa ou judicial, o acerto de conceitos como “simulação”, “elisão”, “elusão”, “evasão”, “negócio jurídico indireto”. Não há dúvidas da necessidade de uma uniformização destes termos em sede de doutrina e, principalmente, jurisprudência administrativa. Sem essa uniformização, a desorientação do contribuinte tende a aumentar, porquanto não sabe por que fundamento um determinado planejamento tributário foi ou não aceito.

Também não se verificará a depuração analítica do que significa a “exigência de um propósito extrafiscal”. Os critérios de aplicabilidade desta noção, que poderiam auxiliar os contribuintes a dar passos minimamente seguros no atual mar de insegurança, certamente são extremamente relevantes, e qualquer tributarista que pense em orientar os negócios de uma empresa à eficiência fiscal deve sabê-lo. Mas, apesar disso, não constituem o foco deste trabalho.

O que se pretende aqui é tão somente proceder a uma análise crítica acerca de alguns pontos das teorias de Marco Aurélio Greco e de Alberto Xavier, no sentido de verificar se e em que medida são compatíveis com a noção de legalidade tributária, tal qual positivada na CF/88.

Para tanto, a viga mestra deste estudo residirá na pesquisa acerca dos princípios constitucionais que informam a legalidade tributária. Os sobreprincípios estruturantes, tais como o Estado Democrático de Direito, o princípio democrático, a separação dos poderes e a segurança jurídica serão desmembrados analiticamente tanto quanto possível. Também serão verificados princípios subjacentes à legalidade, tais como a propriedade, a liberdade e a igualdade. A partir das premissas verificadas no conteúdo de cada um destes princípios, será possível delinear mais claramente a dimensão normativa da legalidade tributária.

Por fim, cabe ressaltar que não se espera, aqui, esgotar de qualquer modo os temas que abaixo serão tratados. Espera-se apenas que, com as conclusões atingidas pela análise do sistema constitucional tributário, ambas as teorias tenham suas fragilidades expostas, a partir da noção de legalidade que será adotada.

II. OS DOGMAS DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA POSTOS EM QUESTÃO PELA ATUAL FASE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nos tópicos que se seguirão, serão expostas duas teorias que se extremam em polos opostos nas discussões sobre os fundamentos teóricos do planejamento tributário. Primeiro, apresentarei alguns pontos da tese de Marco Aurélio Greco, cuja obra inegavelmente teve impacto profundo nos dogmas da legalidade, até então intocados. Em seguida, serão feitas considerações acerca da tese de Alberto Xavier, defensor ferrenho de uma compreensão mais tradicional da legalidade tributária.

É o que se passa a fazer.

II.1. A TEORIA DE MARCO AURÉLIO GRECO: A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXIGÊNCIA DE UM PROPÓSITO EXTRAFISCAL

II.1.1. A SOLUÇÃO DO TEMA COMO UMA QUESTÃO RELATIVA AO CONFLITO PRINCIPOLÓGICO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Marco Aurélio Greco expõe sua teoria a partir da identificação de três fases do planejamento tributário. A primeira, chamada de “liberdade, salvo simulação”, caracterizar-se-ia pela consagração absoluta dos valores liberdade e segurança. Sua base ética seria uma relação entre Estado e indivíduo em que o papel da lei seria garantir a propriedade e a liberdade, preexistentes ao próprio ente estatal (2004, p. 115).

Afirma Greco que esta visão é tipicamente atribuível a um Estado Liberal Clássico, em que a representatividade política era condicionada à quantidade de riqueza que um determinado indivíduo possuía. Nesse Estado, a tributação seria vista como uma agressão ao patrimônio, similar à agressão resultante da relação jurídico-penal. A tarefa do ente estatal, cuja vontade política refletia seus bem-afortunados eleitores, somente poderia tributá-los até o limite em que a lei indisputavelmente o permitisse (2004).

Greco sustenta que é decorrência desta visão a legalidade estrita, noção que revela uma autorização para que se possa tributar apenas dentro de um desenho absolutamente fechado consagrado pelos textos legais, vedando-se a analogia.

O autor também identifica a existência de uma segunda fase da discussão, em que outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, também dariam azo à tributação. Greco atribui esta evolução ao Estado Democrático de Direito, que teria alterado a relação entre Estado e indivíduo, passando-se de uma perspectiva individualista, precipuamente garantidora de direitos individuais, para uma perspectiva socialista, em que os valores individuais seriam superados pelos valores coletivos.

Esta segunda fase ensejaria a possibilidade de rejeição do planejamento abusivo, especialmente a partir do Código Civil de 2002, diploma em que consagrado o abuso de direito no art. 187. Segundo Greco, esta norma, que considera abusivo o exercício de um direito que exceda “manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social”, afastaria um dos pressupostos do planejamento: a licitude dos meios.

Superada a primeira fase, que seria exageradamente liberal, e a segunda, em que a liberdade ainda predominaria, Greco distingue ainda uma terceira fase do debate. Não são claros, na obra de Greco, os fundamentos da distinção entre as duas últimas fases. A exemplo da segunda, a evolução que ensejou a terceira fase também teria decorrido do surgimento do Estado Democrático de Direito, em que a interpretação e aplicação das normas suporiam a compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito com aqueles ligados Estado Social. A liberdade negativa, a legalidade formal e a proteção à propriedade teriam de ser conjugadas com a igualdade, a liberdade positiva e a solidariedade.

II.1.2. A ABERTURA DO DIREITO E A TIPICIDADE FLEXÍVEL

Greco critica a legalidade estrita da primeira fase, afirmando que o conceito moderno da lei tributária não necessariamente precisaria ser uma “legalidade de meios ou de pressupostos da ação”, mas “também uma legalidade de fins ou de objetivos e resultados”. Ironiza, assim, aqueles que clamam por uma legalidade absoluta, que precisasse descrever inclusive “o número do CPF” do contribuinte (2004, pp. 125-126). Pelo contrário, pensa Greco, a lei não precisaria prever absolutamente todos os elementos fáticos ao tipo, mas apenas aqueles que essenciais à obrigação tributária.

De acordo com o autor, a ideia subjacente à tipicidade clássica seria a de “recortar certa parcela da realidade, de modo que algo esteja dentro e algo esteja fora daquele recorte” (2011, p. 129). Porém, sustenta ser inviável que a lei possa descer a um grau absoluto de determinação, porque a própria linguagem de que o Direito se vale é naturalmente sujeita a áreas nebulosas. Assim, o intérprete da lei teria de produzir o direito ao aplicá-la.

Outra desaprovação de Greco a esta visão clássica parte de uma distinção por ele proposta entre a regulação condicional e finalística. A regulação condicional consistiria na estrutura normativa de atrelar a determinados fatos um preceito jurídico (se A, então B). Já na normatização finalística a lei definiria o objetivo ou o resultado, autorizando ou vedando determinadas condutas com relação à promoção ou não deste resultado. Utiliza como exemplos as contribuições, sociais e de intervenção no domínio econômico. Para o autor, esta

competência não estaria amparada na noção de um “fato gerador” ou da “tipicidade clássica”, mas em uma noção controlável pela relação entre meio e fim.

II.1.3. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO UMA NORMA GERAL INCLUSIVA PARA A SOLUÇÃO DAS LACUNAS

Na CF/88, o princípio da solidariedade daria contornos distintos ao ato de pagar impostos. A norma não mais seria vista como um encargo a ser suportado em virtude de lei, mas como um ato solidário com relação àqueles que menos possuem. Não é à toa que Greco identifica como ponto fulcral de sua teoria “o significado da tributação para o contribuinte e como ele deve se comportar perante ela”, identificando as demais questões suscitadas como decorrência desta resposta (GRECO, 2004, p. 116).

Greco vê, no Estado Democrático de Direito instituído pela CF/88, a inserção do princípio da capacidade contributiva como uma alteração de paradigma estrutural no sistema tributário. Esta afirmativa parte do diagnóstico de que, no sistema constitucional tributário, haveria dois tipos de norma: princípios e limitações. Os princípios corresponderiam a “efetivos vetores positivos da tributação (=apontam como ela deve ser)” (GRECO, 2006, p. 1). Já as limitações estariam ligadas “a restrições ao exercício do poder de tributar (=o que não pode ser violado)” (GRECO, 2006, p. 1).

Sob esta perspectiva, entende possuir a capacidade contributiva um valor ainda maior do que aquele que possuem as limitações, “pois estas representam o que não pode ser feito, mas nada dizem do que deve ser feito para termos um sistema tributário sintonizado com os valores básicos consagrados pelo Constituinte, em especial, o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária (CF/88, art. 3º, I)” (2006, p. 1).

O seguinte trecho da obra de Greco bem reflete o seu pensamento acerca deste princípio:

“Na medida em que se reconheça, quando menos, o caráter programático da norma do §1º do artigo 145 da CF/88 não se pode deixar de reconhecer que - ainda assim - o princípio da capacidade contributiva se espraia por todo ordenamento tributário e atua como enriquecedor dos seus preceitos, além de servir de critério de compreensão das suas normas, atuando com a função de iluminar o ordenamento seja na criação das normas tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz.” (GRECO, 2006, p. 2)

Nesse sentido, uma interpretação sob a luz do constitucionalismo moderno, que não mais vê nas normas constitucionais limites à atuação do Estado, mas também o a promoção de

direitos individuais e coletivos, garantiria às normas que auxiliassem o Estado a concretizar estes direitos, como capacidade contributiva, a maior eficácia possível, atuando na criação, interpretação e aplicação das normas pelos interessados e pelo juiz (2006, p. 2).

A capacidade contributiva assumiria, deste modo, um significado “forte”, daí decorrendo uma dupla eficácia: (i) serviria como instrumento de gradação dos tributos na atividade legislativa, mas também (ii) serviria à interpretação da lei tributária, cuja função seria assegurar que todas as manifestações de capacidade contributiva fossem alcançadas. Três trechos no livro de Greco bem ilustram esta concepção:

“A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo.

(...)

Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte se furtar ao imposto (ainda que licitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade” (GRECO, 2004, p. 186)

(...)

“O ponto central do debate é saber se, para atender ao princípio do artigo 145, §1º, o intérprete deve buscar concretamente a plena eficácia da lei tributária, com isto significando atingir todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica devam ser atingidas.

Esse é o ponto crucial!” (GRECO, 2004, p. 308)

Esta noção da capacidade contributiva, associada à tipicidade flexível, leva Marco Aurélio Greco a defender um modo interessante de lidar com a lacuna em matéria tributária. Para ele, a ideia de *lacuna* suporia uma tipicidade fechada, cujo fundamento seria o princípio da propriedade privada.

Contudo, o jurista contesta a premissa de que um fato não seria tributável apenas porque não descrito na hipótese de incidência de uma norma. É que Greco afirma que a existência de uma lacuna no ordenamento tanto poderia tender à exclusão do fato correspondente à tributação, como também à sua inclusão. Na primeira possibilidade, haveria uma norma geral *exclusiva*, sustentada por princípios que garantissem a liberdade individual. Na segunda, seria possível cogitar-se de uma norma geral *inclusiva*, sustentada pela solidariedade e pela capacidade contributiva, com força gravitacional para atrair as hipóteses que revelassem semelhante capacidade contributiva àquela existente nos fatos descritos na norma.

Ocorre que, dentre os valores constitucionalmente assegurados, além da liberdade e da segurança, também se poderia identificar a solidariedade e a capacidade contributiva. E, como

tais princípios seriam igualmente constitucionais, não havendo diferença de especificidade, os critérios clássicos de superação de antinomias não poderiam levar a uma única resposta.

Desta forma, a resposta à lacuna poderia ser, ao invés da ausência de tributação, a exigência do tributo por uma “*norma geral inclusiva*”, assim entendida como aquela em que o “não previsto em norma específica nem por isso deixa de estar dentro do alcance da norma de incidência, porque o ordenamento quer que o caso seja alcançado” (2004, p. 163).

II.1.4. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS E DOS FATOS

A visão de Greco acerca da capacidade contributiva também indica que seus efeitos influenciam na interpretação das normas e dos fatos. De acordo com Greco, daí decorre que se deve interpretar a norma e os fatos não apenas sob um viés formal, mas à luz da capacidade contributiva. Assim, ao se interpretar a norma seria necessário perquirir qual o tipo de expressão de capacidade contributiva que ela estaria pretendendo captar.

Disso decorreriam duas consequências. Primeiro, a interpretação de um contrato não teria apenas em mente o texto nele escrito, mas o perfil objetivo do contrato (2004). Segundo, o próprio significado da norma seria conduzido por este princípio, em uma espécie de interpretação teleológica, no sentido de que todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei pretendesse abarcar deveriam ser tributadas.

Em resumo, pode-se sintetizar a teoria de Greco em uma teoria que (i) contrapondo os fundamentos da legalidade àqueles típicos de um Estado Social, (ii) e partindo ainda do pressuposto de que o ideal de cognoscibilidade do ordenamento é impossível, (iii) nega à legalidade um valor absoluto, (iv) e defende uma “tipicidade funcional”, baseada na eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, vista não exatamente como garantia do contribuinte, mas como um modo de se atingir os pressupostos de fato que a lei *quis* captar.

II.2. A TEORIA DE ALBERTO XAVIER: TIPICIDADE ABSOLUTA

II.2.1. A TIPICIDADE ENTENDIDA COMO A GARANTIA DE QUE A NORMA ESTEJA TOTALMENTE DELINEADA NO TEXTO DA LEI

Alberto Xavier é, possivelmente, o opositor mais extremado da teoria lançada por Greco no país. Sua obra “*Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Geral Antielisiva*” tem em suas primeiras páginas exatamente uma reafirmação dos dogmas postos em dúvida

por Greco. Nelas, afirma viger no direito tributário, a partir do princípio da legalidade tributária, a chamada “reserva absoluta de lei” ou “tipicidade cerrada”.

Da reserva absoluta de lei, seria possível a extração de quatro enunciados dogmáticos: “o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada” (2001, p. 18).

De acordo com o primeiro, o legislador não poderia utilizar conceitos ou cláusulas gerais que pretendessem captar a totalidade das situações tributáveis. A tributação poderia apenas se servir de uma tipologia, cuja delimitação teria por consequência selecionar alguns fatos e excluir outros da incidência tributária.

Ligado à seleção, estaria o princípio do *numerus clausus*, que determinaria a taxatividade da tributação às hipóteses legais. Por meio deste princípio, para que houvesse incidência de uma norma tributária, a situação de fato deveria conter todos os elementos contidos na descrição legislativa, a ausência de um bastando ao afastamento do tributo.

Utilizando o conceito de “tipicidade fechada” de Larenz, afirma haver um princípio do exclusivismo, que determinaria a conformação entre a hipótese fática à normativa, sendo esta absolutamente necessária e suficiente à incidência da norma. Afirma ser exemplo do exclusivismo a fórmula legal contida no art. 114 do Código Tributário Nacional, ao classificar o fato gerador como “necessário e suficiente” à tributação.

Ainda, defende o princípio da determinação, que “exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta” (2001, p. 19). Deste modo, a descrição legal apenas poderia se dar por conceitos determinados, uma vez que o cidadão teria o direito de poder prever objetivamente seus direitos e deveres tributários.

De acordo com Xavier, a tipicidade nos termos por ele descritos estaria contida em nos arts. 146, III, ‘a’, e 150, I, da CF/88, e seu conteúdo vedaria tanto alterações constitucionais supervenientes (reserva de constituição originária) quanto métodos de delegação indireta das normas constitucionais aos aplicadores do direito (delegação, conceitos gerais, analogia, etc.) (2001, p. 25).

II.2.2. A IMPOSSIBILIDADE DE RESTRIÇÕES À LIBERDADE ECONÔMICA POR RAZÕES NÃO PREVISTAS NO ART. 170 DA CF/88

Para o autor, o princípio da liberdade de contratar, direito protegido pela legalidade, não poderia estar “sujeito a qualquer restrição infraconstitucional em razões de ordem fiscal” (XAVIER, 2001, p. 119) que não tenham fundamento nos princípios elencados no capítulo constitucional da ordem econômica, especialmente aqueles propostos pelos incisos do art. 170 da CF/88.

II.2.3. A IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR A REGRA CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE PELO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Além disso, Xavier refuta o argumento da eficácia positiva da capacidade contributiva, afirmando que as disposições constitucionais que concretizam a tipicidade consistiriam em regras, as quais seriam inafastáveis pelo referido princípio.

Nas palavras de Xavier, esta eficácia positiva seria este o núcleo duro da tese de Greco, sem o qual o arcabouço teórico desabaria. É marcante o segundo trecho nesse sentido:

“Dissemos atrás que MARCO AURELIO GRECO teve a audaciosa originalidade de tentar resolver referida contradição formulando tese da eficácia positiva da capacidade contributiva, deste modo trazendo corajosamente para a luz do sol as ponderações até então nevoentas de certa doutrina alemã. Significa isto que a capacidade contributiva não é apenas um limite negativo à tributação, mas um comando positivo pelo qual ‘a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada; ou seja, princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras: alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva’. (...)”

Esta frase é a essência da tese de GRECO” (XAVIER, 2001, p. 122-123)

Então, Xavier contesta esta eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, o que faz por três razões. *Primeiro*, porque a significação dada pela doutrina a estes princípios os torna, sobretudo, comandos dados ao próprio legislador, bem como uma garantia individual de que não ocorrerá a tributação desigualmente e sem a manifestação da capacidade contributiva. Desta forma, não seriam um fundamento para a tributação e um limite à liberdade, mas uma proteção individual contra o arbítrio estatal (2001, p. 124).

Em segundo lugar, porque a teoria dos limites imanentes, segundo a qual os direitos e garantias individuais já nasceriam limitados naturalmente por normas não escritas não encontraria suporte em nossa Constituição. Deste modo, não se poderia pretender reduzir à legalidade em face dos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade. Assim, a capacidade contributiva seria decorrência do princípio da igualdade *na lei* e não *perante a lei*, não tendo qualquer função interpretativa.

Em terceiro lugar, também não haveria um conflito principiológico entre a legalidade e a capacidade contributiva, uma vez que ambas as normas ocupam dimensões distintas, não operando no mesmo plano. Com efeito, a legalidade teria a dimensão normativa de regra, enquanto a capacidade contributiva cumpriria a função precípua de princípio (2001, p. 127). Assim, não se poderia sacrificar a regra em nome do princípio, porque a primeira seria categórica e definitiva e o segundo estaria sujeito apenas a uma otimização dentro das condições fáticas e jurídicas. De acordo com Xavier, “[o] ‘princípio’ pode e deve inspirar a ‘regra’, mas não pode em caso algum sobrepor-se a ela, como se de outra ‘regra’ se tratasse, o que inevitavelmente sucederia na doutrina do abuso do direito” (XAVIER, 2001, p. 127).

Por estas razões, o autor sustenta que os tipos legais não seriam “uma simples *ratio cognoscendi* da capacidade contributiva”, mas “a própria *ratio essendi* do tributo” (XAVIER, 2001, p. 130). Assim, o princípio da capacidade contributiva teria de ser mediatizado pela lei, afastando-se com isso o casuísmo judicial, para que se abra no caso concreto, mediante analogia, “a porta da tipicidade que a Constituição pretendeu hermeticamente fechada” (XAVIER, 2001, p. 132).

II.2.4. A TIPICIDADE ENTENDIDA COMO PROIBIÇÃO DE LACUNAS EM VIRTUDE DO PRINCÍPIO DA LIBERDADE FISCAL

Xavier entende que a tributação por analogia pressuporia três requisitos: (i) a existência de uma lacuna, entendida esta pela constatação de que um caso da vida não abarcado por uma norma expressa, (ii) a similitude do núcleo comum preponderante entre dois casos e (iii) a ausência de vontade contrária da ordem jurídica (2001).

Este terceiro elemento seria dependente dos valores setoriais do campo do direito em questão, havendo aqueles que repulsariam o argumento analógico, assim como os que admitiriam tal argumento. Nesse sentido, em alguns casos, existiria uma vontade de regulação do ordenamento diante do vazio, uma incompletude insatisfatória. Nos demais, poderia haver um “espaço livre do direito”, consistente em uma situação irrelevante, ou um “direito de liberdade”, cujo conteúdo é um direito de defesa contra o Estado, dele exigindo um comportamento omissivo (2001, p. 146).

O direito tributário, por meio da tipicidade, imporá justamente um direito de liberdade do indivíduo, de modo que este pudesse flutuar pelas zonas não abrangidas pela tipificação dos fatos tributáveis (2001).

Em suma, pode-se afirmar que Alberto Xavier defende (i) o caráter absoluto da tipicidade fechada, (ii) na qual identifica, dentre outros, o princípio da determinação absoluta, que garante que todos os elementos essenciais da tributação estejam determinados no texto legal. Os fatos, aqui, seriam meramente subsumíveis, sem que o aplicador da lei possa ter qualquer espécie de decisão. Este caráter absoluto (iii) não encontraria limites no ordenamento, não sendo restringível por direitos de caráter social, tais quais os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva. (iv) Esta consistiria basicamente em um comando ao legislador e em um direito subjetivo do contribuinte, atuando no plano principiológico e não sendo capaz de entrar em conflito a tipicidade, eis que a natureza desta última é de regra, o que a dimensiona em distinta dimensão normativa.

III. PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS NO MÉTODO DE ABORDAGEM UTILIZADO: CRITÉRIOS DE SISTEMATIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Parece temerário pretender verificar a consistência ou coerência de cada um dos posicionamentos vistos acima sem a escolha de um método de construção normativa, eis que envolvem questionamentos às profundezas do sistema tributário nacional. Não há um “manual” universal para operar a ordem jurídica, de modo que, como afirma Tércio Sampaio Ferraz Junior, “sujeito ao princípio da inegabilidade dos pontos de partida, o pensar dogmático tem, portanto, de identificar suas premissas” (FERRAZ JUNIOR, 2003, p. 93)

Quando Marco Aurélio Greco propõe em seu livro perguntas como “onde está na CF a tipicidade fechada” (2004, p. 139) ou quando afirma que a relação entre a capacidade contributiva e a legalidade envolve uma relação entre norma do tipo “princípio” e norma do tipo “limitação”, pode-se subentender outra pergunta prévia: a partir de que método de construção normativa se deve chegar a estas respostas?

A resposta metodológica comprometerá todo o debate acerca dos questionamentos acima propostos, além de tornar mais honesta a abordagem material que seguirá subsequentemente. Sendo assim, dedicar-se-ão algumas páginas à exposição da abordagem das relações normativas relevantes, sem qualquer desiderato de expor exhaustivamente os problemas relacionados ao método. Trata-se apenas de deixar transparecer as bases que servirão à análise que se seguirá.

III.1. O DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUI UM SUBSISTEMA DENTRO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL

De início, creio ser necessário responder esta questão metodológica a partir da observação, pacífica em doutrina, de que temos sistema tributário desenhado dentro do ordenamento constitucional (v.g. ÁVILA, 2011; MARTINS, 1994).

É assim que se afirma que as normas tributárias se relacionam umas com as outras de um modo distinto, a partir de princípios unificadores próprios, sob uma finalidade distinta, em comparação com as demais, como pressupõe a noção de sistema (CANARIS, 1989; CARVALHO, 2007).

Desta forma, “se em nosso país temos um ‘sistema tributário’ normativamente estruturado, em primeiro lugar deveremos procurar equacionar e resolver as questões dentro dessa estrutura sistematizada”, com base em suas finalidades próprias (NOGUEIRA, 1995, p.

38) e em seus princípios setoriais, cuja eficácia é limitada a este sistema, mas suprema dentro de seu âmbito (BARROSO, 2009, p. 325).

Isso é extremamente relevante, uma vez que temos uma Constituição que estabelece um “*Estado Democrático de Direito*”, delineado por regras e princípios constantes mais de 200 artigos. Nesse extenso sistema, percebe-se claramente a dupla preocupação do constituinte em, de um lado, garantir direitos individuais, a livre iniciativa e a construção de uma sociedade livre (Art. 3º, I; Art. 170), ao mesmo tempo em que postula fortemente promover uma sociedade justa e solidária (Art. 3º, I), erradicando a pobreza e diminuindo as desigualdades sociais e regionais (Art. 3º, III).

Cumpra, portanto, verificar quais funções dentro do sistema maior cumprem os preceitos do sistema tributário, o que obviamente só será possível quando esclarecidos os critérios para o estabelecimento de interconexões de sentido destas normas no sistema constitucional.

III.2. CRITÉRIOS DE UNIDADE E ORDEM: HIERARQUIA E COERÊNCIA

Humberto Ávila propõe um método de sistematizar o relacionamento entre as normas a partir de dois postulados hermenêuticos complementares: a hierarquia e a coerência entre as normas.

O postulado da hierarquia pressupõe uma “*relação linear*” entre as normas, em que a norma de hierarquia superior fundamenta a inferior, de modo que as respostas disponíveis seguem uma lógica binária: a norma inferior vale ou não, seja em razão de pressupostos formais ou materiais (ÁVILA, 2012, p. 32).

Como pode ser intuitivo, esta concepção peca pela simplicidade, deixando em aberto questões como a relação entre normas e princípios, bem como as implicações significativas recíprocas no relacionamento entre as normas inferiores e as superiores. Então, para complementar esta noção de hierarquia, o autor propõe a adoção do *postulado da coerência*.

Não é propriamente uma novidade esta ideia. A justificação por coerência está presente na obra de Neil MacCormick, que distingue os conceitos de *consistência* e de *coerência* em seu livro “*Retórica e Estado de Direito*”. Para MacCormick, um “grupo de proposições é mutuamente consistente se cada uma puder ser, sem contradição, afirmada em conjunto com cada uma das outras e com o conjunto de todas as outras”. É o que Ávila chama de “coerência formal”. A coerência propriamente dita, por sua vez, seria uma propriedade de

um conjunto de proposições, caso estas satisfaçam ou concretizem princípios mais gerais do sistema (2008). É o que Ávila chama de “coerência substancial”.

Onde a abordagem proposta por Ávila parece efetivamente contribuir com um maior potencial orientador é no fornecimento de dois critérios interessantes para uma construção substancialmente coerente. O primeiro critério é a fundamentação normativa *por suporte*, de acordo com o qual uma construção normativa terá uma coerência tão maior quanto melhor for suportada por outros enunciados. A prevalência interpretativa, por sua vez, seria graduável em razão da *intensidade* e *extensão* com a qual os enunciados em favor de uma interpretação determinada interpretação a favorecessem em detrimento de outra (2012).

Este movimento de justificação tem direção tanto dedutiva, pois o conteúdo das normas superiores e mais gerais suportaria o conteúdo das normas inferiores e mais específicas, quanto indutiva, pois o conteúdo destas também serviria à interpretação daquelas.

Deste modo, é possível desenvolver tanto melhor o conteúdo de uma determinada norma quanto mais clara e completa for a decomposição analítica de suas normas superiores. E o contrário também é verdade: o conteúdo da norma superior será tão melhor precisado quanto maior a conexão entre este conteúdo e as normas com que se relaciona.

Outro critério utilizado para a construção coerente do sistema é a fundamentação *por justificação recíproca*. Relevante, aqui, é que esta fundamentação pode se dar no plano analítico e normativo. No plano *analítico*, a fundamentação recíproca pressupõe uma mútua justificação conceitual entre as normas superiores e inferiores. Assim é que, por exemplo, o princípio do Estado de Direito apenas se pode conceber quando se apreendem os conceitos de separação de poderes e segurança jurídica, os quais, por sua vez, pressupõem a existência daquele para existir.

Já a justificação recíproca normativa compatibiliza duas linhas argumentativas diversas de um modo coerente. No caso das limitações ao poder de tributar, isso é relevante, na medida em que as regras da legalidade, anterioridade e irretroatividade justificam a eficácia normativa da segurança jurídica, ao mesmo tempo em que o princípio da segurança jurídica é fonte conceitual interpretativa para os subprincípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

III.3. OBJETO DA SISTEMATIZAÇÃO: PRINCÍPIOS, REGRAS E POSTULADOS

Porém, o modo de sistematização das normas não seria suficiente se não se explicasse quais os tipos normativos por ela abrangidos. Das teorias de GRECO e XAVIER expostas

acima, percebe-se que os princípios da legalidade e da capacidade contributiva não são pacificamente classificados.

De um lado, GRECO afirma que estamos tratando de uma norma do tipo *princípio* (capacidade contributiva) e outra do tipo *limitação* (legalidade), de modo que a existência da primeira condicionaria a eficácia da segunda aos seus limites. A relação entre ambas, deste modo, seria de subordinação, pois a capacidade contributiva daria o tom da legalidade.

De outro modo, Xavier não discute a natureza de *princípio* da capacidade contributiva, mas afirma que a legalidade consiste em uma *regra*, de modo que a eficácia desta condicionaria os limites daquela. Aliás, afirma não haver na Constituição restrições extrínsecas ou intrínsecas à regra da legalidade, nem podendo a lei restringir a “liberdade de contratar com fundamentos de natureza fiscal”, porque “não admitidos pelo art. 170” (2001, p. 121).

Dessa forma, parece claro que a viabilidade ou não das teses acima expostas depende diretamente da conexão de sentidos entre as normas em questão, o que, por sua vez, também depende da tipologia adotada. Nesse tocante, adota-se aqui a distinção proposta por Ávila. Em seu livro “*Teoria dos Princípios*”, o autor propõe um modelo argumentativo para a justificação de decisões com base na divisão tipológica entre princípios, regras e postulados.

Dadas as implicações desta divisão para a análise estrutural da legalidade tributária, tentarei, em um esforço de concisão, sintetizar este modelo nas linhas que se seguem.

Nos próximos tópicos, serão abordados os critérios para a distinção entre regras e princípios e seus respectivos conceitos, as diretrizes analíticas para a abordagem dos princípios e a eficácia destas espécies normativas. Quanto aos princípios, ainda parece relevante tratar dos sobreprincípios estruturantes, subespécie que será central na análise da legalidade tributária. Igualmente, terá lugar uma breve definição dos chamados postulados normativos.

II.3.1. CRITÉRIOS PARA A DISTINÇÃO ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS

A proposta de distinção entre as regras e os princípios feita por Humberto Ávila é centrada em três critérios centrais. O *primeiro* é a natureza comportamental prescrita pela norma. A partir deste critério, as regras se diferenciariam dos princípios, porque estas seriam *imediatamente* descritivas, pois estabelecem a descrição de uma conduta a ser adotada, e *mediatamente* finalísticas, uma vez que a prescrição descritiva tem em vista a promoção de uma determinada finalidade.

Já os princípios, por sua vez, não estabeleceriam a descrição de uma conduta determinada, propriamente dita, mas de um estado de coisas a ser atingido. Assim, sua carga normativa direta estaria na exigência da adoção de um comportamento necessário à obtenção do estado de coisas.

O *segundo* critério de dissociação estaria focado na justificação exigida para a aplicação da norma. No caso das regras, a justificação necessária à aplicação de uma determinada regra consistiria na *correspondência* entre a descrição normativa, a interpretação dos fatos e a finalidade que lhe é subjacente.

Assim, teriam um caráter primariamente retrospectivo, porque a descrição normativa, seja adotada pelo legislador ou por algum precedente, terá orientado o indivíduo a agir em correspondência com a conduta abstratamente descrita.

Quanto aos princípios, a argumentação dependeria substancialmente da correlação entre os efeitos das condutas adotadas e o estado de coisas a ser atingido. Por essa razão, teriam uma função primariamente prospectiva, no sentido de construir um estado de coisas.

O *terceiro* critério para a distinção entre regras e princípios seria o modo como cada espécie contribui para a decisão judicial. A esse respeito, as regras seriam normas preliminarmente decisivas e abarcantes, “na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões” (ÁVILA, 2005, p. 68).

Já os princípios trariam um conjunto de razões parciais para a discussão, carecendo de um modo mais intenso da complementação das demais normas do ordenamento na justificação de uma decisão.

Desse modo, Ávila expõe sua conceituação destas duas espécies normativas nos seguintes termos:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” (ÁVILA, 2005, p. 70)

III.3.2. CRITÉRIOS PARA A DECOMPOSIÇÃO ANALÍTICA DOS PRINCÍPIOS

Ainda, é interessante na análise dos princípios a proposição de algumas diretrizes para a maior precisão do seu conteúdo. A primeira a se destacar é a decomposição analítica dos fins com a maior precisão possível. É “*preciso trocar o fim vago pelo fim específico*” (ÁVILA, 2005, p. 73) uma vez que, quanto maior a abrangência do princípio, menos controlável racionalmente é a argumentação que lhe pode ser dedicada. Também nesse sentido, devem-se buscar os bens que compõem o estado ideal de coisas e os comportamentos necessários à sua promoção. Ainda, a análise de um princípio também teria relação com a tradição jurisprudencial que o envolve, catalogando os casos paradigmáticos em grupos.

III.3.3. EFICÁCIA DAS REGRAS E DOS PRINCÍPIOS

A averiguação da eficácia dos princípios e das regras é proposta sob um aspecto *externo* e *interno*. A eficácia interna dos princípios ocorreria diretamente, a partir da integração do ordenamento com elementos não constantes em subprincípios ou regras.

Indiretamente, a eficácia interna dos princípios e subprincípios poderia ser dividida em: *definitória*, porque os subprincípios do ordenamento servem para melhor especificar os sobreprincípios e vice-versa; *interpretativa*, pois os princípios serviriam à interpretação das normas em geral no sentido de alargar ou restringir a amplitude interpretativa dos textos; *bloqueadora*, na medida em que determina o controle de determinadas normas que afetem o núcleo essencial do estado de coisas a ser alcançado.

A eficácia externa dos princípios consistiria, em termos objetivos, na seleção dos fatos pertinentes, bem como, em termos subjetivos, na designação dos sujeitos que devem promover o estado ideal de coisas.

Com relação às regras, sua eficácia interna direta seria a definição de uma prescrição a uma conduta determinável imediatamente pela interpretação do texto normativo. *Indiretamente*, possuiriam a função *definitória*, ao delimitar os meios para a promoção dos estados ideais de coisas. Adjacente a essa função definitória está o que Ávila chama de “*função eficaz de trincheira*” (ÁVILA, 2005, p. 83), que seria a eficácia segundo a qual a superação de uma regra por um princípio somente pode ocorrer em situações excepcionais.

As regras, assim, teriam uma função diversa da dos princípios, eis que estas teriam a função de solucionar conflitos definitivamente, o que lhes garantiria um “caráter ‘prima facie’ forte e superabilidade mais rígida” (ÁVILA, 2005, p. 84), ao contrário dos princípios, que teriam um “caráter ‘prima facie’ fraco e superabilidade mais flexível” (ÁVILA, 2005, p. 84).

Desta forma, a superação de uma regra por um princípio de mesmo nível hierárquico apenas poderia ocorrer se razões excepcionais o justificassem.

A eficácia externa das regras estaria em estabelecer condutas e delimitar competências.

III.3.4. UMA SUBESPÉCIE ESSENCIAL DENTRE OS PRINCÍPIOS: OS SOBREPRINCÍPIOS ESTRUTURANTES

O estudo dos sobreprincípios estruturantes é relevante, porque o conteúdo da legalidade tributária se confunde com o conteúdo destes princípios. Apesar de dedicar algumas páginas ao estudo dos sobreprincípios estruturantes, parece que a abordagem de Ávila deve ser complementada neste âmbito. Creio que a lição de Canotilho seja de extrema valia à compreensão dos sobreprincípios estruturantes da legalidade tributária na CF/88, vez que, como o afirma Paulo Mascarenhas, esta foi fortemente inspirada na Constituição Portuguesa de 1976 e na obra do mestre português (2010).

Pois bem. Afirma o jurista que os sobreprincípios constitucionais estruturantes possuem duas dimensões distintas, na medida em que *constituem* “uma compreensão global da ordem constitucional”, ao mesmo tempo em que, assumindo esta função de superconceitos, *declaram, exprimem* “a soma de outros ‘subprincípios’ e de concretizações normativas constitucionalmente plasmadas” (CANOTILHO, 1996, p. 345).

Apesar de reconhecer cada um dos sobreprincípios como distinto dos outros, Canotilho os apresenta como fruto de uma base antropológica comum, o que os leva a uma interrelação de complementaridade, de limitações recíprocas e de condicionamento recíproco (CANOTILHO, 1996). Assim, por exemplo, o princípio do Estado de Direito, que designa, “de forma global, a ideia de uma ordem de paz estadualmente garantida através do direito”, é complementado pelo princípio democrático, de acordo com o qual o poder deve ser “do povo, para o povo e pelo povo” (CANOTILHO, 1996, pp. 345-346). Deste modo, uma visão de complementaridade entre ambos assegura o exercício de um poder que garanta estabilidade às relações mediante processos democráticos.

Também observa que os princípios se condicionam mutuamente. Assim, a divisão dos poderes, figura que visa à limitação do poder, deve ser atribuída a órgãos que expressem a vontade popular, na medida em que o povo quer que os seus próprios órgãos sejam funcionalmente distintos (CANOTILHO, 1996).

Não é difícil notar, portanto, que a alteração no conceito de um dos sobreprincípios implica necessariamente o deslocamento significativo dos demais (CANOTILHO, 1996). Por

esta razão, tais sobreprincípios devem ser entendidos concretamente dentro de um quadro normativo, tendo em vista uma determinada situação histórica, não sendo expressões de um direito abstrato ou “‘pontos fixos’ sistematicamente reconduzíveis a uma ‘ordem divina’, ‘natural’ ou ‘racional’, sem qualquer referência a uma ordem política comunitária”. Apesar disso, não se pode desviar o paradigma ético que carregam em si, no sentido de uma ordem constitucional justa, de legitimidade e legitimação para o poder (CANOTILHO, 1996, p. 346).

O professor de Coimbra alude, ainda, ao fato de que estes princípios estruturantes se densificam em outros subprincípios e regras constitucionais, mediante um “processo biunívoco de esclarecimento recíproco”, de modo que as regras e subprincípios formam, conjuntamente com os princípios estruturantes, uma “unidade material (unidade da Constituição)” (CANOTILHO, 1996, p. 182).

Ou seja, os sobreprincípios estruturantes tanto estruturam a visão do todo quanto são o próprio objeto da investigação à luz do todo, a partir de conexões coerentes e de limitações consistentes de sentido.

III.3.5. CONCEITO E FUNÇÃO DOS POSTULADOS NORMATIVOS

Ávila dedica diversas páginas de sua obra para explicar o que seriam os postulados normativos. Para ele, estes não seriam normas, mas *metanormas*, pois estruturariam a aplicação das regras e dos princípios. Desse modo, diversamente dos princípios, não descreveriam uma finalidade estatal ou um estado ideal de coisas a ser atingido, mas estruturariam “o dever de promover um fim” (2005, p. 89).

De outro lado, distintamente das regras, sua eficácia imediata não seria a descrição abstrata de um comportamento e a prescrição de efeitos, mas as “relações entre vários elementos (meio e fim, critério e medida, regra geral e caso individual)” (ÁVILA, 2005, p. 90).

Dentre os diversos postulados pertinentes ao presente trabalho, destaco os postulados da coerência e da unidade do ordenamento, ambos já expostos acima, assim como aqueles que regulam a aplicação de normas específicas, como o postulado da razoabilidade. Importa, em última análise, de igual modo verificar se a legalidade tributária não possui a dimensão de um postulado normativo, capaz de auxiliar a aplicação das regras cuja produção ordena.

IV. OS FUNDAMENTOS DA LEGALIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

IV.1. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA VISTA SOB A PERSPECTIVA DOS SOBREPRINCÍPIOS ESTRUTURANTES

Como pressupõe a exposição metodológica, parece relevante iniciar a verificação da legalidade tributária sob a perspectiva de seus sobreprincípios estruturantes. Assim também deve ser porque tanto os fundamentos das teorias ligadas a Greco quanto aqueles relacionados à obra de Xavier repousam sobre um suposto conflito entre as garantias tributárias típicas de um Estado Liberal Clássico e os princípios comumente mais relacionados com o Estado Social ou Democrático, como a solidariedade e a capacidade contributiva.

A bem da verdade, cada um dos sobreprincípios estruturantes merece diversas teses de doutorado para a sua adequada compreensão. Neste trabalho, contudo, tentar-se-á captar algumas ideias centrais destes princípios que tenham relevância para a discussão das teorias expostas no acima. Deste modo, nos próximos tópicos, abordarei, em um primeiro momento, os princípios do Estado Democrático de Direito, desmembrado no princípio democrático, na separação de poderes e na segurança jurídica, sobreprincípios cuja eficácia interpretativa terá forte relevo na conformação do conteúdo da legalidade tributária.

IV.1.1. A LEGALIDADE E O PRINCÍPIO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Nas obras de autores como Greco e Hermes Marcelo Huck, percebe-se que a argumentação se funda fortemente na superação de garantias do Estado Liberal Clássico, especialmente da legalidade, por um modelo de Estado em que houvesse uma *ponderação* entre estas garantias e princípios orientadores da busca pela justiça social. É, por exemplo, o que se pode aferir da obra de Huck:

“No Estado de direito aparecem nítidos os conceitos de liberdade, segurança e propriedade, alinhados à preocupação de restringir ao máximo a ação do Estado. Já no Estado social ou democrático de direito, segue havendo a intenção de limitar os avanços do Poder Público, mas a interpretação do ordenamento jurídico supõe que sejam compatibilizados os valores típicos do Estado de direito - liberdade negativa, liberdade formal, proteção à propriedade - com os inerentes da nova proposta de Estado social, que inclui os valores da liberdade positiva, da igualdade e da solidariedade. Essa conjugação, entretanto, não deve implicar o sacrifício das garantias fundamentais da pessoa humana, como não conduz a uma situação de dominação disfarçada.” (HUCK, 1997, p. 136)

De fato, estas considerações parecem corretas. Canotilho também percebe estas dimensões em um Estado Democrático de Direito. Com efeito, o jurista português sintetiza como um dos pressupostos materiais de um Estado de Direito a juridicidade, que consiste no preceito de “conformar as estruturas do poder político e a organização da sociedade *segundo a medida do direito*” (2003, p. 243).

Porém, nota que esta medida do direito aponta tanto para forma quanto para conteúdo. Ao mesmo tempo em que é necessária para evitar comportamentos arbitrários e irregulares dos poderes públicos, também há a necessidade de se realizar a justiça para que se concretizem “valores políticos, econômicos e culturais” (CANOTILHO, 2003, p. 244). A legalidade democrática é, pois, uma legalidade que promova a justiça social (SILVA, 1988).

Não parece, contudo, que com base tão somente nestes pressupostos, já seja possível se posicionar quanto ao tema. A análise constitucional neste nível de abstração não tem capacidade para sustentar qualquer resposta satisfatória ao debate, pois os sobreprincípios não apenas iluminam o todo, mas também são o próprio objeto da investigação a partir do todo.

Faz-se necessário, deste modo, verificar o que se pode entender por Estado de Direito e por Estado Social ou Democrático de Direito também em nosso ambiente normativo concreto, o que só poderá ocorrer “descendo” às normas que o densificam. Analisando o *nosso* Estado Democrático de Direito, por meio das normas da *nostra* Constituição e dos subsistemas que ela própria criou, talvez seja possível atingir uma resposta mais satisfatória quanto à procedência ou improcedência das teses expostas por Greco e Xavier.

IV.1.2. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA TENDO EM VISTA O SOBREPRINCÍPIO DEMOCRÁTICO

A Constituição fundamentou todo o poder político de nosso Estado Democrático brasileiro no povo (art. 1º, § único). Ao longo de mais de 200 artigos, desenhou diversos direitos que concretizam diversos sentidos da palavra “democracia”. Democracia-social, a partir dos direitos sociais (v.g. art. 6 e ss.), de seguridade social (v.g. art.194 e ss.) e pelo extenso rol de tributos (art. 153 e ss.). Democracia política e econômica, por meio da garantia das liberdades política (v.g. arts. 5º, VI a XII), econômica (v.g. art. 5º, XIII, e art. 170) e do direito à formação das decisões políticas (v.g. art. 5º, LV, e art. 14 e ss.).

Interessa especialmente à legalidade tributária a noção de democracia como fundamento para a formação da vontade político-estatal, porque a ela está ligada geneticamente. Aliás, o consentimento na tributação está no DNA do próprio

constitucionalismo e, por conseguinte, da democracia. Nesse sentido, Vedel encontra nesta necessidade de consenso fiscal a razão pela qual, antes do despertar do ideário iluminista, na Inglaterra, a Câmara dos Comuns já tenha atingido uma paridade de forças com relação à Câmara dos Lordes (1949).

Além disso, como ensinam COCKFIELD e MAYLES, o último passo em direção à formação de uma democracia constitucional norte americana com instituições democráticas representativas ficou a cargo dos colonos norte-americanos, movidos pelo slogan britânico “no taxation without representation” (2014).

As respostas de Benjamin Franklin, que viajou à Inglaterra para dialogar com o parlamento britânico, são elucidativas a esse respeito. Questionado sobre o referido imposto sobre o selo e sobre a posição dos colonos diante de sua instituição, Franklin respondeu:

“I never heard any objection to the right of laying duties to regulate commerce; but a right to lay internal taxes was never supposed to be in parliament, as we are not represented there.”

(Em tradução livre: eu nunca ouvi qualquer objeção ao direito de instituir impostos para a regulação do comércio; mas um direito de instituir impostos internos nunca deveria ter sido votado no parlamento, local em que não há quaisquer representantes americanos) (COCKFIELD e MAYLES, 2013, p. 59).

Pois bem. Nesse sentido de legitimação da vontade política à instituição do tributo, Canotilho destaca no princípio democrático alguns subprincípios, dentre os quais três são mais relevantes: o subprincípio da soberania popular, o subprincípio da representação popular e o subprincípio da participação popular.

A *soberania popular* é, para Canotilho, um conceito que apresenta duplo viés. Em seu aspecto negativo, distingue o poder popular de formas de domínio político que não sejam populares; em um aspecto positivo, caracteriza-se como um princípio de organização da titularidade do poder, pois lhe exige uma fonte de legitimidade, que deve sempre ter o povo como referência, tal qual Lincoln afirmou: “ela vem do povo e a este se deve reconduzir” (2003, p. 292).

Já o *subprincípio da representação popular* se assenta em três noções básicas. Primeiro, no exercício de funções constitucionalmente reservadas, em nome do povo por órgãos estatais. Segundo, em haver uma derivação, ainda que indireta, da soberania popular a partir da legitimidade dada a certos domínios. E terceiro, da utilização do poder para a persecução dos interesses do povo (CANOTILHO, 2003).

Por fim, o *subprincípio da participação* consistiria em uma otimização atinente a “democratizar a democracia através da participação”, de modo a se promover um estado ideal de coisas onde os cidadãos tomam parte nos processos decisórios não só do Estado, como também da sociedade (CANOTILHO, 2003, p. 301).

Dai já é possível chegar a duas conclusões. A primeira envolve a constatação de certa tensão entre o princípio do Estado de Direito e o princípio democrático. Este, ao buscar uma decisão, acentua um caráter transformador da sociedade. Já o Estado de Direito pretende a manutenção das decisões, levando-as a cabo pelas ideias de continuidade e garantia (CANOTILHO, 1996).

A segunda conclusão é que, quando a Constituição reserva tão somente ao Congresso Nacional a competência para editar atos dos quais possa surgir o tributo, ela está claramente elegendo o veículo mediador desta tensão permanente entre as necessidades de uma sociedade em transformação e de uma ordem estável. Há, deste modo, no máximo, uma contraposição apenas aparente entre o princípio democrático e a legalidade, na medida em que esta é um componente ético fundamental de legitimação popular do tributo, sem o qual, diante do nosso Constituinte, não se pode falar em sua instituição democrática.

IV.1.3. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA TENDO EM VISTA O SOBREPRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

Complementa o fundamento do poder o seu modo de exercício. Como princípio estruturante das funções de cada Poder, a Separação dos Poderes informa a legalidade por suporte, ao concretizar o princípio democrático e ainda instituir ideais de independência e harmonização entre cada um dos Poderes (art. 2º), reservando-lhes âmbitos de competência e exigindo-lhes o respeito aos âmbitos essenciais reservados a outro Poder.

Em primeiro lugar, é de fácil constatação a relação entre a democracia e a separação de poderes. A legitimação democrática de cada Poder está baseada nas funções a ele atribuídas e na estrutura que o constituinte lhe garantiu. Ao distribuir funções complementares a órgãos distintos, atribuindo-lhes um dever de harmonização, percebe-se que a Constituição criou um dever de coordenação entre os seus titulares (ÁVILA, 2010).

Assim, o Poder Legislativo se legitima constitucionalmente sempre que produzir normas prospectivas, gerais e abstratas por meio dos processos constitucionalmente instituídos para a formulação de atos normativos (arts. 59 e seguintes), otimizando as

considerações pelos distintos anseios sociais (HESSE, 1995). Possui uma atividade preponderantemente criativa.

Ao mesmo tempo, legitima-se o Poder Judiciário para emitir decisões de caráter retrospectivo e tão individualizadas quanto possíveis por meio do devido processo legal, assegurado o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LIV e LIVI). Sendo retrospectiva, a atividade deve ser preponderantemente declaratória. E o Poder Executivo, por sua vez, é legitimado por meio de uma atuação que seja fundamentada nas leis postas pelo Poder Legislativo (art. 37, caput) e interpretadas segundo o Poder Judiciário (ÁVILA, 2010). Sua finalidade é preponderantemente executória.

Se, de um lado, a promoção do princípio impõe o estabelecimento de uma relação de harmonia e coordenação entre os Poderes na maior medida possível, de outro, nega que os titulares de cada Poder ingressem no núcleo funcional dos demais. Haverá, pois, violação ao princípio sempre que um Poder ingressar no “âmbito essencial de outro poder” (HESSE, 1995, p. 367; no mesmo sentido, CANOTILHO, 2003; ÁVILA, 2010).

Interessante ao estudo das teorias de Xavier e, especialmente, de Greco é notar em que medida o legislador constitucional reservou exclusivamente ao Poder Legislativo a inovação normativa no âmbito tributário, espaço cuja invasão implicará violação à Separação dos Poderes. Para evitar maiores repetições ao longo deste trabalho, remeto o leitor ao IV.3 A legalidade sob a perspectiva das regras constitucionais.

IV.1.2.1. A Separação dos Poderes e sua influência na interpretação do Direito

O dever de harmonia entre os Poderes parece dar forma a um verdadeiro postulado normativo para a aplicação do ordenamento jurídico. Isso se dá porque a interpretação jurídica, ainda que vinculada ao texto legal, cria o direito (HESSE, 1995). Com efeito, o intérprete não apenas constrói, mas reconstrói o sentido dos textos normativos, diante da realidade concreta, tendo em vista os núcleos de seus significados consagrados pelo uso em comunidade (ÁVILA, 2005).

Nesse sentido, estabelece-se um ideal de harmonização entre a criação da norma e a sua aplicação, porque, ao mesmo tempo em que o aplicador participa da criação normativa, “[n]ão é tarefa da jurisdição desenvolver iniciativa política, tomar decisões políticas” (1995, p. 412).

Deste modo, o intérprete se vê diante do impasse entre concretizar um programa predominantemente prospectivo e criativo a partir de uma função predominantemente declaratória e retrospectiva (ÁVILA 2005-A). Disso decorre que a sua interpretação deve partir do texto, sendo “campo das possibilidades tópicas” delimitado pelas possibilidades de compreensão textual (HESSE, 1995, p. 70; ÁVILA, 2005; PAULSEN, 2005).

Ademais, a função legislativa de fornecer confiabilidade, cognoscibilidade e calculabilidade poderia ser esvaziada se, a decisão judicial interpretasse a lei de um modo arbitrário, sem critérios racionalmente controláveis, consistentes e coerentes com o ordenamento jurídico (ÁVILA, 2011). Acresça-se a isso o fato de que mesmo a prática judicial consolidada não possui a virtude de tornar tão racional e estável o ordenamento jurídico quanto o estabelecimento de leis claras (HESSE, 1995).

Assim, a separação dos poderes, ao exigir-lhes a cooperação funcional, informa a legalidade por suporte, tendo reflexos na interpretação do Direito, uma vez que o respeito à autoridade democrática do Congresso Nacional impõe aos juízes a reconstrução normativa a partir do primado do texto, a partir dele desenvolvendo um discurso racional.

IV.1.3. A LEGALIDADE TENDO EM VISTA O SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA, BEM COMO OS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE

A segurança jurídica também é crucial na significação por suporte da legalidade tributária. Por meio dela, confere-se à lei no direito tributário o papel de garantir um estado normativo confiável, inteligível e calculável. Para fins de se demonstrar esta relação, primeiramente será exposto qual a noção adotada neste trabalho acerca da segurança jurídica e, principalmente, como ela se relaciona com a legalidade tributária.

Canotilho vincula o princípio da segurança jurídica à lei e o desmembra em dois subprincípios. O primeiro é o “princípio da determinabilidade de leis”, que, por sua vez, pode ser decomposto nas exigências de clareza das normas legais e de densidade suficiente na regulamentação legal (1996, p. 372). Não escapa ao mestre português que a medida de abertura e densidade da lei depende da relação entre os poderes do Estado. Confira-se:

“A exigência de densidade de regulamentação suficiente conexas-se, assim, com a questão da reserva de lei e com o problema de saber em que medida o legislador pode confiar tarefas de normação a outras entidades diferentes das legiferantes. Isto significa a indissociabilidade da tarefa densificadora do fundamento e extensão do poder regulamentar. Em causa está sobretudo a natureza da autorização legal para o exercício de poderes discricionários pela administração e a natureza dos poderes da

administração quando aplica cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados.” (CANOTILHO, 1996, p. 373)

Também identifica como elemento nuclear do princípio a noção de estabilidade do ordenamento, de modo que as decisões tomadas por meio dos procedimentos cabíveis não devem ser arbitrariamente alteradas, a não ser na ocorrência de pressupostos materiais importantes.

Além disso, diagnostica a *previsibilidade* ou como uma exigência de “certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos actos normativos” (1996, p. 380).

Humberto Ávila parece apresentar uma visão mais detalhada, mas que se aproxima de Canotilho, dissociando o princípio da segurança jurídica nos ideais de confiabilidade, cognoscibilidade, calculabilidade do ordenamento (ÁVILA, 2011). Neste sentido, o ideal de cognoscibilidade é a capacidade de o contribuinte acessar o conceito normativo no maior grau possível, tendo-se em mente que as regras jurídicas são, “em virtude da linguagem, em alguma medida indeterminadas, possuindo, entretanto, núcleos de sentido já fixados intersubjetivamente, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, ao longo do seu uso, dos quais o intérprete não pode se afastar” (2011, p. 250).

Já o ideal de confiabilidade determina, longe de uma imutabilidade da ordem jurídica, a “estabilidade na mudança”. Quanto àquilo que é mais relevante ao presente trabalho, importa afirmar que, na CF/88, esta estabilidade é construída a partir de normas que criam procedimentos às alterações do sistema jurídico, os quais ora são mais flexíveis (como é o caso da lei delegada), ora são mais rígidos (como é o caso das emendas constitucionais e das leis complementares). É dizer, o ordenamento jurídico, longe de ser avesso às mudanças, possui uma “vocação para a vigência duradoura” (ÁVILA, 2011, p. 344).

Ainda, a calculabilidade, substituindo a previsibilidade absoluta, “verificável quando o previsor seja capaz de determinar os vários modos por meio dos quais os órgãos aplicadores poderão reconstruir a norma jurídica, de definir o número reduzido de qualificações jurídicas que podem ser atribuídas à situação fática existente e de calcular em grande medida as consequências jurídicas abstratas atribuíveis a quaisquer dessas qualificações” (ÁVILA, 2011, p. 253).

No subsistema constitucional do direito tributário, as observações supra se fazem com ainda maior pertinência. A extensão e rigidez das garantias dadas ao contribuinte revelam uma função mais rígida no sentido de “assegurar ainda maior completude e previsibilidade

do direito se comparado às demais searas de regulamentação das relações com a Administração ou mesmo privadas” (PAULSEN, 2005, p. 63). É o que se passa a demonstrar.

IV.1.3.1. A legalidade tributária entendida por meio da íntima relação entre a Separação dos Poderes e a Segurança Jurídica

O relacionamento entre a segurança jurídica e a separação dos poderes atribui ao Poder Legislativo a função essencial de positivar na ordem jurídica as decisões de um modo claro, determinado e visível, efetuando uma estabilização do ordenamento (HESSE, 1995).

A este respeito, no sistema constitucional tributário, a segurança jurídica, como sobreprincípio, implica uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesimal (PAULSEN, 2005; ÁVILA, 2011). A justificação recíproca entre estes três princípios e o princípio da segurança jurídica aponta claramente para a **promessa** constitucional de tornar seguras as decisões que os contribuintes venham a tomar com base na interpretação da lei em sentido formal. Apenas ela pode sustentar a pretensão arrecadatória (art. 150, I), mediante a instituição de regras de caráter prospectivo, vedando-se a irretroatividade com relação a fatos geradores já consumados “antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art.150, III, ‘a’).

Ademais, a anterioridade assegura ao contribuinte um período definido após “publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, o que serve justamente para que este possa, com base nesta lei, organizar seus negócios sob o aspecto tributário (art. 150, III, ‘b’ e ‘c’).

Este papel de formar a inteligibilidade, confiabilidade e calculabilidade no sistema jurídico tributário atribuído à lei é estressado de um modo mais intenso pela exigência de lei complementar, dentre outras diversas hipóteses, para o cumprimento de uma função tríplice: dispor sobre conflitos de competência (art. 146, I), regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II) e estabelecer normas gerais sobre a tributação, assegurando uma disciplina nacional única (SCHOUERI, 2013), especialmente quanto à definição dos elementos essenciais da obrigação tributária, bem como os próprios institutos da obrigação tributária, crédito tributário, prescrição e decadência (art. 146, III, ‘a’, ‘b’ e ‘c’).

IV.1.4. CONCLUSÕES PARCIAIS ACERCA DA EFICÁCIA INTERPRETATIVA DOS SOBREPRINCÍPIOS ESTRUTURANTES QUANTO À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

1. Com base nas observações acima, pode-se afirmar que, sob a perspectiva do Estado de Direito, a legalidade tributária configura um meio para assegurar o controle do poder e sua legitimação democrática em um ambiente normativo confiável, inteligível e calculável.
2. Assim sendo, quanto ao princípio democrático, a lei se torna o único instrumento com legitimidade social para compatibilizar a mudança das relações sociais e a estabilidade das relações jurídicas.
3. No tocante à Separação dos Poderes, na medida em que ordena ao aplicador que este respeite os “âmbitos essenciais” reservados ao Poder Legislativo, não podendo neles adentrar com ponderações livres de qualquer vínculo. Também ordena que o aplicador tenha em consideração a função prospectiva e criativa da lei de ordenar os comportamentos dos indivíduos, assumindo um papel predominantemente retrospectivo e declaratório.
4. Também deve ser compreendida como um meio para a instituição de normas primárias que promovam a segurança jurídica nas relações entre Estado e contribuinte. A relação entre as regras da anterioridade, irretroatividade e legalidade aponta claramente para o fato de ser a *lei* em sentido formal o instrumento por excelência para a garantia de um ordenamento seguro. É dizer, em que o passado será governado pelas *normas legais* vigentes no passado; o presente será inteligível a partir de *normas legais* claras, coerentes e precisas, sobre as quais não recaiam interpretações revolucionárias que traíam esta capacidade intelectual; e o futuro será governado por normas que, fazendo a sociedade evoluir, sejam incorporadas ao ordenamento pelos procedimentos estabelecidos para tanto.

IV.2. A LEGALIDADE SOB A PERSPECTIVA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS A QUE SE DESTINA A RESGUARDAR

Além dos sobreprincípios estruturantes, há princípios de mesmo grau que também informam a legalidade tributária.

Abaixo serão tratadas três limitações diretas à tributação. As primeiras duas, a propriedade e a liberdade, constituem limitações, na medida em que são direitos e princípios restringidos com a lei tributária¹. Auxiliam, assim, a que se compreenda melhor a lei tributária

¹ É verdadeira a observação realizada por Cassiano Menke, no sentido de que o tributo tanto restringe quanto promove valores como liberdade e propriedade. Isso porque a própria existência destes valores pressupõe a atividade estatal. Além disso, ao mesmo tempo em que o Estado deve garantir e respeitar os direitos de propriedade e de liberdade, assume também o encargo de promover o acesso a estes bens àqueles que não os possuem, assegurando-lhes dignidade. Trava-se, assim, a “tensão dramática” entre a existência, o respeito e a promoção ao acesso dos direitos de liberdade e de propriedade e o tributo: para que o Estado possa garanti-los

em comparação com a regulamentação constitucional das demais áreas, em que tais direitos não são diretamente tão restringidos.

A igualdade, de um modo diverso, é um ponto controvertido na discussão acerca do planejamento tributário. De acordo com a teoria de Greco, trata-se de um mandamento de otimização para a captura de manifestações de capacidade contributiva. Para Xavier, trata-se de uma limitação do contribuinte de que este não será discriminado *na* própria lei.

IV.2.1. A LEGALIDADE SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE

Trata-se de um truísmo a afirmação de que o tributo gera efeitos comportamentais. Por meio do tributo, o Estado fomenta, restringe ou mesmo impede a realização de determinadas atividades (NOGUEIRA, 1995). Nesse sentido, a estrutura do princípio da liberdade é diretamente relacionada com o significado da lei em geral e da lei tributária, pois ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II).

Ao assim dispor, o art. 5º da CF/88 fundou uma liberdade-matriz, consistente no direito à liberdade geral de ação do indivíduo (SILVA, 2005), cujo estudo pode ser útil por duas razões de acordo com Alexy. Primeiro, sua utilidade está em afirmar a tese da *não tipicidade*, segundo a qual o direito à liberdade está, *prima facie*, assegurado, salvo se houver alguma norma em contrário (ALEXY, 1993). Esta visão também está presente no direito pátrio, afirmando-se que a liberdade matriz “correlaciona liberdade e legalidade”, na medida em que somente autoriza as restrições à liberdade por normas preceptivas ou proibitivas oriundas, em última análise, do Poder Legislativo (SILVA, 2005, p. 236).

A segunda razão para a utilidade do estudo da liberdade está em que se pode estabelecer uma tentativa de dar densidade normativa à liberdade tributária a partir da “lei de ponderação”. Segundo Alexy, esta lei põe em evidência o caráter relativo dos princípios e consiste em que “cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro” (em tradução livre: quanto maior for o grau de não satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior deve ser a importância da satisfação do outro) (1993, p. 161).

aos cidadãos, promovendo o acesso a estes bens, cabe-lhe primeiro restringi-los (2008, pp. 23-24). Parece-me, contudo, que, ao me reportar à lei tributária, apenas se está a falar da atividade obrigacional subjacente ao custeio das atividades estatais, restando de fora as tarefas positivas do Estado.

E, de fato, é possível visualizar que o constituinte instituiu uma ponderação própria segundo a qual, quanto mais afetada for a liberdade, maiores devem ser as garantias do cidadão. Assim, por exemplo, a liberdade geral (art. 5º, II) possui conotação mais branda do que a atribuída à liberdade econômica (art. 170, caput), ao ponto de Eros Grau afirmar, já nesta liberdade econômica, ter a Constituição limitado suas restrições pela reserva absoluta de lei (GRAU, 2010).

E nada mais natural que se exija uma lei para restringir a liberdade da ordem econômica, especialmente sensível à insegurança, tendo em vista que o mercado “deve poder contar com estabilidade, segurança e objetividade no funcionamento da ordem jurídica e no caráter racional e, em princípio, previsível das leis e da administração.” (GRAU, 2010, p. 30).

IV.2.2. A LEGALIDADE SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO FUNDAMENTAL À PROPRIEDADE

A lei de ponderação não deve ser aplicada tão somente a um único princípio, mas a restrições de direito fundamental em geral. Assim, também se vê por que a legalidade tributária é especialmente informada pela propriedade, cujas restrições provocadas pelo tributo tomam como contrapartida do Estado uma maior legitimidade democrática e um enrijecimento na segurança jurídica.

É que a propriedade privada possui importância fundamental na ordem constitucional vigente, eis que o próprio direito à propriedade (art. 5º, XXII) e o respeito a este direito (art. 5º, caput) são garantidos pelo o art. 5º da Constituição. Ela também é assegurada como princípio setorial no capítulo destinado à ordem econômica (art. 170, II).

Com os olhos sobre a Lei Fundamental Alemã, Hesse evidencia três significados à garantia da propriedade privada. Primeiro, afirma que a garantia desta liberdade tem por fim assegurar o “*pressuposto de vida livre e autoresponsável*” (HESSE, 1995, p. 339). Em segundo lugar, a garantia da propriedade fundamentaria um direito subjetivo de defesa e proteção contra os poderes estatais. Ainda, o Estado estaria vinculado à garantia da continuidade da propriedade enquanto instituto jurídico que abolisse a propriedade privada (1995).

Estas observações parecem ter sido levadas em conta pelo constituinte, que, tendo em vista as restrições à propriedade, enrijeceu ainda mais a tributação no sistema constitucional. Assim, pode-se afirmar que uma interpretação constitucional sob a perspectiva da lei da

ponderação leva à conclusão de que a legalidade tributária deve ser vista como uma garantia especialmente enrijecida, tendo em vista que supõe restrições à liberdade-geral (art. 5º, II), à liberdade econômica (art. 170, caput), ao direito à propriedade privada (art. 5º, XXII) e ao direito que o cidadão tem de não sofrer restrições da Administração Pública senão em virtude de lei (art. 37, caput). Todas estas limitações informam a razão pela qual o legislador constitucional enfatizou a legalidade tributária na edição de limitações ao poder de tributar (art. 146, II), de normas gerais (art. 146, III) e na instituição ou majoração de impostos (art. 150, I).

IV.2.3. PONTO CONTROVERTIDO: A LEGALIDADE TENDO EM VISTA OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na CF/88, o direito à igualdade está assegurado enfaticamente. Protege-a o art. 5º de dois modos. Primeiro, assegura a igualdade *formal*, de acordo com a fórmula “[t]odos são iguais perante a lei”. É dizer, a lei deve ser aplicada de um modo uniforme a todos os contribuintes. (ÁVILA, 2009) Além disso, há o resguardo também da chamada igualdade *material*, que é promovida *na lei*, “garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito (...) à igualdade (...)”.

Quanto ao direito tributário, o art. 150, §1º, ressalta a igualdade sob o aspecto da capacidade contributiva² dos contribuintes:

“§ 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.”

As ideias de capacidade contributiva e de igualdade talvez formem uma das bases das divergências quando o assunto é planejamento tributário. Uma parte considerável dos bons argumentos utilizados pela doutrina de Greco repousa sobre os conceitos de igualdade e da capacidade contributiva. Acontece que uma parte dos bons argumentos que refutam esta doutrina também se baseiam na mesma igualdade e capacidade contributiva.

² Fala-se, aqui, da capacidade contributiva no sentido *objetivo* do termo, enquanto critério a ser empregado para a discriminação de situações que serão tributadas ou não. Como afirma Schoueri, “[a] capacidade contributiva absoluta compreende o "momento que concerne à delimitação da base imponible, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo.” Pode-se também falar em capacidade contributiva *subjativa*, como um pressuposto à tributação, no sentido de se aferir se há capacidade para o tributo em determinada situação (SCHOUERI, 2013, pp. 332-333).

Com efeito, Marco Aurélio Greco afirma que, porque a tributação está informada pelo princípio da capacidade contributiva, pagar tributos não é um simples dever do contribuinte, mas uma postura solidária (GRECO, 2004). Por esta razão, o princípio da capacidade contributiva assumiria uma eficácia positiva, no sentido de captar todas as manifestações de riqueza. Confira-se:

“A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo. Portanto, o tributo norteia não apenas a produção, mas também a interpretação da lei tributária” (GRECO, 2004, p. 186)

De outro modo, afirma Alberto Xavier que “a doutrina tradicional vê os princípios da igualdade e da capacidade contributiva como comandos da Constituição Federal ao legislador infraconstitucional e como garantias do cidadão, estabelecidos para sua proteção e não como limites à sua liberdade” (2001, p. 122).

Mas, como é possível que duas teorias diametralmente opostas estejam baseadas no mesmo princípio?

A resposta, talvez, possa ser encontrada em um argumento proposto pelo professor Peter Westen, da Universidade de Michigan.

No ano de 1981, Westen publicou um artigo em que defendeu ser a igualdade uma noção vazia. Sob os argumentos de que (i) nenhuma pessoa é plenamente igual à outra e (ii) que pessoas diferentes podem ser iguais em alguns aspectos, o professor concluiu que, dentre os componentes da fórmula da igualdade, as semelhanças ou diferenças entre duas pessoas necessariamente carecem de um julgamento moral que torne relevantes características de aproximação ou distinção. Sem este julgamento moral, afirma Westen, a igualdade é um instrumento vazio:

“Equality is an empty vessel with no substantive moral content of its own. Without moral standards, equality remains meaningless, a formula that can have nothing to say about how we should act.”

(Em tradução livre: a igualdade é um vaso vazio sem qualquer conteúdo moral substancial em si mesmo. Sem padrões morais, a igualdade permanece sem sentido, uma fórmula sem capacidade de nos dizer como devemos agir) (WESTEN, 1982, p. 544)

Portanto, assim se pode compreender como duas ideias absolutamente antagônicas podem se fundar sobre o mesmo princípio da igualdade de um modo consistente: tudo depende do elemento moral inserido na fórmula, bem como de onde ela é utilizada.

E a resposta a este questionamento é essencial para a discussão. Os questionamentos aos dogmas da legalidade repousam fundamentalmente em como esta deve ser compatibilizada com a noção de igualdade.

Marco Aurélio Greco, como se viu, entende que a CF/88 alterou a relação entre a tributação e o indivíduo, ao consagrar o princípio da solidariedade e registrá-lo no direito tributário sob a forma do princípio da capacidade contributiva. Então, pretende dar à capacidade contributiva uma dupla função: a de conformar a lei aos ditames da justiça distributiva e a de fornecer razões para que as particularidades de *todos* os casos concretos sejam captadas por este princípio, contanto que esta manifestação de capacidade seja idêntica àquela descrita no fato gerador. É o que demonstra o trecho supra referido, complementado pelo seguinte:

“Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que licitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º)” (GRECO, 2004, p. 186)

Trata-se, deste modo, de erigir a capacidade contributiva tanto em um critério de igualdade *na lei* quanto de igualdade *perante a lei*, este último tendo em vista – e isso é o mais importante – a finalidade essencial de alcançar *todas* as manifestações dos contribuintes que sejam tão relevantes quanto aquelas que representam os fatos tipificados. Contudo, esta igualdade não poderia ser livremente distribuída pelo Fisco, porque isso entraria em choque com os princípios da segurança jurídica, da liberdade e da propriedade. O conflito principiológico, então, geraria uma norma (geral), que pode ser descrita do seguinte modo: a liberdade exercida “abusivamente” não merece proteção, entendendo-se o abuso como a disposição patrimonial do contribuinte sem causa real e que tenha sido realizada unicamente para diminuir o valor da tributação (GRECO, 2004).

Alberto Xavier percebeu esta posição e adotou postura diametralmente oposta: para o autor, o princípio da capacidade contributiva “esgota os seus efeitos nas relações entre legislador constitucional e o infraconstitucional, não tendo qualquer papel a desempenhar no plano da aplicação do Direito” (2001, p. 129).

Além disso, os princípios constitucionais não poderiam entrar em conflito com a legalidade, porque esta assumiria a dimensão normativa de regra, de modo que a sua aplicação se daria em outro plano normativo. A igualdade perante a lei se concretizaria por

intermédio das fórmulas legais, devendo-se apenas verificar a igualdade entre fatos geradores (XAVIER, 2001).

Vê-se, portanto, claramente o impasse: a função normativa de alterar a realidade socioeconômica é vista por Marco Aurélio Greco como tarefa do intérprete, enquanto para Xavier esta incumbência é um dever do legislador.

As questões que se colocam à nossa frente, deste modo, são: qual destes conteúdos morais para o preenchimento da legalidade é mais suportado por nossa Constituição? A solidariedade desempenha algum papel relevante na aplicação do direito tributário? A resposta a estas questões, como a noção de igualdade e a própria parte metodológica já adianta, depende do sistema normativo como um todo, o que se terá condições mínimas de se fazer apenas ao final deste capítulo.

IV.3 A LEGALIDADE SOB A PERSPECTIVA DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS

Os principais fundamentos principiológicos da legalidade tributária foram vistos acima. Ocorre que o ordenamento jurídico não se limita a descrever fundamentos e princípios. Ele concretiza seus mandamentos por meio de regras constitucionais e infraconstitucionais.

A presente abordagem parte do pressuposto de que não só estas regras devem ser compreendidas à luz de seus princípios informadores, mas estes também devem ser vistos sob a perspectiva das regras constitucionais e infraconstitucionais. Assim, nada mais lógico do que verificar que regras são essas e como elas se relacionam com o sistema tributário na Constituição.

É lugar-comum na doutrina a observação de que a Constituição Federal de 1988, ao mesmo tempo em que outorgou a competência tributária aos entes federativos, descreveu um sistema rígido, minucioso e preciso para delimitar essa competência (DERZI, 2010; MACHADO, 2010; ÁVILA, 2012; CARVALHO, 2007).

Essa observação é relevante para a discussão acerca dos limites ao controle do planejamento tributário, porque, à vista de todas essas regras, seria prudente que se questionasse se teria a Constituição deixado espaço para que seus intérpretes pudessem livremente ponderar os princípios constitucionais na busca pela justiça individual. É o que se passa a analisar.

IV.3.1. AS REGRAS DE ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA

O constituinte pré-determinou diversas *regras* que delimitam “como”, “quando”, “o quê” pode ser tributado (ÁVILA, 2001) e “por quem”.

Relativamente ao “o quê” e “por quem”, são extremamente atuais as observações feitas por Ataliba em seu *Sistema Constitucional Tributário*. Descreve o mestre que a técnica utilizada pela Constituição para instituir impostos a um ou a outro ente consistiu em reservar-lhes com exclusividade competência para tributar certas expressões de manifestações de capacidade econômica (1966).

Esta exclusividade foi garantida pelo estabelecimento de regras, que predeterminam completa e exaustivamente o campo de atuação destas entidades (1966). Assim se pode compreender que, diante de uma determinada manifestação da capacidade contributiva, estaremos diante ou de “renda” ou de “circulação de mercadorias”, não podendo o mesmo fato despertar ambos os conceitos simultaneamente (DERZI, 2010).

Relativamente ao “quando”, é de se relembrar o que já foi precisado acima, a CF/88 estabelece *regras* que limitam o poder de tributar. *A uma*, pela irretroatividade das leis, no sentido de que as normas de direito tributário não atinjam “fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, ‘a’). *A duas*, pelo respeito à anterioridade, a qual, ressalvadas as expresas exceções constitucionais, sujeita a cobrança de tributos somente no exercício seguinte (art. 150, III, ‘b’) ou após 90 dias (art. 150, III, ‘c’) da publicação da lei que as veicula.

O “como” é preceituado por meio de uma grande quantidade de regras que descrevem que os tributos devem ser instituídos ou majorados em lei (art. 150, I), que pode ainda ser complementar (art. 148 e 154), ressalvados alguns casos em que, por razões de política econômica ou financeira, o Presidente da República pode majorar as alíquotas (art. 153, §1º).

Nesse tocante, é manifesta a reiteração normativa: o legislador constitucional, afora exigir a lei para qualquer restrição à liberdade (art. 5, II), a qual é reforçada em se tratando de liberdade econômica (art. 170), e afora exigir lei para o próprio exercício de quaisquer das atividades da Administração (art. 37), delimitou a instituição e majoração de tributos ao conteúdo da lei tributária (art. 150, I).

Esta ênfase, por si só, tem por decorrência a exigência de que obrigação tributária tenha que estar prevista na própria lei (SCHOUERI, 2013), impondo o ordenamento que deva ser possível verificar todos os aspectos da norma tributária pela própria lei (PAULSEN, 2005). Também leva a que se afirme repousar a dimensão normativa da legalidade tributária

em uma reserva absoluta de lei, mais intensa que a da legalidade geral (PAULSEN, 2005; SCHOUEIRI, 2013).

IV.3.2. A EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR COMO REGRA ESTRUTURANTE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Mas não apenas estas regras definem a legalidade tributária. Ainda mais importante é que a Constituição, quando não define diretamente a limitação ao poder de tributar, atribui a função de dirimir as controvérsias a um determinado instrumento, que lhe complementa. É a chamada lei complementar (art. 59, II), formalmente caracterizada por um quórum qualificado (art. 69) e materialmente pelo âmbito normativo que a Constituição lhes delega expressamente (PAULSEN, 2013).

É extenso e pontual o rol do art. 146, que a CF/88 atribuiu à lei complementar:

Art. 146: Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Vê-se que a matéria correspondente à relação tributária está quase toda sob a competência da lei complementar. Por esta técnica, a tributação deve ser densificada a partir do seguinte processo: a lei complementar define normas gerais sobre os elementos essenciais dos tributos, sendo estas normas limitadas pelo espectro de possibilidades aberta pela CF/88. Estes elementos essenciais escolhidos pela lei complementar vinculam o legislador ordinário, ao qual apenas a alíquota é dado definir com maior discricionariedade (PAULSEN, 2013). Ou, como afirma Luciano Amaro:

“Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário. aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço

que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento a obrigação tributária.” (AMARO, 2006, pp. 168-169)

A este respeito, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no Recurso Especial 172.058-1/SC, que a lei ordinária desbordou do fato gerador posto na ordem jurídica pela lei complementar por meio da expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, ao designar como sujeito passivo de obrigação tributária o “acionista” de uma empresa, em imposto incidente o lucro líquido desta. Decidiu-se, então, pela inconstitucionalidade da tributação sobre o “acionista”, sob o argumento de que este não teria disponibilidade sobre a renda, violando o art. 146, III, ‘a’, da CF/88.

IV.3.2.1. A amplitude do “âmbito essencial” reservado ao Poder Legislativo por meio do Art. 146, III, ‘a’

Note-se a importância deste dispositivo para o debate que se propõe: por meio de uma regra constitucional, a Carta Magna aumentou consideravelmente o âmbito essencial reservado ao legislativo.

As regras estruturais constantes na Constituição não consagram ao Poder Legislativo uma função típica *uniforme* ao longo de todo o texto. Antes pelo contrário: os âmbitos materiais essenciais reservados ao legislador variam fortemente conforme os princípios e regras constitucionais, que podem enrijecer ou flexibilizar a tarefa do legislador, tendo reflexos óbvios no espectro de ponderações que o aplicador da lei poderá fazer.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já considerou, na ADI nº 1296 MC/PE, em sede liminar, a inconstitucionalidade de uma lei pela qual a Assembleia Legislativa de Pernambuco havia autorizado o Governador do Estado a conceder, mediante Decreto, benefícios fiscais a empresas que pretendessem tomar parte na implantação de refinarias de petróleo. A ação perdeu seu objeto, tendo em vista a revogação da referida lei, mas cabe ressaltar o seguinte trecho da medida liminar, ilustrativo deste posicionamento:

“A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a rule of law. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária.

(...)

Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir *ultra vires*, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.”

Aliás, CF/88 estendeu ainda mais o âmbito essencial dedicado ao Poder Legislativo se comparada às constituições anteriores. Com efeito, o primeiro diploma que pretendeu sistematizar o direito tributário, a EC nº 18/65, apenas afirmava que este – o sistema – era “regido pelo disposto (...) em leis complementares”, atribuindo-lhe um papel casuístico na regulamentação de questões pontuais.

Na CF/69, observou-se o fortalecimento da tendência de endurecer o papel da lei complementar, afirmando-se que disporia sobre conflitos de competência, regularia limitações ao poder tributário e estabeleceria normas gerais. Já então o CTN desfrutaria de um status diverso daquele com o qual surgiu no mundo jurídico, tendo eficácia, ao menos em parte, de lei complementar.

E a CF/88 ainda tornou mais esmiuçada a normatização cabível à lei complementar, não apenas afirmando que esta disporia sobre normas gerais, mas que seu âmbito de aplicação seria, *especialmente*, a definição dos “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Assim, percebe-se que o constituinte não apenas optou por densificar as disposições constitucionais por meio de um instrumento específico reservado ao Congresso Nacional, como também esta é uma tendência que ganhou força com a CF/88.

IV.3.3. PRINCÍPIO IMPLÍCITO DA RIGIDEZ CONSTITUCIONAL

Assim, por incrível que pareça, a lição de Geraldo Ataliba sobre *elasticidade e rigidez* é mais adequada hoje do que em 1966, época em que escreveu seu “*Sistema Constitucional Tributário*”. Para o autor, o sistema jurídico poderia ser mais elástico ou rígido.

A elasticidade seria a qualidade de um sistema ou de determinadas fórmulas que permitisse uma integração ou interpretação de um modo mais flexível. Decorreria quantitativamente da *sobriedade*, isto é, do fato de o sistema tratar apenas do que é mais essencial a si; e qualitativamente da *generalidade*, ou seja, da indeterminação de suas normas (ATALIBA, 1966).

Enquanto a maior parte dos sistemas tributários seria elástica, quase não havendo na Constituição matéria tributária (v.g. Estados Unidos, França e Itália), o brasileiro, já àquela época, seria rígido (ATALIBA, 1966).

Deste modo, o antigo catedrático da USP afirma que haveria um princípio implícito na Constituição Tributária: o princípio da rigidez. Este princípio seria a “síntese orgânica dos demais princípios”, a “expressão sintética e unitária do próprio sistema” (ATALIBA, 1966, p. 89), de modo que irradiaria importantes efeitos a todos os setores da matéria tributária, tendo influência na estruturação, exegese e aplicação de todos os institutos (ATALIBA, 1966, p. 37-38).

Assim é que nosso sistema constitucional instituiu “complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”. E, dentre todos os freios, isso já é possível notar a este ponto, o mais relevante é o da legalidade tributária (BALEEIRO, 2010, p. 2).

Ocorre que, além de extensas, as normas constitucionais não se traduzem em princípios tão somente, mas, essencialmente, em regras. Esta opção pela utilização de normas do tipo regra implica a proibição de livre ponderação em um duplo sentido: (i) do legislador quanto aos fatos econômicos que ele teria por bem tributar, mas que não foram previstos pela Constituição; e, ainda, (ii) do intérprete, que não poderia tornar elástica a competência tributária com base em argumentos principiológicos, tais quais a dignidade da pessoa humana e a solidariedade social (ÁVILA, 2012).

IV.3.4. CONCLUSÕES PARCIAIS ACERCA DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS QUE INFORMAM A LEGALIDADE

Assim, parece correto que a Constituição, em maior intensidade suas antecessoras, instituiu regras extensas e rígidas de competência aos entes federativos. Ao mesmo tempo em que lhes atribuiu competência, disse, por meio de regras “quando”, “como”, “o quê” e “por que” tributar. Ao proceder deste modo, optou por restringir diretamente o papel do legislador.

Além disso, quando não limitou diretamente a atividade legislativa, atribuiu à lei complementar o papel de fazê-lo. Deste modo, atribuiu ao Poder Legislativo o único instrumento capaz de definir os conflitos que possam vir a surgir em matéria tributária.

Daí se extrai a reserva absoluta de lei, a qual determina que a lei contenha predominantemente os elementos descritores da hipótese de incidência.

Então, exsurge da Constituição Federal, o princípio da rigidez, síntese orgânica do sistema constitucional, o qual limita a competência dos entes públicos, que devem seguir as

normas constitucionais na edição de leis. E, via de regra, como se fundam em regras constitucionais, tampouco o aplicador pode desprezar o seu significado, ao ponto de afastar essas determinações em nome de princípios constitucionais.

V. O CONTEÚDO NORMATIVO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A análise dos fundamentos da legalidade tributária permite que se avance com uma determinada segurança o seu conteúdo normativo. De início, adianto que concordo com a concepção de Humberto Ávila, quando este afirma existir uma tripla dimensão normativa da legalidade tributária. A decomposição estrutural do conceito demonstra claramente comandos normativos do tipo *regra*, do tipo *princípio* e do tipo *postulado* (2005-A).

V.1. LEGALIDADE-REGRA

A legalidade possui feição normativa de regra (ÁVILA, 2005-A; SCHOUERI, 2013), pois, na medida em que a CF/88 garante não ser possível a instituição ou majoração de impostos sem lei que o autorize (art. 150), define, de antemão, comportamentos obrigatórios, permitidos e proibidos para a instituição de tributos de um modo imediatamente descritivo. O mesmo ocorre quando se trata de normas que limitem o poder de tributar ou instituem normas gerais (art. 146, II e III). Para que se verifiquem quais são estes comandos, é pertinente a classificação dos tipos de regras utilizada por Paulo de Barros Carvalho.

Carvalho distingue as regras em dois grandes grupos: estruturais e comportamentais. Em verdade, ambas são regras de comportamento, mas, enquanto as regras comportamentais propriamente ditas estão dirigidas diretamente à regulação de condutas interpessoais, as regras de estrutura regulam comportamentos para que outras normas sejam editadas. O objeto destas últimas, então, é a preceituação de condições para a produção normativa, dispondo sobre órgãos, procedimentos para a criação e expulsão de normas do sistema (CARVALHO, 2007).

Tendo em vista a classificação de Carvalho, é possível afirmar que a legalidade converte-se em uma norma estrutural com um triplo aspecto deontico: permissivo, obrigatório e proibitivo. Enquanto regra permissiva, autoriza a União a emitir normas gerais sobre tributos e a legislar sobre limitações ao poder de tributar (art. 146, II e III). Já a legalidade posta pelo art. 150, I, autoriza que os entes federativos instituem tributos por deliberação parlamentar. Afirma-se que há uma permissão, porque não há qualquer imposição jurídica para que estes entes federativos instituem tais normas (ÁVILA, 2005-A). Exemplo claro desta faculdade é o imposto sobre grandes fortunas, autorizado pela Constituição e que, vinte e seis anos após a sua previsão constitucional, ainda não foi regulamentado.

Porém, caso a União pretenda emitir normas gerais ou algum um ente federativo queira criar tributos, a legalidade então assume a feição de uma regra de cunho obrigatório: esta entidade estará obrigada a seguir o processo legislativo, pois “[s]ó à lei é permitido dispor

sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo” (PAULSEN, 2013, p. 86).

Ainda, a legalidade impõe uma proibição de delegação ao Poder Público, segundo a qual se atribui ao legislador exclusivamente a tarefa de criar normas gerais e inserir hipóteses de incidência no ordenamento jurídico, vedando-lhe que atribua tal incumbência aos Poderes Judiciário e Executivo (VELLOSO, 2011, MENDES, 2014). A este respeito, o Supremo já decidiu ser inconstitucional uma disposição legal que faculta ao Executivo reduzir alíquotas do ICMS para fins de fomentar um determinado empreendimento (ADI 3674). Do mesmo modo, a delegação ao Executivo de normas primárias para a concessão de anistia e remissão já foi expurgada da ordem jurídica em função do princípio da legalidade, reforçado ainda pela regra do art. 150, §6º, da CF/88 (ADI 3462).

V.2. LEGALIDADE-PRINCÍPIO

A legalidade também apresenta uma feição de norma-princípio (ÁVILA, 2005-A; SCHOUERI, 2013). Trata-se do que comumente é chamado de legalidade em sentido material ou “princípio da tipicidade”. Ordena ao legislador a promoção de um estado ideal de coisas no qual a obrigação tributária decorra, em sua inteireza, da lei, o que pressupõe a utilização de uma linguagem tão precisa, clara e confiável quanto possível. Esta lição parece estar presente na doutrina tributária nacional, a qual exemplifico com Schoueri:

“Eis aí o conteúdo do Princípio da Legalidade: não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: também o consequente normativo, isto é o an e o quantum debeat, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei. Vale dizer, tanto o antecedente (hipótese) como o consequente jurídico tributário são matérias de lei. Noutras palavras, como se verá com mais vagar no Capítulo X, exige-se que toda a regra matriz de incidência tributária decorra da lei.” (SCHOUERI, 2013, p. 292)

Em sede de doutrina, a discussão da legalidade em sentido material pode ser extremada em duas visões antagônicas, que debatem o significado da exigência de que “toda a regra matriz de incidência tributária decorra da lei”. A primeira destas visões, apresentadas por Marco Aurélio Greco, afirma que o fato gerador visa à captação de capacidade contributiva manifestada pelo “pressuposto de fato” da hipótese de incidência. Trata-se de uma legalidade material fluída, percebida como uma função capaz de captar realidades distintas a partir de um critério que pode ser descrito com a pergunta: *quais foram os fatos que o legislador pretendeu captar com a descrição desta hipótese de incidência?*

A visão de Greco, como se verá nas próximas páginas, parece corresponder a uma tomada de posição quanto às possibilidades de configuração legislativa das hipóteses de incidência, no sentido de que estas possam estar descritas por *tipos* legais.

A segunda visão, apresentada por Xavier, entende que, da legalidade-princípio se extrai a exigência de que todos os critérios normativos estejam previstos expressamente na lei, não podendo o intérprete reconstruí-la com quaisquer inserções subjetivas. Trata-se, como se pode verificar, de uma visão da legalidade em que a mesma é considerada como uma garantia do contribuinte, realizável quando a correspondência entre o fato e a norma puder ser estritamente verificável a partir do texto desta. Portanto, é possível concluir que, para Xavier, a tributação apenas obedeceria teria de ser descrita por meio de conceitos classificatórios perfeitos.

Contudo, a discussão mais aprofundada da doutrina nacional foi levada a cabo por Ricardo Lobo Torres e Misabel Derzi e envolve uma acurada exposição da utilização de “conceitos classificatórios” ou “tipos” no direito tributário, cujo posicionamento definiria alguns elementos da própria norma, bem como o método que esta careceria para ser interpretada (ÁVILA, 2012).

Para fins de dar conta do denso debate, explicarei, primeiramente, a distinção entre “conceitos” e “tipos”, tal qual realizada por Karl Larenz. Após esta parte conceitual, exporei duas teses distantes e profundas sobre o tema, o que faço a partir das obras de Ricardo Lobo Torres e Misabel Derzi. Além disso, ainda apresentarei a proposta de Humberto Ávila, que é uma terceira via à discussão.

IV.2.1. A TIPICIDADE E TIPO NA VISÃO DE KARL LARENZ

Karl Larenz, a partir da 3ª edição de seu livro “Metodologia da Ciência do Direito”, formulou de um modo aprofundado o significado do “tipo” na técnica legislativa, conceito que, por óbvio, deve ser entendido antes que se possa efetivamente falar de “tipicidade”.

De acordo com o jurista alemão, há diferentes possibilidades de que o legislador pode se servir na conformação da ordem jurídica ao mundo dos fatos. O sistema de conceitos gerais abstratos, dominante no início do século XX, é apenas uma dentre estas.

Uma alternativa técnica para que o ordenamento possa captar a realidade subjacente é a utilização dos chamados fatos-tipo. Fatos-tipo ou tipos jurídicos são “conceitos de gênero, que são ordenados de modo a que, acrescentando ou subtraindo notas específicas particulares, se possam alcançar diversos graus de abstracção” (LARENZ, 1997, p. 622). Os tipos jurídicos

se caracterizam por propiciarem “‘sistemas móveis’ de elementos ordenados entre si, sob um determinado critério diretivo”. Além disso, podem ser ordenados em distintas “séries”, as quais dão origem a “sistemas móveis parciais” (LARENZ, 1997, p. 623).

A noção de “tipo” é detalhada em Larenz como uma contraposição à noção do “conceito abstrato”. Os conceitos abstratos consistiriam em uma forma de normatividade desligada ou abstraída dos objetos a que se referem. Isso porque seriam formados a partir de algumas notas distintivas, extraídas dos objetos a que visam descrever.

Esta abstração dos elementos extraídos tornaria possível a mera subsunção entre a norma e o mundo dos fatos, de modo que a configuração fática somente corresponderia ao conceito caso contivesse todos os seus elementos descritivos. Trata-se, em verdade, de uma técnica que visa à simplificação do ordenamento, a partir da definição clara e precisa de elementos necessários e suficientes para a aplicação da norma. Uma ordenação do direito a partir de conceitos, como bem observa Larenz, seria útil como meio de preservar a segurança:

“Deste modo, torna-se claro o fim e a grande utilidade de uma tal formação de conceitos. A lei tem como missão classificar, de modo claro, uma enorme quantidade de fenômenos da vida, muito diferentes entre si e altamente complexos, caracterizá-los mediante notas distintivas facilmente identificáveis e ordená-los de modo a que, sempre que sejam «idênticos», se lhes possam ligar idênticas consequências jurídicas.” (LARENZ, 1997, p. 626)

Tal sistema de conceitos, se construído perfeitamente, pretenderia tornar viável a possibilidade de subsunção de todos os casos às normas do sistema.

O ideal é, contudo, inatingível. Isso porque é impossível “repartir a multiplicidade dos processos da vida significativos sob pontos de vista de valoração jurídica num sistema tão minuciosamente pensado de compartimentos estanques e imutáveis” (LARENZ, 1997, p. 645). Além disso, a vida em sociedade não é rígida como os conceitos. A multiplicidade de suas formas abrange, em uma perspectiva estática, uma ampla variação de características com diferentes tonalidades, e, em uma perspectiva dinâmica, uma constante renovação fenomênica.

Desta forma, este modo de pensar se torna insuficiente para adequadamente normatizar as relações sociais, pois, por meio dele, “não há um ‘mais ou menos’, mas um ‘ou isto ou aquilo’” (LARENZ, 1997, p. 646). Em outras palavras, a segurança implica a simplificação, que pode ou não ser desejável, variando esta desejabilidade de acordo com a utilidade prática do uso de um conceito.

Para Larenz, o tipo é uma alternativa à insuficiência deste método normativo que gera entre as normas e o mundo fático uma maior conexão. Distingue o autor diferentes significados para o termo “tipo”, dentre os quais destaca os seguintes:

- I. “*Tipo médio ou de frequência*” como aquilo que é de esperar segundo o curso normal das coisas. Utiliza como exemplos as condições climáticas *típicas* de uma determinada região em uma determinada estação ou a reação *típica* de uma determinada pessoa a um determinado evento;
- II. O “*tipo só imaginado*” como uma apreensão da realidade a partir não de um conceito, mas, em um primeiro momento, intuitivamente de uma “imagem” (LARENZ, 1997, p. 658). Porém, ao tipo não basta a intuição, mas a designação de propriedades gerais, relações e proporções que o tornem distintos de um conceito e de outros tipos. Note-se, porém, que, ainda que, como nos conceitos abstratos, haja abstração, o essencial é a visão do todo.
- III. O tipo ideal normativo, cuja pretensão, longe de ser uma cópia da realidade, é um “arquetipo” ou “um modelo perfeito, a que se deve aspirar, se bem que se não possa realizar em toda a sua pureza” (LARENZ, 1997, p. 660)

A imagem global do tipo permite “a variabilidade de seus elementos, que podem transformar-se uns aos outros”, alguns, inclusive, desaparecendo totalmente (LARENZ, 1997, p. 669). Assim, por exemplo, pouca semelhança guarda uma sociedade simples de quatro sócios, em que a administração compete separadamente a cada um deles (art. 1.013) e não há limitação de responsabilidade (art. 1.023) com uma sociedade anônima listada em bolsa, em que os acionistas diariamente transferem suas ações a outros, a maioria das vezes por intermédio de corretoras ou agentes do mercado de valores mobiliários. Comum a ambas não há muito mais do que o fato de se tratar de um contrato firmado entre pessoas para que estas, mesmo anonimamente, financiem uma atividade econômica (art. 2º), que terá de ser assegurada perante terceiros (art. 7º).

Vê-se, portanto, a grande virtude do tipo, no sentido de permitir a variabilidade de formas legais e, ao mesmo tempo, “conservar a plenitude dos traços particulares neles contidos” (LARENZ, 1997, p. 672).

Vistos ambos os conceitos, necessários à correta compreensão dos próximos tópicos, passemos a eles, para tratar da chamada “tipicidade cerrada” em matéria tributária.

IV.2.2. O POSICIONAMENTO DE RICARDO LOBO TORRES

Ricardo Lobo Torres situa a discussão acerca da legalidade e da tipicidade a partir do que considera um “novo relacionamento entre Estado e Sociedade e a reaproximação entre o direito e a ética” (2000, p. 179). Este novo relacionamento acarretaria a necessidade de se ponderar a legalidade com outros princípios tributários, como a capacidade contributiva, o custo/benefício e a solidariedade do grupo.

Também considera que a visão positivista do direito levaria a algumas crenças ingênuas, como a possibilidade de fechamento constante dos tipos tributários, “como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos” (2000, p. 180).

Torres afirma que, na doutrina brasileira, ilustrada pela obra de Xavier, operou-se uma confusão entre a tipicidade e o princípio da determinação do fato gerador, que significaria a pretensão de que todos os elementos da hipótese de incidência estivessem situados claramente na lei. Assim, a determinação abstrata do fato gerador poderia se aproximar da tipicidade, na medida em que represente a realidade por um tipo.

Contudo, o princípio da determinação se distanciaria da tipicidade, pois envolveria a pretensão de fechamento, enquanto o tipo é necessariamente aberto. Deste modo, o direito tributário tenderia à utilização de conceitos determinados tanto quanto possível, tendendo ainda a proibir o uso de conceitos indeterminados, a vedação de analogia e de enumerações exemplificativas.

Acontece que a utilização dos conceitos indeterminados, isto é, aqueles que possuem um alto grau de incerteza quanto ao conteúdo e a extensão de seus elementos, é inevitável, uma vez que a diferença entre a determinação e a indeterminação é meramente de grau (2006).

Além disso, esta utilização de conceitos classificatórios depende diretamente da estrutura do tributo. Os impostos mais antigos, apoiados nos institutos de direito privado (*i.e.*, imobiliários), facultariam um fechamento relativo. Porém, aqueles mais modernos, como a renda e os impostos sobre circulação, exibiriam amplas zonas de penumbra em seus conceitos cardeais (2000).

Haveria tributos que têm uma maior relação com a realidade cambiante de uma sociedade de riscos, especialmente aqueles ligados à seguridade social e a riscos ambientais, os quais deveriam ser especialmente examinados sob uma ótica que repele a legalidade no sentido estrito (2000).

Assim, a correspondência entre fato gerador concreto abstrato se pode fazer não somente pela subsunção, método de aplicação do direito típico dos conceitos classificatórios, mas também pela *discricionarietà*, quando o aplicador estiver diante de conceitos indeterminados e cláusulas discricionárias (v.g. Lei nº 5.172/66, art. 108, IV), e ainda pela *tipificação*, quando se tiver de ordenar os fatos ocorridos na realidade diante dos tipos legais.

Para o autor, esta tipificação pode ser realizada tanto por regulamentos como na via casuística. Quanto ao primeiro, cita alguns exemplos, destacando-se a contribuição ao seguro de acidentes do trabalho, por meio da qual a lei delegou ao Poder Executivo a tipificação dos casos em que há risco leve, médio ou grave, delegação chancelada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 343.466/SC).

Já na via casuística, afirma que esta tipificação ocorre tanto na interpretação da norma quanto na verificação do fato gerador concreto. Ricardo Lobo não nega que esta abertura e indefinição próprias do tipo são extremamente problemáticas diante do direito tributário, mas afirma ser uma necessidade oriunda da ponderação entre os princípios da igualdade e do Estado de Direito (2006).

Em suma, de um certo modo é possível que se afirme que, para Lobo, uma interpretação mais segura poderia entrar em conflito com uma interpretação mais justa, como uma decorrência do conflito entre o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva, de modo que ora se promovesse a segurança, ora se promovesse a justiça individual.

IV.2.3. O POSICIONAMENTO DE MISABEL DERZI

Misabel Derzi diagnostica igualmente a incorreção do chamado “*princípio da tipicidade*”, preferindo-o chamar de especificação conceitual. Afirma que este princípio tem a ver com o aspecto material da legalidade tributária, como “conteúdo imposto ao legislador e indelegável” (2010, p. 170).

De acordo com a professora, o mandamento do art. 150, I, da Constituição Federal apenas se satisfaz com a descrição (i) da hipótese de incidência em todos os seus aspectos (material-pessoal, espacial, temporal), (ii) do conseqüente normativo que preceitua a relação tributária (contribuinte/responsável, alíquota, base de cálculo, reduções, adições, prazo etc.), (iii) dos benefícios tributários, (iv) das sanções, (v) do núcleo substancial das obrigações acessórias, (vi) a suspensão, exclusão e extinção do crédito e (vii) da correção monetária (2010).

Ao introduzir o questionamento acerca de conceitos ou tipos, lembra o alerta de Bobbio, para quem a descrição do conteúdo acima prescrito, antes de um caráter lógico, decorre de um imperativo ideológico. Ou seja, “[é] a lógica jurídica a serviço dos ideais de segurança e igualdade e não o inverso” (p. 171).

Nesse tocante, enquanto os conceitos promoveriam ideais ligados à segurança jurídica, os tipos teriam uma relação mais aguda com a justiça individual. E, na medida em que a relação entre estes é tal que a promoção de um implica a realização do outro no sentido inversamente proporcional, o fortalecimento de um destes ideais implica necessariamente a flexibilização do outro.

Desta forma, quando o legislador quer reforçar a segurança jurídica, colhe da realidade o tipo e o fecha em um conceito classificatório. Por outro lado, quando quer dar maiores poderes ao aplicador da lei adaptar a norma às peculiaridades do caso concreto ou deixar nas mãos da jurisprudência a mutabilidade dos institutos, abre o espectro de possibilidades para a utilização de tipos e de conceitos indeterminados.

Nesse sentido, sustenta que as soluções legislativas no âmbito tributário brasileiro são predominantemente compostas de conceitos. *A uma*, pelo princípio da rigidez constitucional, acima descrito, que acarretaria como consequência uma preferência pela utilização de conceitos. É dizer, a rígida discriminação de competências, a exigência de lei complementar, conceitos como bitributação, invasão de competência e *bis in idem* não se adaptariam à extensa utilização do tipo (2010).

A duas, porque esta seria uma exigência da praticabilidade da tributação, princípio que aponta para um ideal de simplicidade e viabilidade para a execução das leis. *A três*, porque a relação entre Estado e indivíduo reclamaria a intervenção da lei para limitar e controlar os impulsos da Administração que possam afetar a vida, a liberdade, a propriedade e a segurança.

Então, arremata com o seguinte trecho, defendendo claramente a prevalência da segurança jurídica sobre a justiça casuística no direito tributário:

“A tensão básica entre liberdade e poder explica como no Direito Público é reclamada a intervenção da lei para limitar e controlar, de forma ampla, os atos estatais que afetam bens e interesses individuais fundamentais como a vida, a liberdade, o patrimônio e a segurança. Exige-se, então, não só que a lei tipifique os fatos jurídicos e seus efeitos, mas que ela limite, tanto quanto possível, a imprecisão conceitual, transformando-os em conceitos fechados. Ora, o que prevalece no Direito Tributário não é a tipologia, mas a classificação; não é o tipo, mas o conceito. A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade, a praticabilidade e a rigidez da discriminação

constitucional de competência determinam a tendência conceitual classificatória prevalente no Direito Tributário.

(...)

Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduáveis, e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento, ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigentes no sistema tributário.” (DERZI, 2010, pp. 192-193)

Assim, a professora Misabel Derzi situa o conflito entre a segurança e a justiça individual dentro dos argumentos interpretativos. O intérprete, ao promover os valores necessários ao campo do direito em questão, decidirá se a legislação, diante de uma determinada hipótese, conceitualizou um grupo de fatos a partir de critérios rígidos ou os tipificou, de modo que a sua aplicabilidade se dê com maior ou menor flexibilidade.

V.2.5 CONCLUSÕES PARCIAIS ACERCA DA LEGALIDADE EM SENTIDO MATERIAL

As análises acima chamam a atenção para aspectos interessantes e complementares da legalidade-princípio. Primeiramente, é possível notar a concordância entre os autores com relação à insuficiência da linguagem e à impossibilidade de a norma decorrer *toda* da lei tributária.

Dá já se pode tecer uma forte crítica a Alberto Xavier, para quem o intérprete não poderia adicionar qualquer critério subjetivo com relação à norma prevista em lei, devendo a sua aplicação decorrer da mera relação de correspondência entre o texto e o fato. A vedação absoluta de que o intérprete insira critérios subjetivos na norma não tem cabimento, pois a própria norma inexistente antes da inserção destes critérios.

O foco da discussão, então, não pode ser a existência ou não de uma abertura à criação interpretativa por parte do intérprete, mas como deve ser vista esta abertura.

Diante do problema, Lobo afirma que a multiplicidade de tributos ensejaria uma multiplicidade de métodos interpretativos. Impostos com estrutura mais obscura e contribuições ligadas ao risco social ensejariam uma abertura para a interpretação menos segura e mais fluída. Assim, chama a atenção para o fato de que não é possível uma exigência uniforme quanto à técnica legislativa para os textos legais tributários, uma vez que pretendem abarcar fatos cuja natureza determina uma maior ou menor determinabilidade quanto à hipótese de incidência. Portanto, a utilização de conceitos e tipos deve variar conforme os princípios subjacentes ao tributo e as possibilidades fáticas.

Enquanto isso, Derzi situa a discussão do conflito interpretativo como subjacente ao conflito principiológico. A compatibilização ocorreria entre segurança jurídica e capacidade contributiva, de modo que a prevalência de algum desses princípios definisse a possibilidade de amplitude interpretativa da lei. Destaca, ainda, uma prevalência *prima facie* do princípio da segurança jurídica na interpretação das normas tributárias, fechando sua interpretação.

De acordo com a visão adotada neste trabalho, dada a existência de um princípio da rigidez tributária, parece mais coerente com o sistema desenhado pelo constituinte a visão de Misabel Derzi, no sentido de que a resposta do sistema à abertura da linguagem deve privilegiar os valores da segurança jurídica.

Deste modo, também se pode fazer uma crítica à visão de Marco Aurélio Greco, no sentido de que a insuficiência da linguagem não constitui uma permissão ao intérprete para que este se desvincule plenamente dela. Antes pelo contrário: diante desta constatação, deve o intérprete assumir uma postura que reassegure os ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do contribuinte, valorizando as decisões que este tomou tendo em vista a legislação ordinária e complementar.

Ora, o próprio legislador complementar, na utilização do espaço que a Constituição lhe reservou, esmiuçou a necessidade de que a lei (não a legislação) deva instituir tributos, contendo ela própria a descrição do fato gerador (art. 97, I e III), cujos preceitos serão necessários e suficientes ao surgimento da obrigação tributária (art. 114).

Porém, não se pode daí concluir que há uma vedação à utilização de tipos para que sejam definidas as hipóteses de incidência. Isso pode ser claramente percebido quando o legislador pretende alcançar contratos típicos, como os de “sociedade”, “compra e venda” e “seguro”. Além disso, a utilização destas figuras *enquanto* tipos, se a lei não dispuser em contrário, parece clara da leitura do Código Tributário Nacional, uma vez que este determina que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários” (art. 109).

V.3. LEGALIDADE-POSTULADO

Enquanto postulado, o princípio da legalidade exige que o texto da lei seja o ponto de partida e o limite do aplicador, de modo a que a sua interpretação deverá se dar de um modo

fiel e razoável. Desta imposição, também exsurge a proibição de aplicar a norma tributária analogicamente.

V.3.1. A APLICAÇÃO FIEL E RAZOÁVEL DA LEI

Na análise da legalidade-princípio, concluiu-se que a norma quase nunca é completa, mas completável pelo intérprete. Esta compreensão põe em evidência a falsa noção de que o intérprete possa desvelar o conteúdo normativo da legislação, como se este preexistisse à tarefa interpretativa. Parece mais plausível a hipótese de Eros Grau, para quem a tarefa do intérprete é criativa, dependendo o resultado da interpretação de uma decisão sua:

“Em síntese: a interpretação do direito tem caráter constitutivo – não, pois, meramente declaratório – e consiste na produção, pelo intérprete, a partir de textos normativos e dos fatos atinentes a um determinado caso, de normas jurídicas a serem ponderadas para a solução desse caso, mediante a definição de uma norma de decisão.” (GRAU, 2010, p. 161)

Vista a situação sob este ângulo, poderia parecer uma fórmula frágil a afirmação de que a legalidade impõe que o intérprete deva partir do texto da lei e encontrar nele o seu limite. De fato, não escapam os preceitos jurídicos de zonas incertas e, por vezes, carentes de concretização.

No entanto, o referido postulado tem grande serventia, senão para resolver todos os problemas, ao menos para controlar a argumentação que se desenvolve ao redor da linguagem, direcionando-a a uma maior racionalidade. Ora, afinal de contas, quando um intérprete descumpra seu dever de estar vinculado à lei?

Veja-se que estas considerações são tão cabíveis se levarmos em conta a legalidade contida no art. 150, I, quanto a reserva de lei complementar do art. 146, II e III. E a resposta parece poder ser desmembrada em dois limites. *Primeiro*, estar vinculado à lei significa respeitar os núcleos de significado do texto legal, sendo-lhe fiel. Se é verdade que a linguagem produz problemas relativos aos seus limites significativos, comumente problematizados na verificação da correspondência entre o texto e o fato, também é verdade que o seu uso permite a verificação de zonas claras, as quais devem ser respeitadas:

“Todavia, a constatação de que os sentidos são construídos pelo intérprete no processo de interpretação não deve levar conclusão de que não há significado algum antes do término desse processo de interpretação. Afirmar que o depende do uso não é o que sustentar que ele só surja com o uso específico e individual. Isso porque há traços de significado mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem.” (ÁVILA, 2005, p. 24)

Em segundo lugar, a concretização dos textos normativos pode ser controlada com a aplicação do postulado da razoabilidade. A questão que se lhe coloca agora é: o que é interpretar o texto de um modo razoável e quanto isso pode efetivamente servir para o controle da aplicação da lei?

Interpretar um texto de um modo razoável, conforme a visão adotada neste trabalho, impõe o dever de respeito à norma legal, concretizando-a a partir de medidas congruentes com o critério instituído em lei. Por vezes, a lei preceitua um critério que careça de um método para a sua aferição. A norma, nessas ocasiões, pode ser concretizada apenas se o intérprete utilizar um complemento ao seu sentido, que lhe garanta a possibilidade de correspondência entre o texto e o fato. A relação de congruência entre o critério legal e medida para a sua aferição apenas será razoável se entre ambos houver uma relação lógica e proporcional. A este respeito, parece ser a lição da professora Weida Zancaner:

“Em suma: um ato não é razoável quando não existiram os fatos em que se embasou; quando os fatos, embora existentes, não guardam relação lógica com a medida tomada; quando mesmo existente alguma relação lógica, não há adequada proporção entre uns e outros; quando se assentou em argumentos ou em premissas, explícitas ou implícitas que não autorizam do ponto de vista lógico, a conclusão deles extraída.” (ZANCANER, 2001, p. 4)

Veja-se que não se afirma que a jurisdição não terá uma certa liberdade para adotar uma determinada medida em detrimento de outra para que um critério estabelecido em lei seja aplicado a fatos concretos. Também não se está a negar que, em determinados casos, a interpretação teleológica deverá pautar a própria compreensão do texto. Apenas se afirma que a adoção de uma medida sem pertinência lógica com o critério enunciado no programa da norma, o qual tem como referência o texto normativo, é vedada por ser irrazoável e, nesse sentido, despida da influência da própria lei. Não parece ser outra a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, ao comentar a irrazoabilidade no exercício da discricionariedade dos atos administrativos:

“Não se imagine que a correção judicial baseada na violação do princípio da razoabilidade invade o “mérito” do ato administrativo, isto é, o campo de “liberdade” conferido pela lei à Administração para decidir-se segundo uma estimativa da situação e critérios de conveniência e oportunidade. Tal não ocorre porque a sobredita “liberdade” é liberdade dentro da lei, vale dizer, segundo as possibilidades nela comportadas. Uma providência desarrazoada, consoante dito, não pode ser havida como comportada pela lei. Logo, é ilegal: é desbordante dos limites nela admitidos.” (MELLO, 2010, p. 109)

Deste modo, a margem deixada ao aplicador, sobretudo no Direito Tributário, para enunciar normas gerais do direito tributário, deverá sempre ser preenchida tendo em vista os sentidos normativos possíveis das leis previstas no art. 146, III, da CF/88, servindo-se de métodos para a aferição dos critérios legais, quando necessários à concretização da lei, que mantenham pertinência lógica com a norma.

V.3.2. A PROIBIÇÃO DE ANALOGIA

Outro consectário geralmente extraído da legalidade tributária é a proibição de analogia. A melhor doutrina brasileira costuma depurar este comando normativo a partir das ponderações feitas por Larenz (v.g. VELLOSO, 2011; TORRES, 2010; AMARO, 2006; NOGUEIRA, 1995; SCHOUERI, 2013), cujas ideias direcionarão a presente abordagem.

É dizer, primeiro tratarei da distinção entre a interpretação extensiva e a analogia. Após, será exposta a noção de analogia, bem como a estrutura do argumento analógico. Por fim, a proibição de analogia será abordada.

V.3.2.1. Interpretação Extensiva e Analogia

Larenz parte da ideia de que a aplicação do direito, apesar de ser sempre criativa, divide-se em interpretação em sentido estrito e desenvolvimento do direito. Nesse sentido, a interpretação estrita teria como ponto de partida e limite a interpretação do sentido literal possível da lei, de forma que a norma seria limitada pelos sentidos usual ou excepcionalmente atribuídos a um termo.

Já o desenvolvimento do direito poderia se dar, em suma, de dois modos distintos. Primeiro, por meio do preenchimento de lacunas a partir do aspecto teleológico da lei, ainda que de um modo desligado de seu aspecto linguístico. Este modo de desenvolvimento do direito seria ainda imanente à própria lei, no sentido de lhe ser fiel à finalidade. Haveria, ainda, um modo de desenvolvimento do direito superador da própria lei, o qual teria em vista o quadro normativo do direito e seus princípios diretivos como um todo, constituindo medida extremamente excepcional (LARENZ, 1997, p. 520).

Ainda que afirme não ser possível, no estado atual dos conhecimentos jurídicos, uma distinção que afaste as zonas de penumbra, Larenz afirma que a diferença entre a interpretação extensiva e a analogia está no sentido possível da lei: enquanto a interpretação extensiva vai até os limites da linguagem posta no texto legal – ou, como Velloso afirma,

trabalha “na zona marginal de significado do signo linguístico” -, a analogia ultrapassa estes limites.

Esta distinção parece levar Tércio Sampaio Ferraz Junior a observar a maior “violência simbólica” no juízo analógico, pois permite que o intérprete selecione e valorize, diante de determinados fatos, características tidas por ele como relevantes, razão pela qual a interpretação extensiva, mais presa aos limites legais, parece ser mais aceitável (FERRAZ JUNIOR, 2003, p. 304).

V.3.2.2. Estrutura do argumento analógico

Sabido que o critério distintivo entre a interpretação extensiva é o sentido possível da formulação linguística da lei, é necessário verificar quando é aplicável o argumento analógico.

Larenz afirma ser a analogia a transposição de uma norma cujo sentido resta aplicável ao fato “A”, mas que, em virtude da finalidade da norma e do princípio da igualdade, resta aplicável ao fato “B”, tendo em vista critérios de semelhança entre uma norma e uma situação não regulada pela norma. Veja-se o seguinte trecho, ilustrativo deste conceito de analogia:

“Entendemos por analogia a transposição de uma regra, dada na lei para a hipótese legal (A), ou para várias hipóteses semelhantes, numa outra hipótese B, não regulada na lei, «semelhante» àquela. A transposição funda-se em que, devido à sua semelhança, ambas as hipóteses legais hão de ser identicamente valoradas nos aspectos decisivos para a valoração legal; quer dizer, funda-se na exigência da justiça de tratar igualmente aquilo que é igual.” (LARENZ, 1997, p. 541).

Esta concepção é extremamente difundida no meio jurídico nacional, tendo sido adotada, por exemplo, por Andrei Velloso (2011) e Tércio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 201). Assim, primeiro, importa verificar o que é a lacuna normativa. De acordo com Larenz, a “lacuna” é uma incompletude do sistema normativo como um todo, de modo que, para uma determinada situação, as regras aplicáveis “se mantêm em silêncio” (LARENZ, 1997, p. 525).

Contudo, à lacuna não basta qualquer silêncio. É preciso que este não seja “eloquente”. Ou seja, mais do que a ausência de regras expressas, o caráter incompleto do sistema deve resultar da constatação de que a lei aspira a uma regulação completa para um determinado setor (LARENZ, 1997, p. 525). Ou, como afirma Velloso de um modo mais didático, “haverá uma lacuna na lei se faltar uma regra específica que, de acordo com o seu contexto e o seu espírito, deveria existir” (VELLOSO, 2011; no mesmo sentido, TORRES,

2010). Do contrário, estar-se-á diante do que Larenz chama de “espaço livre de Direito”, que é aquele que ‘a ordem jurídica deixa por regular’ (LARENZ, 1997, p. 526).

Vê-se, então, que importa verificar o *telos* da lei, na chamada *analogia legis*, ou do sistema, na chamada *analogia iuris*. MacCormick também deixa claro que considera um tipo de argumento eminentemente ligado à coerência normativa:

“A argumentação analógica para preencher ‘lacunas’ ou para ‘desenvolver o Direito’ pertence clara e confortavelmente à moldura da coerência enquanto um valor jurídico de escala mais abrangente, e é simplesmente uma vívida ilustração da argumentação por coerência” (MACCORMICK, 2006, p. 270)

E, por fim, o raciocínio analógico parte do pressuposto de que é impossível abarcar dentro de uma fórmula legal todos os fatos relevantes da vida (SCHOUERI, 2013), de modo que àqueles que restaram de fora deva ser atribuída a mesma consequência jurídica daqueles que ingressaram no texto pelo simples princípio de que casos iguais devem ser tratados de um modo igual (FERRAZ JUNIOR, 2003).

No direito tributário, bem apreendeu Velloso a estrutura da produção normativa pela analogia:

“A premissa maior é a regra pré-analógica que se constrói mediante a interpretação *stricto sensu*. A premissa menor também é construída pelo intérprete; porém, está embasada primordialmente na valoração acerca dos elementos que são relevantes para a estatuição da consequência jurídica. Já a conclusão é a norma analógica. No Direito Tributário impositivo, a norma analógica seria uma nova regra-matriz de incidência criada pelo aplicador do Direito, a partir da regra-matriz legalmente prevista.” (VELLOSO, 2011)

Assim, bem se vê a estrutura do pensamento analógico supõe a qualificação de um determinado conjunto de fatos como fora do escopo de uma norma, mas cujos elementos sejam de tal modo relevantes ao ponto de a finalidade da norma justificar a sua aplicação também para a hipótese lacunosa.

V.3.2.3. Proibição do argumento analógico no Direito Tributário para a criação de hipóteses de incidência não previstas na lei

A doutrina costuma afirmar que a proibição de criação de hipóteses de incidência pelo raciocínio analógico é um corolário tanto da legalidade tributária quanto das normas infraconstitucionais positivadas no direito brasileiro.

Em primeiro lugar, a legalidade tributária obsta à tributação de hipóteses não descritas na norma pelo fato de o tributo ter sua origem no consentimento dos contribuintes. Disso resultaria que a sua criação tão somente poderia ocorrer de um modo imediato relativamente ao texto da lei (VELLOSO, 2011; ÁVILA, 2011). É esta também a opinião de Ferraz Junior, que afirma ser a tipicidade cerrada um impeditivo à analogia (2003). De um modo mais acentuado, parte da doutrina afirma que sequer a interpretação extensiva (AMARO, 2006; NOGUEIRA, 1995).

Segundo, pois as normas de direito positivo restringiriam esta possibilidade indireta e diretamente. Indiretamente, porque a própria noção de fato gerador impõe que o fato descrito na norma seja “necessário e suficiente” para a geração de efeitos, o que, por si só, já impediria a analogia (VELLOSO, 2011). E diretamente, em virtude da reserva de lei complementar. Assim, tendo a CF/88 reservado à lei complementar a edição de normas gerais e de limitações ao poder de tributar, a analogia estaria proibida em virtude de disposição expressa nesse sentido (L. 5.172, art. 108, §1º) (NOGUEIRA, 1995; VELLOSO, 2011).

Com efeito, parece correta a posição de Velloso, para quem a disposição insere na ordem jurídica o emprego do argumento “a contrário”, o qual serve ao preenchimento da lacuna legislativa por meio da inserção de uma norma negativa, consistente na vedação da atribuição de efeitos jurídicos a hipóteses semelhantes àquelas previstas no texto da lei (VELLOSO, 2011).

Este corolário é extremamente relevante em face da tese de Marco Aurélio Greco. Em que pese Greco afirme não haver a possibilidade de analogia no direito tributário em tese, sua teoria se apoia fortemente na tributação de fatos não previstos pela regra jurídica, tendo em vista a manifestação de capacidade contributiva contida nos fatos, como se demonstrará adiante.

VI. ANÁLISE CRÍTICA DAS TEORIAS DE ALBERTO XAVIER E MARCO AURÉLIO GRECO SOB A PERSPECTIVA DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A análise das teorias de Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier será abaixo exposta com base nos desdobramentos já explicitados do princípio da legalidade. Por uma questão de coerência interna, primeiramente serão abordados alguns aspectos ligados aos pressupostos para a construção normativa do sistema jurídico tributário, com os quais se pretende demonstrar, de acordo com as premissas estabelecidas neste trabalho, os pontos em que ambas as teorias merecem críticas. Após esta abordagem lógico-formal, pretender-se-á analisá-las sob o aspecto substancial.

VI.1. ANÁLISE QUANTO AOS PRESSUPOSTOS PARA A CONSTRUÇÃO DO SISTEMA NORMATIVO

A primeira crítica a ser realizada é direcionada tanto a Marco Aurélio Greco quanto a Alberto Xavier. Consiste em que ambos os autores não explicitam claramente quais são os pressupostos propedêuticos sobre os quais entendem deva ser construído normativamente o sistema tributário.

Essa análise não pode deixar de ser feita em um trabalho que pretenda versar sobre planejamento tributário, justamente porque é um tema que toca em águas profundas não só do direito tributário, mas de toda a teoria constitucional brasileira. Somente com a realização clara dessa exposição é possível que as divergências sejam localizadas precisamente.

Ora, para que se saiba qual o conteúdo da legalidade e qual a sua relação com a capacidade contributiva, é preciso saber (i) qual(is) o(s) tipo(s) da(s) norma(s) passíveis de constarem no sistema jurídico, (ii) quais são as suas características e modo de relacionamento e (iii) como resolver as antinomias quando os métodos de análise definitivos não são suficientes. Esta análise não foi totalmente negligenciada por estes autores, mas a sua falta parece ter gerado fragilidades em ambas as teses, especialmente naquela defendida por Greco.

Nesse sentido, os tópicos abaixo serão divididos em observações concernentes à própria noção de sistema, assim como em observações quanto à tipologia normativa, quando serão avaliadas as concepções acerca do tipo de normas utilizado e da aplicação de regras, princípios e postulados.

VI.1.1. QUANTO À CONSTRUÇÃO DAS PREMISSAS DENTRO DA IDEIA DE SISTEMA

A falta da explicitação dos pressupostos para a construção do sistema levou Greco à falta de clareza em algumas de suas premissas. Primeiramente, ao adotar uma interpretação de acordo com a qual o direito tributário deve ser construído tendo em vista a totalidade da Constituição, não deixa claro exatamente quais as relações existentes entre o subsistema tributário e sistema constitucional como um todo.

A abordagem proposta por autores como Hermes Marcelo Huck e, em menor medida, Marco Aurélio Greco não é completa, porque situa preponderantemente a discussão em modelos quase abstratos de Estado. Basta ver que boa parte dos argumentos são a livre ponderação dos valores “liberdade”, “igualdade” e “limitação do poder”. Não há um exame acurado da estrutura destes princípios, da consistência da argumentação relativamente às regras constitucionais nem de coerência maior ou menor com relação às demais partes da Constituição.

Ao assim proceder, transforma a interpretação sistemática da Constituição em um instrumento argumentativo extremamente aberto, cuja amplitude revoluciona a própria noção de sistema. Assim, antes de ordenar o pensamento de acordo com a concretização normativa já estabelecida de antemão pelo legislador constitucional, termina por não oferecer critérios de superação de antinomias que não sejam extremamente vinculados ideologicamente ao intérprete. É sintomático dessa concepção o referido trecho de sua obra, no qual admite que a discussão se resume à visão que o intérprete possui com relação ao indivíduo, tudo daí sendo uma decorrência.

O presente trabalho, a partir das premissas metodológicas, pretendeu demonstrar que a noção de sistema deve servir para uma progressiva concretização do programa constitucional de basicamente dois modos distintos. Primeiro, a partir da constatação de que a noção de sistema não elimina a existência de subsistemas que concretizem objetivos parciais dentro da ordem total. Estes subsistemas certamente não podem ser vistos fora do todo, mas também não podem ser equiparados a ele.

É por esta razão que a constatação de que, no sistema constitucional tributário, há um conflito envolvendo valores do Estado Liberal (liberdade, propriedade e legalidade) e aqueles ligados ao Estado Social (capacidade contributiva e solidariedade) é insuficiente. Não há dúvidas de que ambos os objetivos são abraçados pela Constituição. O programa constitucional envolve o desenvolvimento de um Estado Social que a ocorrer dentro do Direito. Mas este programa é levado a cabo por vários subsistemas normativos, os quais se

desenvolvem com princípios norteadores e regras concretizadoras que dão aos diversos ramos do direito uma certa autonomia.

Assim, o conflito entre estes valores, sob a perspectiva do direito tributário, deve ser definido com vistas à teleologia do subsistema tributário, levando em consideração a sua função dentro do todo. Nesse sentido, a Constituição pode merecer críticas, como não ter elevado a capacidade contributiva ao patamar de importância que ela merece. Isso é evidente, pois a própria existência da federação depende de impostos cuja estrutura é acentuadamente regressiva.

Porém, não é possível que se tente revolucionar o sistema constitucional a partir da visão que o intérprete tem de como deve ser a relação entre indivíduo e sociedade. A Constituição instituiu um programa que retira um amplo espectro de argumentos possíveis por meio da fixação de regras e com base no núcleo duro dos princípios constitucionais. Além disso, os pressupostos propedêuticos levados em consideração por este trabalho indicam que a teleologia do subsistema tributário deve ser realizada de acordo com o postulado da coerência. Uma interpretação pode ser mais ou menos suportada pela Constituição quanto maior ou menor for a coerência desta interpretação com relação ao restante do sistema.

Nesse tocante, os princípios, mas, principalmente as regras que a Constituição instituiu indicam um sistema extremamente rígido, cuja finalidade precípua é garantir a estabilidade e o controle democrático da tributação. Não é coerente com o todo pretender afastar as diversas regras estabelecidas pelo constituinte e de diversos princípios que lhe subjazem em razão da maximização de um princípio. A incoerência do argumento está em que, para extrair toda a potencialidade de uma norma, é preciso minimizar outras diversas.

O princípio da solidariedade na Constituição é extremamente relevante e é concretizado por diversas normas. O sistema de direitos trabalhistas e o sistema de financiamento da seguridade social demonstram como este princípio é colocado em prática. Assim, se vê que negar ao princípio uma participação relevante no direito tributário nada tem a ver com levar a cabo um projeto de Estado individualista. Trata-se, isso sim, de levar a cabo o programa constitucional, que compatibiliza a promoção de um Estado Social com a estabilidade jurídica.

Essa conclusão somente é possível a partir do estabelecimento de uma noção clara de sistema, que se estabeleça de um modo prévio à atividade interpretativa. Uma noção que deve ser direcionada a diminuir as margens argumentativas possíveis e estabelecer ordens de preferência dos argumentos a partir da constatação de que há aqueles mais bem suportados

pelo todo. Do contrário, a constatação de que as normas se relacionam umas com as outras determinaria uma amplitude tal ao ponto a acobertar conclusões diametralmente opostas acerca do mesmo problema, sem que houvesse a mínima possibilidade de controle racional do discurso entre ambas. Tudo dependeria das preferências do intérprete, de modo a existirem tantas constituições quantos intérpretes houvesse.

VI.1.2. QUANTO AO RACIOCÍNIO EMPREGADO NA CONSTRUÇÃO DO SISTEMA A PARTIR DAS REGRAS E PRINCÍPIOS

Greco parece confundir conceitos na explicação desta interação entre as diferentes normas. Utilizando a tese de Ávila acerca dos princípios e das regras, o autor afirma que apenas estas últimas seriam “normas”, eis que disporiam concretamente sobre aquilo que deve ser realizado. Confira-se:

“Porém, embora seja assim e os princípios tenham tal importância, não se confundem com as normas jurídicas. As normas jurídicas dispõem concretamente, especificamente, sobre condutas certas a serem realizadas, enquanto os princípios indicam padrões a serem buscados ou resultados a serem obtidos, sem especificar concretamente quais condutas estão por eles diretamente regradas.” (GRECO, 2004, pp. 194-195)

Porém, a partir da própria obra citada, é possível tecer duas críticas a esta distinção. A primeira é no sentido de que “normas” não se contrapõem a princípios como um tipo normativo, sendo antes o resultado da interpretação de dispositivos legais (ÁVILA, 2005; BARROSO, 2009; ALEXI, 1993). A segunda é que a distinção que Greco utiliza para diferenciar regras e princípios, denominada por Ávila como o método hipotético-condicional, é criticado pelo próprio autor por diversas razões. Primeiro, por sua imprecisão. Como o conteúdo descritivo da regra resulta da interpretação de enunciados normativos, sendo que o primeiro passo interpretativo é a verificação do conteúdo dos princípios que lhe são subjacentes, a distinção entre regras e princípios pelo critério hipotético condicional não auxiliaria a definir o que é este primeiro passo na construção das regras.

Além disso, outra crítica fragilidade apontada é que o método hipotético-condicional se basearia na formulação linguística do dispositivo interpretado. Ocorre que a formulação textual de um princípio pode ser realizada pelo método hipotético condicional. Também não pode a formulação linguística ser decisiva, porque, a partir de um mesmo texto, é possível extrair tanto uma regra quanto um princípio e ainda um postulado. O exemplo do próprio

autor, inclusive, é o texto de onde se extrai o chamado princípio da legalidade, como se pode verificar no trecho abaixo, em que o autor reconstrói, a partir do art. 150, I, da CF/88, uma regra e um princípio:

“O dispositivo constitucional segundo o qual se houver instituição ou aumento de tributo, então, a instituição ou aumento deve veiculada por lei, é aplicado como regra se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para validade da criação aumento de tributos; da mesma forma, pode ser aplicado como princípio se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enfocar o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor liberdade para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor segurança, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados.” (ÁVILA, 2005, pp. 33-34)

O exemplo também já descortina uma fragilidade elementar da tese de Greco. A análise proposta por Ávila e supostamente seguida por Greco não confronta “princípios” e “limitações”. Também Alexy é contrário a esta diferenciação, ao afirmar que “[t]oda norma es bien una regla o um principio” (tradução livre: toda a norma é uma regra ou um princípio) (ALEXY, 1993, p. 87). As limitações, como demonstrado no trecho acima, podem ou não consistir em princípios, regras ou ainda postulados, sendo irrelevante para a classificação que consistam em limitar a atividade estatal.

No outro extremo teórico, a doutrina de Xavier parece ter em conta a distinção entre princípios e regras com maior tecnicidade. Contudo, algumas de suas concepções parecem equivocadas, na medida em que trata o autor alguns princípios como se fossem regras. Por exemplo, afirma que a legalidade em sentido material exige que o intérprete não possa acrescentar à norma nenhum critério subjetivo. Desse modo, trata a legalidade como uma norma que apenas poderia ser promovida do modo “tudo ou nada”, porque ou o intérprete insere nela critérios subjetivos (“tudo”) e viola a legalidade ou não insere nenhum e a mantém intacta (“nada”).

Esta visão possui duas grandes fragilidades. A primeira é que repousa na pré-compreensão de que o ordenamento é fruto de uma atividade totalmente externa ao intérprete, de modo que o seu trabalho possa se resumir a declarar, desvelar a norma jurídica, bastando para tanto escolher os argumentos acertados. Isso não corresponde à visão que este trabalho adotou como correta.

A segunda é que, ao afirmar que regras e princípios atuam em dimensões distintas, não oferece uma resposta quanto às relações existentes entre ambos os tipos de norma. O exemplo mais destacado desta fragilidade é que sua tese não se posiciona quanto a uma possível eficácia interpretativa da capacidade contributiva sobre os textos legais. Assim, apesar de partir de algumas premissas as quais este trabalho considera adequadas, não as desenvolve de um modo completo.

VI.2. ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DOS FUNDAMENTOS E DO CONTEÚDO NORMATIVO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Quanto aos fundamentos e conteúdo da legalidade tributária, abaixo serão analisadas críticas relativas à compreensão dos sobreprincípios estruturantes informadores da legalidade, bem como quanto à relação concreta entre as regras de competência e os princípios envolvidos no debate.

VI.2.1. QUANTO AOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA SEPARAÇÃO DE PODERES

Merece crítica muito semelhante àquela do item anterior a compreensão de Alberto Xavier com relação às relações entre a legalidade tributária e a eficácia interpretativa que sobre ela exercem a segurança jurídica e da separação de poderes. Com efeito, o autor entende que ambos os sobreprincípios conduziram à noção de que a lei tributária possuiria uma estrutura tão rígida ao ponto de ser capaz de levar o intérprete a meramente esclarecer toda a extensão de algo que a lei já havia posto.

Essa concepção se funda sobre uma ideia de Direito segundo a qual a segurança jurídica imporia um ideal de “determinação absoluta”, entendida como a possibilidade de antecipar previamente a um pronunciamento judicial exatamente todo o conteúdo normativo a partir do texto legal. Como afirma o autor:

“O princípio da tipicidade da tributação encontra-se estreitamente relacionado não só com o princípio da segurança jurídica, mas também com princípio da separação de poderes, enquanto determina regras quanto à formulação das leis, tendo em vista impedir que a função legislativa do Poder Legislativo (ao qual foi constitucionalmente atribuída a competência exclusiva quanto à criação aumento de tributos) possa vir a ser exercida, ainda que de modo indireto ou obliquo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário.” (XAVIER, 2001, p. 26)

No entanto, parece ser extremamente frágil esta visão, aproximando-se de uma concepção da jurisdição que afirma serem os juízes apenas “la bouche qui prononce les

paroles de la loi, des êtres inanimés qui n'en peuvent modérer ni la force ni la rigueur” (tradução livre: apenas a boca que pronuncia as palavras da lei, seres inanimados que não podem moderar nem sua força ou rigor; MONTESQUIEU, 2005, p. 2). Ou, como afirma Luciano Amaro, conduz a atividade interpretativa a um “processo de descoberta da vontade da lei” (AMARO, 2006, p. 205).

Este trabalho se posicionou no sentido de que nem a segurança jurídica e tampouco a separação dos poderes têm a potencialidade de cumprir esta função. Isso porque se parte da premissa de que a norma não possui um significado normativo completo que seja pré-existente ao intérprete, mas, antes, é por ele reconstruída em uma atividade que, embora não seja despida de limites – e eles são muitos –, possui um caráter criativo.

Assim, na visão adotada por este trabalho, é simplesmente impossível, em grande parte dos casos, a adoção de um sistema absolutamente determinável em que a atividade do aplicador seja meramente declaratória. Ainda que a formulação legal seja clara, não é possível evitar o caráter argumentativo do direito. Nesse sentido, o “dever-ser” se sujeita totalmente àquilo que pode ser. Deste modo, a segurança jurídica, enquanto princípio informador do conteúdo da lei fiscal, exige, no máximo, a promoção de um estado ideal de coisas no qual seja possível avançar o conteúdo legal na maior medida possível.

Aliás, nesse sentido, é muito pertinente a lição de Canotilho, para quem todas as reservas são, ao fim e ao cabo, relativas, “porque deixam aos órgãos concretizadores (administrativos ou jurisdicionais) uma maior ou menor margem de intervenção” (2003, p. 728).

Por isso, o que o princípio da separação de poderes exige é que aplicação do direito se dê de um modo *predominantemente* declaratório, com o respeito à autoridade política do parlamento e obediência a um discurso racional a partir de uma interpretação razoável da lei.

A este respeito, é um retrocesso que se persista a perceber a interpretação como um impedimento à atividade criativa. O intérprete, ao reconstruir a norma, irá inserir argumentos e critérios subjetivos, os quais serão verificáveis no resultado da interpretação. O que deve ocorrer é o controle do discurso pelo desenvolvimento de postulados que os tornem racionais e aceitáveis.

No presente trabalho, procurou-se chamar a atenção para dois destes postulados, quais sejam, o da fidelidade ao texto, de acordo com o qual o intérprete deve partir do texto normativo para a reconstrução da norma, por ele sendo limitado; e o postulado da razoabilidade, a exigir que a autoridade política do legislador não seja ser desvirtuada por

métodos para a aferição da norma que não sejam com ela congruentes. A discussão se desloca, assim, da “possibilidade” de inserção de critérios subjetivos pelo aplicador para a “aceitabilidade” destes critérios.

VI.2.2. É POSSÍVEL INSTITUIR A TRIBUTAÇÃO DIRETAMENTE COM FUNDAMENTO NO PRINCÍPIOS DA SOLIDARIEDADE SOCIAL?

Após a análise do conteúdo da legalidade tributária, enquanto norma fundada dentro do sistema constitucional tributário, é possível responder de um modo minimamente aceitável se a solidariedade tem ou a função de, contrapondo-se à segurança jurídica e à liberdade, justificar a edição de uma regra geral segundo a qual os planejamentos tributários podem ser desconsiderados pelo Fisco caso não possuam outra razão que não a diminuição da tributação.

As teses de Greco e de Huck não dispõem de um exame acurado sobre o princípio da solidariedade. Por isso, o exame deste princípio não pôde ser feito no item em que demonstradas suas teses. Tampouco me pareceu sensato situar a discussão do princípio da solidariedade nos tópicos que lidaram com a estrutura da legalidade. Assim, os próximos parágrafos procederão a uma breve análise do princípio da solidariedade e de sua relação com o tributo, vislumbrando-se, ao final, uma resposta ao questionamento.

VI.2.2.1 O princípios da solidariedade social

O princípio da solidariedade social foi insculpido como um dos objetivos da CF/88, que, em seu art. 3º, I, compromete-se a construir uma sociedade “livre, justa e solidária”. As formulações realizadas acerca do princípio, em que pese não tenham avançado muito em termos de operacionalidade, dão conta de uma noção que tem em vista a distribuição de riquezas dentro de uma sociedade desigual.

Fernando Átria afirma que se manifesta na frase “*de cada qual de acordo com suas capacidades, a cada qual de acordo com suas necessidades*”, de autoria de Marx, e ressalta o dever que recai sobre uma sociedade de satisfazer o bem estar individual de seus membros (2002, p. 2). Parece convergir com o pensamento de Humberto Ávila, para quem o princípio da solidariedade exige que o Estado proteja as minorias, assumindo a responsabilidade de promover seus direitos (2012).

Afirma-se que a solidariedade social estrutura o ordenamento dos Estados Sociais, reconhecendo como jurídicos diversos direitos sociais, como a promoção do equilíbrio nas relações de trabalho e a seguridade social (SCHWARZ, 2012). Na CF/88, portanto, está

claramente desenhada nos artigos 6 a 11, que trata das relações laborais, assim como nos artigos que concretizam a seguridade social, desmembrada no tripé saúde, previdência social, e assistência social. Esta relação entre a seguridade social e a solidariedade é bem sintetizada por Schwarz:

“No entanto, a par do reconhecimento, no preâmbulo da Constituição de 1988, do ambicioso projeto político traçado pelos representantes do povo brasileiro, de construção de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, projeto que foge ao alcance do direito e se alça a patamares éticos e morais por envolver a efetiva erradicação da pobreza e a construção de uma igualdade substantiva entre os homens (e não meramente adjetiva), o sistema de seguridade social brasileiro, tal como concebido no ordenamento jurídico imposto pela Constituição de 1988, pauta-se em uma ideia de solidariedade - socialidade - que é inerente ao Estado Providência e à social-democracia, e que - ao contrário do que faz supor o senso comum - se fundamenta no reconhecimento da desigualdade entre os homens e na decisão socialista, na medida em que parte do pressuposto de que alguns deles, privilegiados em relação aos outros, têm o dever - dever que é jurídico e que, assim, não necessariamente corresponde a um dever puramente moral - de repartir os frutos da sua atividade com os demais.” (SCHWARZ, 2012)

Assim não é difícil verificar por que, no direito tributário, afirma-se que a solidariedade é o fundamento da própria tributação, na medida em que as obrigações tributárias não se medem pelos benefícios que o contribuinte terá do Estado, mas por sua capacidade de contribuir com as contas comuns.

VI.2.2.1 A viabilidade de se utilizar a solidariedade social como fundamento direto à tributação

Deste modo, em tese, poderia parecer possível que a solidariedade seja entendida como uma força contraposta à segurança jurídica no sentido de justificar que a interpretação da lei tributária não se atenha às hipóteses de incidência, mas abranja algo mais.

Porém, isso apenas pode se dar quando a análise do sistema constitucional o permita. Assim, por exemplo, em que pese parecer possível no direito italiano, o qual se funda sobre um diploma constitucional que basicamente dedicou dois artigos diretamente à tributação³, a aplicação desta ponderação entre os princípios constitucionais não é minimamente suportada

³ São os artigos 23 e 53da Constituição Italiana. O texto destes dispositivos são os seguintes: “art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.” (em tradução livre: nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta se não com fundamento legal); e Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività. (em tradução livre: todos deverão concorrer às despesas públicas em função de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado pelo critério da progressividade).

pelo direito brasileiro. *A uma*, porque a CF/88 veda expressamente a edição de normas gerais senão por lei complementar.

Como já se comprovou no capítulo V.1., a legalidade-regra veda a ponderação direta de princípios para a criação de regras pelo intérprete. Possui uma eficácia definitiva que visa a cancelar a necessidade dessa ponderação principiológica, de modo que as únicas ponderações possíveis seriam aquelas entre (i) um princípio (v.g. solidariedade ou capacidade contributiva) e uma regra e (ii) a ponderação interpretativa, oriunda da eficácia interpretativa que os princípios possuem na compreensão das regras.

No primeiro caso, não há dúvidas que a regra deverá se sobrepor ao princípio, ressalvados os casos excepcionais. Já se afirmou que as regras cumprem função diversa daquela reservada aos princípios. Sua eficácia definitiva tem por finalidade justamente excluir os custos de uma ponderação entre os princípios a cada caso concreto que venha a surgir. Estabelece, assim, uma “trincheira” à ponderação de cunho principiológica, cuja superação exige o preenchimento de determinados pressupostos.

Não há, assim, como se ponderar o princípio da capacidade contributiva com o art. 146, III, que delega à lei complementar a exclusividade na edição de normas gerais, a fim de se criar uma norma geral para que sejam definidos os casos em que há abuso de direito. Esta é uma reserva na qual o intérprete não pode adentrar, pois já houve uma ponderação realizada pelo próprio constituinte.

Esta exigência de lei complementar também desvela outra crítica que pode ser feita à doutrina de Marco Aurélio Greco, no sentido de que este fundamenta, em parte, sua teoria do abuso de direito no art. 187 do Código Civil. De acordo com o autor, especialmente após a edição do Código Civil, um dos pressupostos do planejamento tributário, a realização de atos lícitos, teria sido superada pelo dispositivo referido.

Ocorre que o Código Civil é uma lei ordinária, sendo-lhe impossível estabelecer qualquer preceito geral em matéria tributária, sob pena de inconstitucionalidade. Assim, o intérprete não pode se valer nem da aplicação direta dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, tampouco da aplicação do Código Civil para a criação de normas gerais de cunho tributário, na medida em que a legalidade-regra (art. 146, III) estabelece uma vedação expressa nesse sentido.

Quanto à eficácia interpretativa dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, a resposta ao questionamento parece estar no postulado da coerência. Assim, deve-se perquirir, na teleologia interna do sistema constitucional tributário, qual grupo de

princípios possui um suporte mais intenso e extenso para influenciar a compreensão da legalidade tributária.

Uma interpretação coerente do sistema constitucional tributário aponta para a direção oposta àquela proposta por Greco, no sentido de que privilegiar, por meio da edição de regras, os princípios que garantam a segurança jurídica e a liberdade do cidadão. Parece ser esta a lição de Ávila, para quem há vedação à instituição de tributos com base na solidariedade, pois o poder tributário “foi delimitado, de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e, de outro, por meio da técnica da divisão de competências em ordinárias e residuais” (2005-B, p. 69).

Nesse sentido, se as premissas utilizadas acima estiverem certas, o sistema tributário na constituição é mais coerentemente construído se a legalidade for entendida sob o influxo das normas garantidoras de estabilidade e controle da tributação em detrimento daquelas que promovam a justiça individual. Ora, a lei de ponderação indica que a tributação deve ser protegida por garantias maiores do que aquelas previstas para assegurar a liberdade-matriz (art. 5º, II), a liberdade econômica (art. 170) e a liberdade frente à Administração (art. 37), na medida em que a exigência do tributo, ademais de envolver todas estas normas, também restringe fortemente a propriedade.

Além disso, a discriminação de competências e de âmbitos de reserva da lei ordinária e complementar indica um princípio que une as normas tributárias constitucionais, que é o princípio da rigidez. Este princípio veda uma maior plasticidade do sistema, de modo que a tributação deva se desenvolver sob a diretriz da estabilidade.

Em que pese possua um forte apelo retórico a noção de que se possa instituir tributos com base na solidariedade, parece correto que sua utilização é geralmente um pretexto para que se ampliem os limites impostos pela legalidade (SCHWARZ, 2012).

VI.2.3. É POSSÍVEL COMPATIBILIZAR A EXISTÊNCIA DE UMA CLÁUSULA GERAL INCLUSIVA COM A PROIBIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO POR ANALOGIA?

Apesar de Greco reiterar em diversos momentos de seu livro não estar sustentando a tributação por analogia, parece que esta observação não corresponde à realidade. Veja-se: o autor defende a aplicação de uma norma a um determinado conjunto de fatos, ainda que eles não estejam abrangidos por uma outra norma específica, em virtude de uma norma geral inclusiva sustentada pela capacidade contributiva. Trata-se da eficácia positiva da capacidade contributiva, como fonte de uma norma geral inclusiva, já descrita acima.

Esta é **exatamente** a estrutura do argumento analógico: (i) a lacuna se configura com a inexistência de norma específica a incidir; (ii) a similitude dos fatos decorre de similar manifestação da capacidade contributiva; e (iii) a vontade do ordenamento é justamente expressa pela norma geral e seus princípios subjacentes.

A este respeito, parece pertinente a colocação de Luís Eduardo Schoueri, para quem “o constituinte em nenhum momento exigiu que toda manifestação de capacidade contributiva se sujeitasse a um imposto” (SCHOUERI, 2013, p. 710). Antes pelo contrário: o papel reservado à lei complementar e a normatização do CTN demonstram que o sistema brasileiro optou pela preponderância da legalidade tributária em face do princípio da capacidade contributiva caso haja conflito entre ambos (SCHOUERI, 2013).

Assim, não há possibilidade de se compatibilizar esta vedação à analogia com uma norma geral inclusiva, justamente pela identidade estrutural dos argumentos que implementam ambas as ideias.

VII. CONCLUSÕES

O presente trabalho levou a cabo uma análise estrutural da legalidade, tendo e vista as normas que a desenham na CF/88. Por meio da averiguação de sentido dos sobreprincípios estruturantes, princípios correlacionados de mesmo grau e regras constitucionais que perfazem a necessidade de lei para a regulamentação tributária, pretendeu-se empreender uma análise crítica de pontos centrais das obras de Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier, respectivamente a tese e a antítese acerca do tema “planejamento tributário”.

Partiu-se de uma abordagem sistemática fundada em premissas claras e estabelecidas de antemão, as quais foram utilizadas para o estudo do referido princípio. A construção normativa teve como base a ideia de sistema, lançando mão dos postulados da hierarquia e da coerência normativa, com a utilização da distinção entre regras, princípios e postulados de Humberto Ávila.

Esta análise permitiu não apenas uma abordagem substancial das teorias de Greco e Xavier, mas também a crítica sob uma perspectiva lógico-formal. Sob esta última perspectiva, foi possível concluir que ambos os autores falharam em deixar claros seus pressupostos propedêuticos. Disso decorreu que a ideia de sistema por eles utilizada, ao invés de progressivamente diminuir os espaços para as antinomias, serviu de amparo à abertura das possibilidades tópicas, revolucionando a própria noção de sistema como ordem teleologicamente estabelecida.

Também a utilização de regras e princípios se mostrou defeituosa, tendo Marco Aurélio Greco utilizado, sem qualquer fonte doutrinária que o embasasse – e, inclusive, indo de encontro aos próprios autores citados como fundamento para noções propedêuticas esparsamente lançadas ao longo de seu livro –, distinções entre normas e princípios ou entre princípios e limitações que pareceram descabidas.

Alberto Xavier, em que pese ter demonstrado maior tecnicidade no tratamento das regras e dos princípios, também pareceu não deixar muito claras algumas questões, especialmente ao tratar a legalidade como regra, aplicável do modo tudo ou nada, mesmo que alguns dos enunciados dogmáticos de que se vale sob a alcunha de legalidade não o permitam.

Quanto à análise conteudística, as conclusões do presente trabalho podem assim ser sintetizadas:

1. Sob a perspectiva dos princípios estruturantes, pode-se afirmar que a legalidade incorpora em si o conteúdo do Estado Democrático de Direito, do Princípio Democrático, da Separação dos Poderes e da Segurança Jurídica. A eficácia interpretativa do Estado de Direito

garante a legalidade tributária como um meio para assegurar o controle do poder e sua legitimação democrática em um ambiente normativo confiável, inteligível e calculável.

2. Assim sendo, é informada, no tocante à Separação dos Poderes, pelo comando ao intérprete de que este respeite os “âmbitos essenciais” reservados ao Poder Legislativo, não podendo neles adentrar com ponderações livres de qualquer vínculo. A reserva de lei complementar expressamente atribui ao legislador – e só a ele – a possibilidade de criação de normas gerais prospectivas para a tributação.

3. Quanto à segurança jurídica, a legalidade também deve ser compreendida como um meio para a instituição de normas primárias que promovam, na maior medida possível, a confiabilidade, a cognoscibilidade e a calculabilidade nas relações entre Estado e contribuinte.

4. No mesmo sentido, a justificação recíproca entre, de um lado, a segurança jurídica, e, de outro, as regras da anterioridade, irretroatividade e legalidade aponta claramente para a *promessa* constitucional de que o contribuinte terá a proteção estatal quando este tomar suas decisões com base na *lei* em sentido formal, o instrumento por excelência para a garantia de um ordenamento seguro.

5. Quanto aos princípios restringidos pela lei tributária, parece ser correto afirmar que a liberdade atua como um limite material à legalidade, o qual consiste em ter o contribuinte um direito *prima facie* de agir sem que de seus atos decorra a obrigação tributária, direito este que pode ser restringido caso haja alguma norma legal nesse sentido. Pode-se, assim, afirmar que a legalidade tributária é um meio a partir do qual se pode aferir a esfera de liberdade do contribuinte sem que haja restrições.

6. A lei da ponderação exige que a esfera individual do cidadão, sob a perspectiva tributária, tenha uma proteção maior do Estado do que a liberdade-geral e também do que a liberdade econômica, na medida em que não só a liberdade, mas também a propriedade é restringida com o tributo.

7. A igualdade, por sua vez, constitui argumento que, por sua própria natureza, é neutro, não se prestando a justificar, por si só, qualquer tomada de posição quanto às teorias de Alberto Xavier e Marco Aurélio Greco.

8. Quanto às regras que formam a legalidade, é possível afirmar que o Constituinte instituiu “quando”, “como”, “o quê” e “por que” tributar. Ao mesmo tempo, quando não limitou diretamente a atividade legislativa, atribuiu à lei complementar o papel de fazê-lo por meio de extenso rol, previsto especialmente no art. 146 da CF/88.

9. Daí decorre o princípio da rigidez tributária, que demonstra uma opção do sistema constitucional pelo valor “segurança” em prol do valor “justiça individual”, de modo que, ao interpretar as normas constitucionais tributárias, o aplicador do direito deve fazê-lo tendo em vista esta opção axiológica do constituinte.

10. Sob estes fundamentos, parece correto afirmar que a legalidade tributária possui normas que a tornam um conceito tridimensional. Dela decorrem *regras* estruturais que preceituam *permitem* ao Estado a instituição de tributos, *obrigam-no* a seguir os procedimentos estabelecidos na Constituição para tanto, ao mesmo tempo em que o *proíbem* de fazê-lo de qualquer outro modo que não aquele expressamente previsto, seja sob o aspecto formal-procedimental ou material-conteudístico.

11. Esta dimensão de regra da legalidade aponta para a impossibilidade de que o princípio da solidariedade possa ser a base da tributação, pois, ao mesmo tempo em que o sistema constitucional outorgou o poder tributário aos entes federativos, também decidiu limitá-lo extensa e intensamente por meio de regras de competência que, ora delimitam diretamente o modo pelo qual o Poder Público poderá exercer a tributação, ora definem um instrumento normativo próprio para fazê-lo, reservando esta atividade ao Congresso Nacional.

12. A legalidade também assume um caráter de princípio, disso decorrendo o dever do legislador de prever a hipótese de incidência de modo a promover os ideais de clareza, estabilidade e calculabilidade, diminuindo as zonas de incertezas a que estará sujeito o contribuinte. Não se pode deste princípio se extrair qualquer vedação à utilização de tipos e tampouco a inserção de critérios subjetivos de aplicação, eis que, por mais que se pretenda reduzir os impactos do caráter argumentativo do direito, é inevitável a existência, na grande maioria dos casos, de um espaço de decisão deixado ao intérprete na aplicação do ordenamento.

13. Esse caráter argumentativo a que está sujeito o direito demonstrou uma grande fragilidade na obra de Xavier, na medida em que este vê na legalidade-princípio um comando que impediria o aplicador da lei de inserir critérios subjetivos na reconstrução da norma. Isso se mostrou inviável e sem fundamento nos sobreprincípios informadores da legalidade, especialmente na segurança jurídica e na Separação dos Poderes.

14. Diante desta impossibilidade, a legalidade assume igualmente uma feição de *postulado*, na medida em que estrutura como deverá o intérprete aplicar a norma. Neste trabalho, foi exposto o postulado da fidelidade textual, que ordena ao aplicador partir do texto e, ao mesmo tempo, encontrar nele seu limite à reconstrução da norma. E também o postulado

da razoabilidade, que lhe ordena a inserção de métodos para a aferição do critério instituído legalmente que guardem com este uma relação de pertinência-lógica.

15. Outro postulado decorrente da legalidade é a vedação de analogia na criação de tributos, cuja estrutura argumentativa é idêntica àquela utilizada na proposta de Greco sob as vestes de uma norma geral inclusiva da tributação. Deste modo, também esta parte de sua teoria se mostrou inviável sob a perspectiva da legalidade tributária.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2006
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- ATRIA, Fernando. **Existen los Derechos Sociales?**. Discurso apresentado nas XVI Jornadas Argentinas de Filosofia Jurídica e Social, realizada em 24, 25 e 26 de outubro de 2002. Disponível em: www.derechoshumanos.unlp.edu.ar/assets/files/documentos/existen-derechos-sociales-fernando-atria.pdf. Acesso em 08 de novembro de 2014.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. **Legalidade Tributária Multidimensional**. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005-A.
- _____. **Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012
- _____. **Separação de Poderes e as Leis Interpretativas Modificativas de Jurisprudência**, *in* *Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- _____. **Teoria dos Princípios**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social**, *in* *Solidariedade Social e Tributação*, coordenadores: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. São Paulo: Dialética, 2005-B.
- _____. **Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 3, junho, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br> >. Acesso em: 04 de novembro de 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 363.
- BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil, 25 de março de 1824.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, 24 de fevereiro de 1891.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. de 18 de setembro de 1946.

BRASIL. Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 18, de 1° de dezembro de 1965.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 32, de 11 de setembro de 2001.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 42, de 19 de dezembro de 2003.

BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

BRASIL. Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

BRASIL. Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

BRASIL. Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001.

_____. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 101-94.127, Primeira Câmara Relatora: Sandra Maria Faroni. Data de Julgamento: 28 de Fevereiro de 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 1296 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 PP-23554 EMENT VOL-01795-01 PP-00027. Acesso em 07 de novembro de 2014. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 172058, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/1995, DJ 13-10-1995 PP-34282 EMENT VOL-01804-08 PP-01530 RTJ VOL-00161-03 PP 01043. Acesso em 07 de novembro de 2014. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=219411>.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388. Acesso em 09 de novembro de 2014. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045>

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 3674, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-01 PP-00011. Acesso em 12 de novembro de 2014. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624648>

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219- PP-00163. Acesso em 12 de novembro de 2014. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618979>

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI 2.588, rel. p/ o ac. min. Joaquim Barbosa, julgamento em 10-4-2013, Plenário, DJE de 10-2-2014.

_____. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1202001.060, Segunda Câmara, Segunda Turma Ordinária. Relatora: Viviane Vidal Wagner. Data de Julgamento: 6 de Novembro de 2013.

_____. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1101-00.708, Primeira Câmara, Primeira Turma Ordinária. Relatora: Edeli Pereira Bessa. Data de Julgamento: 11 de Abril de 2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed., Coimbra: Livraria Almedina, 1996

_____. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de Finanças**. 1. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896, p. 232 CITAÇÃO DA CITAÇÃO

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COCKFIELD, Arthur J. e MAYLES, Jonah. **The Influence of Historical Tax Law Developments on Anglo-American Laws and Politics**. Columbia Journal of Tax Law, 5 Colum. J. Tax L. 40, 2014.

COMPARATO, Fábio Konder. **Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade**. em Revista do Conselho de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, ano I, dezembro de 1997, páginas 92-97. Disponível em: <http://academico.direitorio.fgv.br/ccmw/images/5/55/Comparato.pdf>. Acesso no dia 02 de novembro de 2014.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

DWORKIN, Ronald. **What is Equality? Part 1: Equality of Welfare**. Philosophy and Public Affairs, Vol. 10, No. 3. (Summer, 1981), pp. 185-246.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Declaration of Independence**, 4 de julho de 1776. Disponível no sítio: http://www.archives.gov/exhibits/charters/declaration_transcript.html

_____. Declaration and Resolves of the First Continental Congress, 14 de outubro de 1774. Disponível no sítio: http://avalon.law.yale.edu/18th_century/resolves.asp.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. 4.ed. Milão: Utet Giuridica, 2012.

- FERREIRA, Waldemar Martins. *História do Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 1954.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. O imperativo da legalidade. O Estado de São Paulo, 31 de março de 1977. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/53>
- FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.
- FRANÇA. **Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen**. 26 de agosto de 1789. Disponível online no sítio: <http://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.
- GRECO, Marco Aurélio. **Princípio da capacidade contributiva**, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul./ago. 2006
- HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução da 20ª edição alemã por Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo Saraiva, 1997.
- INGLATERRA. Bill of Rights, 5 de novembro de 1688. Disponível no sítio: <http://www.legislation.gov.uk/aep/WillandMarSess2/1/2>
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3. Ed. Tradução do original alemão intitulado: "Methodenlehre der Rechtswissenschaft", 6. ed., reformulada, 1991, por José Lamago.
- LEENEN. **Typus und Rechtsfindung**. Berlin: Duncker & Humblot, 1971
- MARTINS, Ives Gandra. **A Evolução do Sistema Tributário no Brasil**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 8, p. 9, Jul. 1994.
- MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**. Tradução por Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MENKE, Cassiano. **A Proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. Apresentação Renato Janine Ribeiro; tradução Cristina Murachco, 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro Volume, 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza e Tributação**., 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5ª Edição. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2013.

PORTUGAL. Alvará de 27 de Junho de 1808.

PORTUGAL. Alvará de 17 de Junho de 1809.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. Tradução de Lourdes Machado, São Paulo: Abril Cultura, 1973.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHWARZ, Rodrigo Garcia. **O sistema de seguridade social e o princípio da solidariedade: reflexões sobre o financiamento dos benefícios**, in Doutrinas Essenciais de Direito do Trabalho e da Seguridade Social, vol. 5, p. 95 e ss., Set/2012.

SILVA, José Afonso. **O Estado Democrático de Direito**, in Revista dos Tribunais, vol. 635, Set. 1988, p. 7 e ss.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**, in Revista de Direito Processual Geral. Rio de Janeiro: 2000.

_____. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. in Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Número 5 – fevereiro/março/abril de 2006 – Salvador – Bahia – Brasil.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **Evasão e Elisão**. in Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Número 4 – novembro/dezembro de 2005 e janeiro de 2006 – Salvador – Bahia – Brasil.

VEDEL, Georges. **Manuel Élémentaire de Droit Constitutionnel**. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1949.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Analogia e Isonomia no Direito Tributário**. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 2, p. 279, Fev. 2011.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.