

# LEGALIDADE TRIBUTÁRIA O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E A TIPICIDADE ABERTA

José Marcos Domingues de Oliveira

Procurador do Estado do Rio de Janeiro  
Livre Docente e Professor Adjunto de Direito Financeiro  
da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro

## Introdução

Pesquisas de diversas fontes recorrentemente proclamam o que é notório: a histórica concentração de renda não só persiste como se tem aprofundado na sociedade brasileira.

Pensamos que o sistema tributário brasileiro, reputado caótico, bitributante, a merecer "reforma", tem sido um ingrediente importante da injustiça social reinante no País por que se presta a reforçar a iniquidade através da injustiça fiscal.

Ora, cremos caber à doutrina um fundamental papel, uma função pioneira e desbravadora, tanto quanto revisora, dos valores essenciais da ordem jurídica em geral e tributária em especial.

Parece-nos, e temos isso sustentado em nosso *Capacidade Contributiva*,<sup>1</sup> que há algumas décadas o direito tributário brasileiro vinha priorizando os aspectos formais do vínculo jurídico-tributário, numa perspectiva tão intensa a ponto de se distanciar das preocupações **materiais** do fenômeno.

Reportando-nos aos dois grandes princípios do Estado de Direito: a Igualdade e a Legalidade, indagamos se a ênfase na chamada **legalidade estrita (tipicidade fechada, legalitariedade)**, tributárias, terá atingido o nobre fim a que se destinava: a Democracia tributária e a garantia de liberdade para o Cidadão-contribuinte...

Evidencia-se que a legalidade, como princípio formal, não é bastante em si para fazer prevalecer o anseio racional do Homem por Justiça, ou seja, a Igualdade, princípio material da Ordem Democrática, traduzida na justiça fiscal e no respeito à capacidade contributiva, reconduzida esta, em boa hora, ao texto constitucional no artigo 145 da Carta de 1988.

Constata-se que a chamada tipicidade tributária fechada não raro tem sido usada para "garantir" o amesquinamento dos campos de incidência constitucio-

nais, prestando-se a validar ilegítimos "recortes" de fatos geradores e de bases de cálculo em descompasso com a realidade (e, assim, não "subsumidos" à generalidade da tributação), instrumentalizando a concessão de isenções e a edição de leis Interpretativas de favor, e a perpetuação dos privilégios dos que **menos pagam** impostos e que mais se fazem ouvir nos parlamentos, **em detrimento da maioria da população** que sempre é chamada a **pagar mais** pela incúria ou má-fé dos administradores da coisa pública e gestores da Despesa.

Os estudos de KLAUS TIPKE na Alemanha confirmam o diagnóstico em outro ambiente cultural e nos animam a propor um novo patamar para a Legalidade Tributária, no qual possa ela, mercê da interpretação científica, melhor servir à causa da Democracia, sempre inspirada na idéia de **proporcionalidade** traduzida na relação meio-fim que há de presidir sempre a análise da legitimidade dos atos estatais.

## Princípio da proporcionalidade

O princípio jurídico da proporcionalidade consiste na exigência de adequação dos atos estatais aos fins estabelecidos pela Constituição. É na verdade um requisito de legitimidade: a discricção juspolítica dos Poderes do Estado sofre um **controle teleológico**, de natureza jurídica, certo que esse juízo é, no escólio de JORGE MIRANDA,

"assente na correta interpretação e aplicação das normas e na adesão aos valores que lhe subjazem (...) o que está em causa é uma funcionalidade teleológica...".<sup>2</sup>

O confronto da finalidade dos atos estatais com os efeitos destes torna possível o controle do excesso do poder<sup>3</sup>.

O princípio da proporcionalidade permite um **controle material e finalístico** do Estado de Direito, além daquele formal ou de legalidade. Ao influxo desse princípio, que está na base do "novo" ou "segundo" Estado de Direito, na expressão de PAULO BONAVIDES, floresceram os chamados direitos sociais, econômicos e culturais, e os direitos difusos da comunidade, como os à proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento.<sup>4</sup>

O exercício do Poder implica na **identificação dos fins** colimados pela Constituição e na opção, na **escolha dos meios** que levarão à satisfação daqueles. O Estado de Direito é o Estado que se deixa controlar juridicamente. Esse controle se faz superiormente com recurso ao princípio da proporcionalidade.

O princípio teve seu emprego clássico no Direito Público como critério de controle de mérito do ato administrativo discricionário<sup>5</sup> de modo a afastar o excesso de poder (*ultra vires* na expressão inglesa citada por CAIO TÁCITO<sup>6</sup>).

Para SÉRVULO CORREIA, no Direito Administrativo haveria quatro planos de verificação da adequação meio-fim expressa pelo princípio da proporcionalidade: a determinação do fim a perseguir; o juízo de aptidão ou adequação; o juízo sobre a indispensabilidade; e o juízo sobre o equilíbrio ou proporcionalidade em sentido estrito.<sup>7</sup>

Mas a idéia de proporcionalidade nunca esteve ausente de outros ramos do Direito (excesso de legítima defesa; estado de necessidade e exercício regular de direito; necessidade-possibilidade e fixação de alimentos; execução civil pelo modo menos gravoso ao devedor). Assim, proporcionalidade é a busca constante da **razoabilidade jurídica**.<sup>8</sup>

Não obstante sua "descoberta" pelo Direito Administrativo e sua recente adoção pelo Direito Constitucional,<sup>9</sup> à proporcionalidade nunca esteve alheio o Direito Tributário.

O princípio da capacidade contributiva, expressão tributária da Isonomia, exerce influência milenar sobre a tributação.<sup>10</sup> Pressuposto da tributação, critério de graduação e limite do tributo, a capacidade contributiva tem sido aplicada pelos Tribunais também como referência de razoabilidade. O Supremo Tribunal Federal ao julgar inconstitucional a taxa judiciária do Estado do Rio de Janeiro considerou **excessiva onerosidade e desproporção a falta de razoável equivalência** entre aquele atributo e os serviços judiciários, a impedir ou estorvar o acesso da média da população ao Judiciário (denegação de justiça).<sup>11</sup>

GILMAR FERREIRA MENDES traz como **exemplo pioneiro** de aplicação do princípio da proporcionalidade pela jurisprudência brasileira **outro caso tributário**, envolvendo antigo imposto de licença, acórdão em que se lê que o poder de tributar

"só pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade (...) cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir* (...) ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode-se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado".<sup>12</sup>

### Princípio da legalidade tributária

A Igualdade e a Legalidade se constituem nos dois grandes princípios do Estado de Direito. A Igualdade (princípio material) exprime a idéia de Justiça,<sup>13</sup> enquanto que a Legalidade (princípio formal) implica na exigência do

autoconsentimento através da representação política dos cidadãos destinatários das ações estatais. A legalidade se destina a realizar a Igualdade e só nessa perspectiva é que encontra sua justificativa.

Para ALBERTO XAVIER, a Igualdade no Direito Tributário comporta dois subprincípios, o da **generalidade tributária** (todos se sujeitam à tributação) e o da **capacidade contributiva** (paga-se o tributo conforme a respectiva idoneidade econômica).<sup>14</sup> A Legalidade determina que o tributo seja previsto em lei.

Em conexão com o princípio da segurança jurídica, prossegue XAVIER, a legalidade tributária, sempre mais rigorosa que a legalidade administrativa, configurou-se como **reserva absoluta de lei formal**: a lei deve conter o fundamento e todos os critérios de decisão<sup>15</sup> do respectivo ato de aplicação, o lançamento tributário.<sup>16</sup>

### Princípio da tipicidade tributária

A legalidade tributária segue-se o princípio da tipicidade, exigindo que a lei seja rigorosa na descrição de todos os elementos essenciais do tributo por ela instituído. A tipicidade seria

"um atributo, do fato ou fatos da vida, que exprimiria a sua conformidade com o modelo abstrato descrito na norma e que seria indispensável"

para a contribuição da obrigação de imposto.<sup>17</sup> São objeto de tipificação a **hipótese de incidência** ou **fato gerador** e a **medida do tributo** (alíquota e base de cálculo, isto é, os elementos de graduação da carga fiscal).

Como corolários do princípio da tipicidade, arrolam-se os subprincípios da **seleção** (escolha pelo legislador dos fatos geradores), do *numerus clausus* (listagem necessária e taxativa, e proibição da analogia), do **exclusivismo** (privatividade da escolha e suficiência dos elementos selecionados), e da **determinação** (exigência de que o conteúdo da decisão de aplicação da lei tributária nesta se encontre rigorosamente determinado).<sup>18</sup>

A tipicidade tributária traduziria uma tipicidade "fechada" (na terminologia de KARL LARENZ, invocada por XAVIER)

"sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração a substituir ou acrescer à contida no tipo legal".<sup>19</sup>

Tal decorreria do "conteúdo peculiar" da legalidade no Direito Tributário, onde ela terá encontrado "conteúdo restrito" ("mais rigoroso") devido aos ideais de segurança jurídica, cujos "valores e interesses" conduziram ao *princípio da deter-*

minação com a conseqüente proibição dos conceitos indeterminados neste ramo do Direito.<sup>20</sup> Para XAVIER,

“ao legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções, de base de cálculo ou de alíquota”.<sup>21</sup>

### Proporcionalidade, Tipicidade Tributária e Conceitos Indeterminados

Como se viu, o princípio da proporcionalidade permite um controle finalístico de constitucionalidade das leis. Manifestada na amplitude conceitual da virtuosa cláusula *due process of law*, que na sua vertente material se confunde com a exigência de razoabilidade dos atos estatais, a fluidez do princípio parece apontar para uma revisão do preciosismo formal de que se pretendeu revestir a legalidade.

A “tipicidade tributária fechada”, em garantia da legalidade formal, exigiria “rigorosa descrição” dos elementos do tributo em homenagem à segurança do direito (proteção da confiança do contribuinte na lei).

Olvidando sua finalidade (garantir a Igualdade no Estado de Direito), a Legalidade transmutou-se num fim em si mesma.

A doutrina da “tipicidade fechada” no direito tributário teve o seu apogeu num período histórico felizmente já ultrapassado. Claudicando outros mecanismos de controle democrático do poder do Estado, aqui como alhures, era necessário *conquistar a lei* como último recurso ou garantia de liberdade; daí a adoção da tipicidade fechada no Brasil,<sup>22</sup> quando aqui grassava excessivo positivismo.<sup>23</sup>

Haviam sido revogados pela Emenda 18, de 1965, os dispositivos da Constituição de 1946 que prestigiavam o princípio da capacidade contributiva e a personalização dos impostos (artigo 202) e a intributabilidade dos gêneros de consumo necessário (§ 1º do artigo 15). Antes, o Supremo Tribunal Federal flexibilizara o princípio da anualidade tributária,<sup>24</sup> dando origem à indigente regra da anterioridade (§ 29 do artigo 153 da Emenda nº 1 à Carta de 1967). Restava, então, a legalidade tributária. E a tipicidade “fechada”...

\*\*\*

Conceitos e tipos são técnicas de sistematização da linguagem jurídica. O conceito se caracteriza pela formulação abstrata e generalizadora dos institutos jurídicos. Para LARENZ, onde o conceito abstrato-geral e o sistema lógico não bastam por si para satisfazer a multiplicidade do ser (ou do sentido), ali se nos oferece, em primeiro lugar, a forma do pensamento do tipo.<sup>25</sup> O tipo não se desti-

na a definir ou conceituar, mas a retratar a realidade. Ora, para o mestre, ao contrário do conceito (abstrato), o tipo é “aberto”, só podendo ser descrito por indicação:

“No tipo não se subsume o fenômeno individual, que apenas se ‘coordena’ a ele, quando se demonstra que é um fenômeno que ‘corresponde’ (mais ou menos) ao tipo”.<sup>26</sup>

Após LARENZ, na 6ª edição de sua *Introdução ao Pensamento Jurídico*, KARL ENGISH historia que no passado assentara-se a idéia de que seria

“possível estabelecer uma clareza e segurança jurídicas absolutas através de normas rigorosamente elaboradas, e especialmente garantir uma absoluta univocidade a todas as decisões judiciais e a todos os atos administrativos”.<sup>27</sup>

Foi o tempo do Iluminismo, em que o Juiz era tido qual autômato a repetir a letra da lei (como convinha à reação à justiça de gabinete). Após o declínio daquela concepção no decurso do século XIX, hoje, segundo ENGISH, em todos os domínios jurídicos as leis são elaboradas de tal forma:

“que o juízes e os funcionários da Administração não descobrem e fundamentam as suas decisões tão-somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante ao do legislador”<sup>28</sup> (...) “E assim continuará a ser no futuro. Será sempre uma questão apenas duma maior ou menor vinculação à lei”,

intuíva o Mestre, para quem atualmente distinguem-se como “meios de expressão legislativa” representativos dessa irreversível tendência os **conceitos jurídicos indeterminados**, os conceitos normativos, os conceitos discricionários e as cláusulas gerais.<sup>29</sup>

Depois de diagnosticar a raridade dos conceitos “absolutamente determinados” no Direito e definir o conceito juridicamente indeterminado, categoria predominante, como um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos, ENGISH exemplifica com os conceitos naturalísticos recebidos pelo Direito como os de “escuridão”, “sossego noturno”, “ruído”, “perigo” e “coisa”. Lembra os “múltiplos pontos de contato” desses conceitos com os “conceitos de tipos” ou, simplesmente, “tipos”, que se colocam ao lado dos primeiros, em parte como subespécies dos **conceitos indeterminados** (com os seus ‘contornos fluidos’) ou dos conceitos normativos, **o que não impede a realização da subsunção**.

No Brasil, MIZABEL DERZI (*Direito tributário, Direito Penal e Tipo*) asseverou que a “tipicidade fechada” já não se encontra nas edições recentes da obra de

LARENZ, que passou a entender que **os tipos são sempre abertos**, eliminando de sua *Metodologia* o "tipo fechado".<sup>30</sup> O tipo, segundo a ilustre professora, é o nome que se dá à ordem que, comparativamente,

"ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido".<sup>31</sup>

E RICARDO LOBO TORRES não afasta a possibilidade de utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados, inevitáveis diante **da ambigüidade de linguagem do direito tributário**.<sup>32</sup> Os tipos têm uma estrutura aberta e gradual e

"são mais aptos do que os conceitos fechados, à adaptação rápida a uma realidade jurídica mutante".<sup>33</sup>

Tal é a realidade jurídico-tributária, sabidamente conexa à **mutante realidade econômica**, pois a tributação ou incide sobre fatos-signos de riqueza ou é graduada em virtude dela (capacidade contributiva); e mais ainda a tributação extrafiscal, destinada a influir na conduta dos indivíduos e agentes econômicos, cuja atividade depende da *evolução* dos fatos. Daí a necessidade de uma tipificação apropriada, caracterizada pela **indeterminação conceitual** de ser adotada também nos tipos tributários.

**O direito tributário não detém o monopólio da segurança jurídica.** Se todos os ramos do Direito perseguem a segurança, se a tipicidade como instrumento de limitação da vontade individual (tipicidade penal, tipicidade dos direitos reais e dos regimes de bens; tipicidade das pessoas jurídicas, civis e comerciais) nem privativa é do Direito Público, onde assume o color de freio à discricionariedade, então o "rigor" do princípio num ou noutro ramo do Direito seria uma questão de **grau**, como é, afinal, a **determinação dos conceitos, face à imanente indeterminação** de todos eles.<sup>34</sup> KRUSE ironiza a lei tributária alemã que prevê a autorização de regulamentos fiscais com a exigência de que a lei ordinária "determine" o respectivo conteúdo, finalidade e medida. Segundo ele, são

"exigências por si mesmas tão indeterminadas que no caso concreto com freqüência não se pode calcular de antemão a decisão dos tribunais...".<sup>35</sup>

O emprego dos conceitos jurídicos indeterminados permite, assim, o exame da **proporcionalidade, da adequação da lei tributária aos fins** a que ela se destina constitucionalmente. Não será mera coincidência o fato de o princípio da Igualdade se expressar no Direito Tributário através de um conceito jurídico indeterminado, como RUY BARBOSA NOGUEIRA, citando ENGLISH, qualifica o princípio da capacidade contributiva<sup>36</sup>.

Por outro lado, não se compreende bem a verdadeira cruzada empreendida contra o emprego do conceito indeterminado na tipificação tributária porque **a teoria da indeterminação conceitual considera que ele é exatamente um instrumento moderno de vinculação** do Administrador à lei, separando-a do que antes foi considerado campo de discricionariedade administrativa.<sup>37</sup>

É que o conceito indeterminado não implica em uma indeterminação das suas aplicações; só se permite **"uma única solução"** a ensejar controle de legalidade da atuação do Administrador.<sup>38</sup> O princípio da proporcionalidade permitirá um controle finalístico da aplicação da lei tributária pela Administração, ciente ela de que sua conduta, assim vinculada, estará sujeita a reexame jurisdicional.

FALCÃO não se opunha à tipificação aberta pelos conceitos indeterminados. Leia-se no seu sempre citado *Fato Gerador da Obrigação Tributária* o rechaço aos críticos dessa categoria jurídica ao confundirem-na com a discricionariedade:

"a discricção apontada no ato de lançamento refere-se a certos conceitos de determinação difícil (...) uma confusão de duas noções diferentes - a de conceito indeterminado e a de poder discricionário".<sup>39</sup> E, citando EHMKE:

"Por **discricção** deve designar-se uma liberdade de escolha da administração (...) ... deve considerar-se juridicamente legítima *ex definitione* qualquer solução dada pela administração, por isso que na intenção da lei **decisiva é a vontade da administração**".<sup>40</sup>

para acrescentar que

"o **conceito indeterminado não enseja uma opção ou liberdade de escolha** (...) quer o legislador que **uma única solução** seja adotada, a que resulta do comando legal traduzido pelo conceito indeterminado: o problema no caso, para concreta determinação do preceito, é apenas, como acentuam os autores, de interpretação".<sup>41</sup>

Ademais, um conceito jurídico se diz indeterminado não porque seja indeterminável, mas porque não foi conveniente ou possível a determinação na lei, "com traço de absoluta nitidez",<sup>42</sup> do respectivo campo de incidência, por ser necessário "considerar dados empíricos, fácticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão".<sup>43</sup>

Ora, como se disse, a realidade jurídico-tributária é sabidamente conexa à cambiante realidade econômica, pois a tributação ou incide sobre fatos-signos de riqueza ou é graduada em virtude dela, daí porque se entende ser a correspondente linguagem natural e necessariamente **aberta** em função da evolução dos fatos e da ciência. Do contrário, os tipos não poderiam atingir a "realidade mutante" a que alude MIZABEL DERZI.

Ensinava ALFREDO BECKER que

"tendo-se presente que a construção da regra jurídica tem como matéria-prima dados físicos, biológicos (...) é evidente que as estruturas jurídicas não podem nem deverão ficar indiferentes ao progresso das ciências cujo objeto é a investigação e análise daqueles dados".<sup>44</sup>

FERREIRO LAPATZA veio a aditar:

"...la Ley debe determinar - directamente o mediante la fijación de criterio a desarrollar por fuentes secundarias - qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo".<sup>45</sup>

E LOIC PHILIP:

"Il en résulte que le principe de la légalité fiscale doit se concilier avec d'autres principes ayant aussi valeur constitutionnelle".<sup>46</sup>

No direito brasileiro, lembre-se que FALCÃO<sup>47</sup> admitiu que a lei tributária condicionasse sua aplicação à regulamentação, só incidindo quando o regulamento administrativo for baixado; não é ela nesse caso auto-aplicável. E não o é, como lucidamente vem de esclarecer NOVELLI,<sup>48</sup> porque à lei mesma é facultado dispor sobre

"o âmbito (temporal) de eficácia (e de aplicação) das [suas] normas",

pois se trata de limitação

"querida e determinada direta e exclusivamente pela lei, como efeito preliminar e instrumental".

Ao lado do Direito Penal, onde também vigora o princípio da tipicidade (*nullum crimen nulla poena sine lege*), e se admite o uso da *norma penal em branco*,<sup>49</sup> completada pela norma administrativa, o Direito Tributário rege outra forma de intervenção estatal na liberdade individual (liberdade de iniciativa), através da exigência de recursos pecuniários dos contribuintes auferidos no exercício dessa liberdade; daí não se dever estranhar, a não ser por força de **razões ideológicas**,<sup>50</sup> que o Direito Tributário se valha de conceitos jurídicos indeterminados (que nem norma em branco são) para estabelecer na lei elementos essenciais do tributo, quais sejam o contribuinte, a hipótese de incidência e a medida do gravame.

O que está em causa é a compatibilização de um valor fundamental constitucionalmente protegido, a liberdade humana (liberdade de empresa, de trabalho, propriedade privada), com o dever dos administrados (todos eles, é o que

exprime o princípio da generalidade) de suprir ao Estado os recursos necessários à promoção do bem-comum, sua missão básica. E o tributo é o **meio ordinário** para a satisfação daquele fim.<sup>51</sup> O emprego de **conceitos jurídicos indeterminados** é a fórmula jurídica que permite a um só tempo outorga de flexibilidade do Legislador ao Administrador, sob garantia de **controle de proporcionalidade** pelo Juiz, homenageando a separação de poderes e realizando a indispensável harmonia entre eles.

Assim, não deve prevalecer o *subprincípio da determinação* exposto por XAVIER.<sup>52</sup> Aliás, é o próprio XAVIER que admite o emprego de **conceitos indeterminados** tais como "despesas razoáveis" ou "lucro arbitrado",<sup>53</sup> como de resto são encontradas na legislação pátria do **imposto de renda** ("gastos incompatíveis", "despesas necessárias à manutenção da fonte" conceituadas como ligadas a "operações exigidas pela atividade da empresa", "bens imprestáveis"). A lei complementar do **imposto sobre serviços** também contempla na *respectiva lista de incidências* conceitos indeterminados ao se referir a "serviços congêneres" e "serviços correlatos". O mesmo se diga da legislação sobre **incentivos fiscais** subordinados a exame administrativo do mérito de projetos "de interesse" (ou de "relevante interesse") para o "desenvolvimento", econômico, da cultura, etc. E a legislação **sobre contribuição de melhoria** não destoa ao admitir a sua cobrança quando executada a obra na sua totalidade, ou "em parte suficiente" para beneficiar determinados imóveis.

### Considerações finais

Na concretização ou determinação dos conceitos o que se faz é uma **avaliação técnica** qualitativa e quantitativa, como bem acentua XAVIER, secundado entre outros por GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ,<sup>54</sup> VALDÉS COSTA,<sup>55</sup> AMÍLCAR FALCÃO<sup>56</sup> e BARBOSA MOREIRA,<sup>57</sup> fenômeno diverso e que **nada tem a ver com discricionariedade administrativa** pura ou volitiva, "de opção", que poria em risco a certeza do Direito Tributário.

Ao aplicar o **conceito indeterminado** o intérprete proclama a **única vontade da lei** e, por força do princípio material da **proporcionalidade**, submete-se ao **crivo jurisdicional** por este ensejado, compatibilizando-se, assim, com o princípio formal da **legalidade tributária** que, esclareça-se, só se justifica como garantia dos valores constitucionais.

Se o Estado de Direito é o Estado que se deixa controlar juridicamente ao influxo do princípio da proporcionalidade, somente razões pré-jurídicas determinaríamos que o Direito Tributário não se valesse dos conceitos jurídicos indeterminados para estabelecer na lei os elementos essenciais do tributo, como são daquela natureza os fundamentos da teoria da tipicidade cerrada ou fechada.

Se, nas palavras de ALFREDO AUGUSTO BECKER,<sup>58</sup> ao Direito Tributário, liberto das “inibições que paralisam e esterilizam muitas de suas genuínas potencialidades”, cabe “tarefa fundamental” na “verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social”, parece que a **tipicidade, aberta pelos conceitos jurídicos indeterminados**, é o caminho capaz de iluminar materialmente a conciliação ético-jurídica da liberdade humana com o dever social de prestar o tributo justo, justo porque conexo à **capacidade contributiva** dos cidadãos, sempre sob a reserva do **controle de proporcionalidade** das leis e dos atos administrativos de lançamento.

## CONCLUSÕES:

1. O princípio da proporcionalidade requer a adequação dos atos estatais aos fins estabelecidos na Constituição e permite um controle material e finalístico do Estado.

2. A legalidade tributária é o princípio que impõe o autoconsentimento da cidadania através da representação popular, expressa em lei, para a instituição dos tributos.

3. A tipicidade tributária é o princípio que determina que a lei seja rigorosa na descrição de todos os elementos essenciais do tributo.

4. Os tipos têm estrutura aberta e apta a adaptar-se a realidades mutantes, daí a necessidade de uma tipificação que admita a indeterminação conceitual.

5. A denominada tipicidade tributária “fechada” é equivocada ao pretender proibir a utilização de conceitos jurídicos indeterminados na tipificação dos elementos essenciais do tributo; resta ela superada pelo atual estágio de desenvolvimento do Estado de Direito (o “segundo Estado de Direito”), devendo-se admitir a utilização de tipos abertos no Direito Tributário, como se dá nos demais ramos do Direito.

6. A abertura do tipo tributário deve-se dar pelo emprego dos conceitos jurídicos indeterminados, como de resto, na prática, já ocorre na legislação, em especial do imposto sobre a renda, sob a garantia de controle jurisdicional de proporcionalidade das leis e dos atos administrativos de lançamento.

7. Como os conceitos jurídicos indeterminados postos na lei tipificadora implicam na busca da “única solução justa” pelo intérprete, compatibilizam-se, através deles, a legalidade, a segurança jurídica e a proporcionalidade.

## BIBLIOGRAFIA

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, 2ª ed., Saraiva, 1972.  
BELSUNCHE, Horacio Garcia. *Garantías Constitucionales*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984.

BIELSA, Rafael. *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, reimpr. da 3ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1993.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994.

BORGES, José Souto Maior. “Lançamento Tributário”, vol. IV do *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1981.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*, 2ª reimpressão da 5ª ed., Coimbra, Almedina, 1992.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3 ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*, Belo Horizonte, Del Rey, 1992.

CORREIA, Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, Livr. Almedina, 1987.

COSTA, Ramón Valdez. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Montevideu, ed. do autor, 1982.

DERZI, Mizabel. *Direrito Tributário, Direrito Penal e Tipo*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

EISENSTEIN, Louis. *Las Ideologías de la Imposición (The Ideologies of Taxation)*, Madrid, trad. espanhola. Instituto de Estudios Fiscales, 1983.

ENGISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, trad. da ed. alemã de 1983, Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1994.

..... *Introdução ao Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, DASP, 1960.

..... *Introdução ao Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1987.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*, trad. da 4 edição espanhola, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1991.

GORDILLO, Augustín. *Princípios Gerais de Direito Público*, São Paulo, trad. bras., Ed. Rev. dos Tribunais, 1977.

GUIMARÃES, Ylves. *Os princípios e Normas Constitucionais Tributários*, São Paulo, Ed. Ltr, 1976.

KRUSE, H.M. *Derecho Tributario, Parte General*. trad. espanhola da 3ª ed. alemã de 1973, Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1978.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª ed., Madri, M. Pons, 1992.

LARENTZ, Karl. *Metodologia de la Ciencia del Derecho* Barcelona, trad. espanhola de ed. alemã de 1960, Ed. Ariel, 1966.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984.

MENDES, Gilmar Ferreira. *O Controle de Constitucionalidade*, São Paulo, Saraiva, 1990.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra, ed. Coimbra, 1988, t. IV.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. “Regras de Experiência e Conceitos Juridicamente Indeterminados”, in *Temas de Direito Processual - 2ª série*, cap. 6), São Paulo, 2ª ed., Saraiva, 1988.

MOREIRA NETO, Dlogo de Figueiredo. *Legitimidade e Discricionariedade*, Rio de Janeiro, Forense, 1989.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

NOVELLI, Flávio Bauer. "O princípio da Anualidade Tributária", artigo publicado na *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 267, pp. 75-94.

..... "Observações sobre a Subordinação da Vigência da lei à do Regulamento de Execução", in *Estudos em Homenagem ao Prof. Caio Tácito*, MENEZES, Carlos A. Direito [coord.], Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1997, pp. 201-227.

OBERSON, Xavier. *Les taxes D'Orientation*. Helbing & Lichtenhahn, Faculté de Droit de Genève, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 52).

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva, Conteúdo e Eficácia do Princípio*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1988.

..... *Direito Tributário. Capacidade Contributiva*, 2ª ed., Renovar, 1988.

PHILIP, Loic. *Finances Publiques*, 4ª ed., Paris, Cujas, 1992.

TÁCITO, Caio. "O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto", in *Revista de Direito Administrativo*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, v. 206, pp. 1-8.

THOMPSON, Augusto F. G. "Lei Penal em Branco", tese publicada na *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara*, v. 19, p. 223-271.

TORRES, Ricardo Lobo. "Sistemas Constitucionais Tributários", v. 2, t. 2 do *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1986.

..... *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1993.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

..... *Conceito e Natureza do Lançamento Tributário*, São Paulo, Ed. Juriscredi, [s.d.].

..... *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

..... *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977.

..... *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2 edição, Rio de Janeiro, Forense, 1997.

## NOTAS

1. Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1988.

2. Jorge Miranda (*Manual de Direito Constitucional*, Coimbra, Ed. Coimbra, 1988, t. IV, p. 274).

3. Gentz, *apud* Paulo Bonavides (*Curso de Direito Constitucional*, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 357).

4. *ibidem*, pp. 358 e 362.

5. Diogo de Figueiredo Moreira Neto (*Legitimidade e Discricionariedade*, Rio de Janeiro, Forense, 1989, pp. 50-51).

6. "O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto", in *Revista de Direito Administrativo*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, v. 206, p. 5.

7. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, Livr. Almedina, 1987, p. 114.

8. Cf. Gordillo (*Princípios Gerais de Direito Público*, São Paulo, trad. bras., Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, pp. 183-184); e Belsunce (*Garantías Constitucionales*, Buenos Aires, Ed. Depalma,

1984, pp. 99, 142). Segundo Caio Tácito, "o teste da racionalidade (*rationality test*), ou o padrão de razoabilidade (*reasonableness standard*), são no direito norte-americano, critérios de aferição de legalidade como remédio contra restrições indevidas de direitos e liberdades na via administrativa e legislativa" (op. loc. cit.).

9. Para Canotilho o princípio da proporcionalidade exprime-se através de três elementos parciais ou subprincípios, a saber, a **conformidade** ou **adequação** do ato estatal para atingir-se ao fim colimado (constitucionalmente legítimo); a **exigibilidade** ou **necessidade**, ou seja, a indispensabilidade do ato para defesa ou conservação do fim legítimo; e a **proporcionalidade strictu sensu**, consistente no requisito de recair a **escolha** sobre o meio que mais ou melhor considerar o conjunto de interesses em jogo (*Direito Constitucional*, Coimbra, 2ª reimpressão da 5ª ed., Almedina, 1992, pp. 386-388). *Idem*, com pequena diferença terminológica, Paulo Bonavides (*Curso de Direito Constitucional*, São Paulo, 5ª ed., Malheiros, 1994, pp. 360-361). Miranda refere-se às vertentes do princípio como sendo três: necessidade, adequação e racionalidade (op. loc. cit.). Para Pierre Muller, "a proporção adequada se torna assim condição da legalidade" *apud* Paulo Bonavides, op. cit., p. 361.

10. Cf., do Autor, *Capacidade Contributiva; Conteúdo e Eficácia do Princípio*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1988, p. 21.

11. Mendes (*Controle de Constitucionalidade* São Paulo, Saraiva, 1990). José Marcos Domingues de Oliveira (*Capacidade Contributiva*, cit., p. 52 e p. 71 n. 14). Representação n. 1077 (ementa do acórdão publicada em 28.09.84).

12. Artigo publicado no *Repertório Iob de Jurisprudência*, n. 23/94, pp. 469-475. O acórdão examinou imposto de licença sobre as cabines de banho na cidade de Santos.

13. Cf. *O Conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade*, em que Bandeira de Mello indica os critérios para a justa desigualação dos destinatários do Direito (2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, pp. 27-28).

14. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, pp. 8-10).

15. *ibidem*, pp. 36-37, 45-46.

16. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977.

17. Xavier (*Os Princípios*, cit., p. 59).

18. Xavier (*Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, pp. 119-124, e ainda recentemente in *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Rio de Janeiro, 2ª edição, Forense, 1997, pp. 206-207). Ylves Guimarães (*Os Princípios e Normas Constitucionais Tributários*, São Paulo, Ed. LTr, 1976, pp. 58-66). Roque Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, 3 ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1991, pp. 161 e 232).

19. *ibidem*, p. 92. Larenz (*Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona, trad. espanhola da ed. alemã de 1960, Ed. Ariel, 1966, pp. 354-358).

20. *id.*, *ibidem*, pp. 95, 96 e 97.

21. *id.*, *ibidem*, p. 95.

22. Sacha Calmon Navarro Coelho (*O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*, Belo Horizonte, Del Rey, 1992, p. 334).

23. Ricardo Lobo Torres ("Sistemas Constitucionais Tributários", v. 2, t. 2 do *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1986, pp. 96, 181, 410 e 411).

24. Sobre o tema: Flávio Bauer Novelli ("O Princípio da Anualidade Tributária", artigo publicado na *Revista Forense*, vol 267, pp. 75-94).

25. *op.cit.*, p. 344.

26. *id.*, *ibidem*, p. 354.
27. Lisboa, trad. da ed. alemã de 1983, Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, p. 206.
28. *ibidem*.
29. *op. cit.*, pp. 207-208.
30. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1988, pp. 61 e 64.
31. *ibidem*, p. 65.
32. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1993, p. 93.
33. *ibidem*, p. 57.
34. José Souto Maior Borges ("Lançamento Tributário", vol. IV do *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1981, pp. 178-187); no mesmo sentido, Alberto Xavier (*Os Princípios*, *cit.*, p. 97).
35. Kruse (*Derecho Tributario, Parte General*. Madri, trad. espanhola da 3ª ed. alemã de 1973, Editorial de Derecho Financiero, 1978, p. 154).
36. Nogueira (*Curso de Direito Tributário*, 4 ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, *op. cit.*, p. 10).
37. García de Enterría e Fernández, (*Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, trad. da 4ª edição espanhola, Ed. Rev. dos Tribunais, 1991, pp. 393-395).
38. *ibidem*.
39. Rio de Janeiro, 5ª ed., Forense, 1994, p. 59.
40. *op. cit.*, p. 61.
41. *id.*, *ibidem*.
42. Barbosa Moreira (*Temas de Direito Processual - 2ª série, cap. 6* ("Regras de Experiência e Conceitos Juridicamente Indeterminados"), São Paulo, 2ª ed., Saraiva, 1988, p. 64).
43. Falcão (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Rio de Janeiro, 5ª ed., Forense, 1994, pp. 61-62). E tratando do poder regulamentar (*Introdução ao Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, DASP, 1960, pp. 33-34); e *Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro, 3ª ed. Forense, 1987, p. 45.
44. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 90.
45. *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª ed., Madri, M. Pons, 1992, p. 55.
46. *Finances Publiques*, 4ª ed., Paris, Cujas, 1992, p. 353. Xavier Oberson anota que os tributos ambientais, essencialmente extrafiscais, caracterizam-se pela "flexibilidade" e "adaptabilidade" porque esta área é particularmente subordinada à evolução das circunstâncias e do conhecimento científico, citando como exemplos a graduação administrativa do tributo ambiental em função de fatores técnicos, como o nível de emissões poluentes, a decisão administrativa de pôr em vigor, adiar ou suprimir a exigência do tributo cujos efeitos se revelam pouco convincentes ou contrários aos fins da lei (*Les Taxes D'Orientation*. Helbing & Lichtenhahn, Faculté de Droit de Genève, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 52).
47. *Introdução ao Direito Tributário*, 3 ed. atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 47.
48. "Observações sobre a Subordinação da Vigência da lei à do Regulamento de Execução", *in Estudos em Homenagem ao Prof. Caio Tácito*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1997, pp. 206 e 205, respectivamente.
49. Augusto Thompson afirma que "admitida a **habilitação**, permite-se que a lei formal-material atribua a outro Poder a especificação do preceito genérico a que se prenda a sanção, através de ato normativo (lei material)" - "Lei Penal em Branco", tese publicada na *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara*, n. 19, p. 228.

50. Sobre o tema, cf. De Louis Eisenstein *Las Ideologías de la Imposición (The Ideologies of Taxation)*, Madri, trad. espanhola. Instituto de Estudios Fiscales, 1983. Bielsa refere a tendência humana de "querer librarse del peso de toda contribución" (*Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, Buenos Aires, reimpr. da 3ª ed., Depalma, 1993, p. 167). Alberto Xavier ao registrar que "o princípio da legalidade assumiu no Direito Tributário um conteúdo peculiar" deixa claro o matiz ideológico da construção teórica em torno da tipicidade tributária (*Os Princípios*, *cit.*, pp. 95-97).
51. O tributo é o instituto que permite num clima de liberdade racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade (cf., do Autor, *Capacidade Contributiva, Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1988, p. 11).
52. *Os Princípios*, *cit.*, pp. 96-99.
53. *Conceito e Natureza do Lançamento Tributário*, São Paulo, Ed. Juriscredi, [s.d.]. No caso do imposto sobre produtos industrializados é a própria Constituição que se vale de **indeterminação** ao estabelecer que a sua **medida** recorra a alíquotas seletivas em função da **essencialidade**.
54. ... "se se tratasse de aplicar um conceito jurídico indeterminado (...) só uma única solução será justa com exclusão de toda outra" - *op. cit.*, p. 394.
55. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Montevideu, ed. do autor, 1982, p. 168-169.
56. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, *cit.*, pp. 109-110; 112-113.
57. *Temas de Direito Processual*, *cit.*, p. 64.
- 58 *op. cit.*, p. 533.