

# Tipicidade e Simplicidade no Direito Tributário

## *Typicality and Simplicity in the Tax Law*

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, doutor e livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Diretor e Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail*: fzilveti@zilveti.com.br.

### *Resumo*

O artigo analisa a abordagem legislativa do tipo, a tipicidade e simplicidade no direito tributário, especialmente em relação ao imposto de renda. Desafia a legislação tributária e seus limites para simplificar o sistema tributário. O uso do tipo classificatório na determinação da hipótese tributária é uma preocupação científica deste ensaio, no sentido de repensar o sistema. A título de comparação com outros sistemas, recorre à doutrina e à jurisprudência da Alemanha. Testam-se aqui, o limites para a simplicidade no direito tributário, aqui restrita à pesquisa ao imposto de renda.

*Palavras-chave*: tipo, tipicidade, simplicidade, praticabilidade, imposto de renda, Brasil, Alemanha.

### *Abstract*

The article analyzes the legislative approach of the typus, the typicality and simplicity in tax law, especially in relation to income tax. It challenges tax legislation and its limits to simplify the tax system. The use of the classification typus in the determination of the tax hypothesis is a scientific concern of this essay, in the sense of rethinking the system. By way of comparison with other systems, it uses German doctrine and jurisprudence. The limits for simplicity in tax law are tested here, here restricted to income tax research.

*Keywords*: typus, typicality, simplicity, practicality, income tax, Brazil, Germany.

## 1. Introdução

O tipo, como categoria lógica, tem sido muito maltratado na doutrina brasileira do direito tributário, frequentemente ligado à imprecisão conceitual ou à liberdade interpretativa. Condena-se o tipo à impossibilidade de subsunção legal<sup>1</sup>. Muito disso se deve à tendência doutrinária de somente encontrar segurança jurídica na estrita legalidade, uma falácia que compromete a própria escola do direito tributário. A academia estrugiu uma crítica irracional e infrene.

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diego Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 38.

O legislador recorre à tipificação com relativa frequência, construindo modelos que se impõem aos intérpretes, justamente para não permitir espaço amplo aos intérpretes. Deste tipo trataram Kaufmann, Larenz, Engisch e Radbruch<sup>2</sup>, entre outros notáveis, cada um considerando o tipo como categoria lógica naturalmente aberta. Atrás de cada forma legal se encontra um tipo e, dessa forma, sempre há subsunção.

O tipo, afinal, é algo mais concreto que o conceito. O legislador tem no tipo um instrumento de concretização no direito e na ciência jurídica. Ora, se o tipo é mais concreto que o conceito, a tipicidade jurídica se contrapõe ao que se diz da norma como figura genérica, sem especificação. O conceito geral passa para o tipo, no direito penal, assim como no direito tributário. Se não há tipos de ilícito penal, tampouco há tipos de incidência tributária<sup>3</sup>. Naturalmente, pensar assim seria uma insensatez lógica.

Interessa para este estudo o tipo jurídico, entendido como tal aquele moldado pela norma. O que precisa ser compreendido é que o tipo legal, naturalmente jurídico, se adéqua a satisfazer a necessidade de individualização, mas não apenas isso. O tipo é a manifestação de um conceito mais vasto, generalizado. Neste sentido, no direito tributário, o tipo exerce um papel fundamental na simplificação tributária. No estudo do imposto de renda muito interessa as tipologias (cláusula geral), de que se ocupou Engisch. Afinal, sabe-se bem que os conceitos absolutamente definidos são raros dentro da lei<sup>4</sup>.

O tipo busca o concreto por meio da especificação, não pela individualização. De todo o modo, o tempo é abrangido por determinado conceito<sup>5</sup>. Não faz sentido opor tipo ao conceito pois, essencialmente, tipo jurídico é conceito de espécie<sup>6</sup>. O olhar tipificante, na perspectiva classificatória, importa ao direito em geral e, especialmente neste ensaio, ao direito tributário prático em matéria de imposto de renda.

A praticabilidade ou praticidade tributária demanda a classificação generalizante. A classificação nada mais é que especificar categorias lógicas de maneira a permitir a adequação do fato ao tipo legislativo. O chamado “catálogo de figuras” serve a praticabilidade ao generalizar condutas de fácil subsunção normativa. Muitas vezes, como se verá neste ensaio, este “*catálogo de figuras*” é confundido com taxatividade, como se esta última pudesse ser interpretada de modo restritivo. A tipicidade classificatória nada mais é do que a cláusula geral.

<sup>2</sup> RADBRUCH, Gustav. *Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht*, SJZ1946, 1-8.

<sup>3</sup> ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Petrony, 1968, p. 33.

<sup>4</sup> ENGISCH, Karl. *Einführung in Das Juristische Denken*. Atualizado por Thomas Würtenberger e Dirk Otto. Stuttgart: Kohlhammer, 2018, p. 193.

<sup>5</sup> ENGISCH, Karl. *Einführung in Das Juristische Denken*. Atualizado por Thomas Würtenberger e Dirk Otto. Stuttgart: Kohlhammer, 2018, p. 429.

<sup>6</sup> ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Petrony, 1968, p. 39.

Fazer *concessões à praticabilidade* é tarefa do legislador tributário, sem com isso esvaziar o princípio da igualdade na tributação<sup>7</sup>. A ideia é tentar abranger a maior parcela dos contribuintes por meio de generalizações classificatórias. Nesse sentido, nada melhor do que a tipificação. Classificar condutas albergando uma maioria de contribuintes atende a praticabilidade. Seja como uma abstração generalizadora, seja como um molde, o tipo serve ao legislador tributário.

A questão enfrentada neste ensaio é o limite a partir do qual a praticabilidade rompe com a igualdade. O problema está na minoria não atendida, quando a desatenção fere de morte a capacidade contributiva. Nunca é demais dizer que a praticabilidade é comumente vista como *forfait*, o que não é falso, porém não se resume a isso. Podemos ver praticabilidade nas cláusulas gerais, e nelas ver de igual modo a tipicidade. A cláusula geral se opõe à elaboração casuística<sup>8</sup>. Vejamos.

## 2. Tipificação como *facti species*

Seria presunção de minha parte tentar convencer os defensores da teoria dos conceitos fechados com meus argumentos de teoria do direito sobre o tipo. Mas vale a pena insistir que se adote o tipo como categoria lógica suficiente para captar a realidade e descrevê-la na hipótese normativa<sup>9</sup>. Não procede em absoluto a afirmação de que seja impossível utilizar tipos na elaboração de normas tributárias. Não está bem certo afirmar que existe polêmica nisso. Que o tipo representa uma totalidade graduável e aberta, não se discute. Tampouco questionável é a ideia do conceito resultar de uma soma de elementos distintivos<sup>10</sup>. É imperioso, porém, discordar da tese segundo a qual os tipos não se prestam à atividade prescritiva<sup>11</sup>.

O tipo, antes de mais nada, é uma forma de abstração. É também chamada lógica “fuzzy”, de perfis difusos não nitidamente determinados, mediante os quais se busca uma aproximação do conceito indeterminado e, mesmo, da própria analogia<sup>12</sup>. Aqui não se trata de interpretação legislativa aberta, indefinida, a justificar qualquer decisão construtivista em matéria de direito tributário. É clara aqui a visão tributária normativa como uma relação jurídica que exige uma

<sup>7</sup> TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, (513/525) p. 515.

<sup>8</sup> ENGISCH, Karl. *Einführung in Das Juristische Denken*. Atualizado por Thomas Würtenberger e Dirk Otto. Stuttgart: Kohlhammer, 2018, p. 188.

<sup>9</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Frankfurt am Main: Springer, p. 465.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 231.

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 46.

<sup>12</sup> KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del derecho*. Luís Vida Borda y Ana Maria Montoya (traductores). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 82.

abordagem puramente jurídica do tributo. Os juízes e legisladores têm que trabalhar juntos para garantir o conhecimento correto do direito, pois suas tarefas, que são funcionalmente delimitadas na “natureza das coisas”, se complementam dentro de um único sistema<sup>13</sup>.

Não se perca de vista que julgadores de cortes constitucionais justificam com alguma frequência suas decisões no tipo, quando em verdade se trata de mera teoria da argumentação jurídica<sup>14</sup>. O tipo que se pesquisa aqui é o tipo legislativo, o fato gerador (*Tatbestand*). Tipo legislativo coexiste com o conceito legislativo, cada um com sua função no burilar da norma tributária em formação. Tratar um como o outro ou procurar atacar um para afirmar o outro, em nada auxilia a dogmática jurídica. No Brasil, a Constituição trabalha com tipos ao determinar competências dos entes federados. Quis o Constituinte delimitar competências dos poderes legislativos da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, descrevendo os impostos cabíveis a cada um. A delimitação de competências não transforma tipos em conceitos, visto a vagueza classificatória dos tributos em espécie. O modelo de categorização separa, como não poderia deixar de ser, os tributos a serem mais precisamente classificados pelo legislador complementar. Este último trabalha com tipos e conceitos, distinguidos instrumentalmente. Os tributos previstos na Constituição são aqueles encontrados pelo constituinte na história e sua evolução socioeconômica<sup>15</sup>.

A utilização de tipos e conceitos soa, numa análise superficial, como oposição, quando, de fato, se trata de processos mentais distintos. Na formulação legal, ademais, o agente parte de uma abstração, fazendo uso de tipos e conceitos. A separação de formas concretas resulta da constatação de determinadas propriedades gerais. Pensar em conceitos abstratos reduz notas distintivas claras, o que não ocorre no tipo, em que a nota serve apenas para distinção do todo<sup>16</sup>. Ambos os processos de abstração normativa nem sempre são realizáveis por completo, a depender do objeto observado na “natureza das coisas”. O legislador fiscal é livre para determinar em que medida estes ou aqueles instrumentos normativos devem ser utilizados para efeitos fiscais e como devem ser avaliados em pormenor.

*Classificar significa também distinguir, separar, individualizar, elementos de abstração mental de compreensão. Opor a classe ao tipo pode ser aceitável epistemologicamente, mas não no processo legislativo. Especificar no sentido de repartir se aproxima do*

<sup>13</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. Die Steuer als Rechtsverhältnis. *Festgabe für Georg von Schwann*, zum 75. Geburtstag, 12. März 1928. Organizado por Hans Teschemacher. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), (1/37) p. 3.

<sup>14</sup> BRASIL, STF, RE n. 1.043.313 e ADI n. 5.277, Rel. Min. Dias Toffoli. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

<sup>15</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese apresentada para obtenção de grau de Doutor em Direito Econômico e Financeiro – Faculdade de Direito Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 96.

<sup>16</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Frankfurt am Main: Springer, p. 658.

*tipo*. A classificação, por melhor que seja, deixa sempre uma ambiguidade<sup>17</sup>. A atividade legislativa como um recorte da realidade para ordenar fatos semelhantes, numa tentativa classificatória, nada mais é do que o *facti species*<sup>18</sup>.

A otimização fiscal depende da tipificação, da simplificação normativa. Esta se orienta pela igualdade na tributação. Classificar condutas, por sua vez, parte do tipo é alcançar a simplificação normativa na igualdade. Simplificar depende, em alguma medida, de classificação e esta, por sua vez, depende da tipificação. A formulação da hipótese legal demanda generalidade, de modo a abranger a um tratamento jurídico um grande espectro de casos, o que se alcança por meio da cláusula geral<sup>19</sup>. Produz-se, assim, o *facti species*.

*A tipificação trabalha com a analogia, resultado de uma operação intelectual, um exercício de abstração. De igual forma, o conceito abstratamente definido é concretizado por meio de comparações exaustivas, num processo intelectual de encaixe. Este encaixe foi desenvolvido pelo direito penal como subsunção do fato à hipótese legal*<sup>20</sup>. Não procede a afirmação que o tipo não admite a subsunção. O processo da realização do direito ocupa o intérprete a permanentemente fechar e abrir conceitos legais.

Prever a hipótese legal é ofício que se encontra no antecedente, na geração do *facti species*. Todo o antecedente da norma jurídica é de algum modo desenhado mentalmente pelo legislador. Este desenho pode ser simples abstração ou uma coleta na “natureza das coisas”. A previsão como ato normativo recebe a denominação de tipicidade<sup>21</sup>. A previsão generalizadora é conhecida como tipificação, ou técnica tipificante. O tipo tributário é previsto na legislação tributária tanto na Constituição quanto nas normas infraconstitucionais. É da natureza sistêmico tributário trabalhar com o tipo<sup>22</sup>. É importante deixar claro que isso nada tem a ver com o tipo de sistema tributário, nem tampouco com o tipo de constituição, adotados nas jurisdições pesquisadas para este ensaio.

A tipicidade, substantivada no ato de classificação, será em algum momento interpretada. A segurança jurídica no direito tributário se realiza na construção da hipótese legal, convidando o destinatário e o aplicador a substituírem o legislador na complementação<sup>23</sup>. A criação da hipótese de incidência apenas por lei,

<sup>17</sup> ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Petrony, 1968, p. 40.

<sup>18</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 133.

<sup>19</sup> ENGISCH, Karl. *Einführung in Das Juristische Denken*. Atualizado por Thomas Würtenberger e Dirk Otto. Stuttgart: Kohlhammer, 2018, p. 188.

<sup>20</sup> KAUFMANN, Arthur. *Analogía y “naturaleza de la cosa” – hacia una teoría de la comprensión jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1976, p. 100. No original, podemos ver também Analogie und “Natur der Sache”. Munique: C. H. Beck, 1982, p. 38.

<sup>21</sup> ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Petrony, 1968, p. 20.

<sup>22</sup> WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*. 116. Berlin: Duncker & Humblot, 2014, p. 15/16.

<sup>23</sup> SABINO, José Alfredo Ferrari. Um caso de tipologia exemplificativa em matéria tributária. *RDPG* v. 51. Rio de Janeiro, 1998, (94/105), p. 95.

conhecida por princípio da legalidade, impõe a construção da *facti species*. O legislador colhe o tipo na construção da hipótese, mas ao contrário do que sustenta alguma doutrina, não o fecha necessariamente<sup>24</sup>. O tipo social capturado pelo legislador não pode ser delimitado exatamente, reconhecido que sequer conceitos indeterminados encontram definição exata<sup>25</sup>. O fato de a Constituição Federal do Brasil determinar competências e algumas características de apuração de tributos, como a não cumulatividade, não transforma o tipo em conceito. O argumento de que isso somente é possível na Constituição aberta além soa falacioso.

O legislador tributário do imposto de renda tem como instrumentos o tipo e a cláusula geral, ambos com elevado grau de abstração. No mister de classificação, especialmente no imposto de renda, o legislador opera com exemplos, especificações e delimitações. Elencar fatos em série, como despesas dedutíveis, na legislação do imposto de renda, demanda enumeração tipológica, com referência a um núcleo comum. As hipóteses “despesas dedutíveis” especificadas não admitem interpretação de esgotamento do núcleo. Tais despesas são elementos reveladores da renda, expressão típica do tipo. Mesmo que a Constituição tenha distribuído competência na criação de tributos, como o imposto de renda, não definiu, pela impossibilidade lógica, um conceito de renda.

Este parece ser o espírito do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, ao prever despesas dedutíveis sem, contudo, restringir o seu espectro de abrangência ao elenco classificatório presente na norma<sup>26</sup>. Inegável o grau de liberdade da autoridade administrativa, do contribuinte e do juiz, na fixação de alcance normativo da expressão “despesa dedutível”, entendida como aquela “necessária à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”. Existem inúmeras normas de justiça, algumas das quais se contradizem, mas não deixam de ser válidas. Assim, quando o Poder Judiciário determina a dedução de determinada despesa, no espírito da lei, realiza a justiça, mas o mesmo parece não ser aceitável no caso do Fisco. A fixação do alcance normativo deveria ser aceita por outros agentes além do legislador?

A renda, entendida aquela prevista em lei como hipótese de tributação por imposto de renda, se manifesta pela obrigação imposta à União, para que permita ao contribuinte apurar, num ato de lançamento por homologação. Esta apuração, no caso do sistema do Lucro Real, parte de o contribuinte deduzir todos os gastos e despesas necessárias à manutenção da fonte. Não fosse a renda um tipo constitucional, sujeito à determinação por meio de cláusula geral, seria defeso à lei ordinária vetar dedutibilidade<sup>27</sup>. Outra observação possível é sobre a inexistência

<sup>24</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1998, p. 94.

<sup>25</sup> OLIVEIRA, Yonne Dolácio. *A tipicidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 25.

<sup>26</sup> BRASIL, Lei n. 4.506/1964: “Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.”

<sup>27</sup> BRASIL, STF, RE n. 582.525, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário, j. 22.10.2008. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

tência de um conceito constitucional de renda. É polêmica a expressão de renda em termos de sua extensão, de modo a ser aconselhável buscar critérios de determinação e não um conceito<sup>28</sup>. Volto a esclarecer ao leitor minha posição de não opor o conceito ao tipo em qualquer circunstância. Tampouco se trata, como proposta científica deste ensaio, de tratar de neopositivismo ou de direito natural, mas somente do positivismo característico da legislação tributária.

Se a lei determina o momento da disponibilidade da renda, as condições de apuração também seguem a mesma lógica positivista, o que não significa trabalharmos apenas com conceitos determinados. O tipo categoria lógica é também conceito, muitas vezes tratado como fato gerador (*Tatbestand*). O fato gerador não admite predeterminação absoluta de todas as situações da vida, quimera em qualquer ramo do Direito<sup>29</sup>. Como a renda é um tipo, é natural que se trabalhe com uma cláusula geral para a dedução daquilo que não é renda. Essa operação mental é, sem dúvida, comparativa. Não cabe aqui falar em teoria mecanicista, como se a subsunção fosse uma operação física. A subsunção é uma operação mental, logo, fruto da abstração.

A incompletude da lei é, contrariamente à visão positivista, não um defeito, mas um atributo *a priori* e necessário. A lei não pode e não deve, portanto, ser formulada de forma única, pois é criada para casos cuja variedade é infinita. A classificação normativa paralisa uma coisa, de modo independente, acabado, ininterrupto e único<sup>30</sup>. A questão central aqui se dá na escolha do modelo de aplicação. Pensar assim é importante também para a linguagem da lei. Fora os poucos casos de conceitos de número, os conceitos de lei não são idênticos, não são conceitos gerais abstratos, mas conceitos de tipo, conceitos de ordem em que não há “ou-ou”, mas ou mais ou menos<sup>31</sup>.

As simplificações tributárias devem seguir o padrão para classificações legais. Elas capturam a carga tributária padrão do sistema tributário, especialmente o princípio objetivo líquido no tipo, não nas realidades individuais. Este efeito deve ser medido pelo princípio da igualdade e pela exigência de uma legislação consistente. A proporcionalidade constitucional pergunta se a simplificação tributária atinge o seu objetivo, se tipifica os casos abrangidos de forma adequada, necessária e razoável<sup>32</sup>.

Atendo-se ao tema do imposto de renda, pondera-se: como classificar, então, o que está diretamente ligado à atividade produtiva? A delimitação daquilo

<sup>28</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 2/10.

<sup>29</sup> DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 326.

<sup>30</sup> KAUFMANN, Arthur. *Rechtsphilosophie*. Munique: C. H. Beck, 1997, p. 91.

<sup>31</sup> KAUFMANN, Arthur. *Rechtsphilosophie*. Munique: C. H. Beck, 1997, p. 92.

<sup>32</sup> KIRCHHOF, Gregor. Einkommensteuer in der steuerstaatlichen Kompetenzordnung. *Einführung zum EStG*. HHR Lfg. 282 Oktober 2017, p. 140. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: [https://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG\\_Einf\\_282\\_10-2017\\_komplett.pdf](https://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_282_10-2017_komplett.pdf).



que serve ao processo produtivo depende de constante comparação, um exercício analógico. Quando, em nome da praticidade ou da eficiência sistêmica, o legislador determina que um item ligado à atividade produtiva não é dedutível, infringe a capacidade contributiva e a igualdade? Vejamos.

### 3. Praticabilidade e tipificação

*A praticabilidade não é um princípio ético a ser perseguido.* Está intimamente ligada à igualdade e, para fins deste ensaio, à igualdade na tributação. É fato que a praticabilidade auxilia na arrecadação, como no caso do Simples, mas isso não a torna *ipso facto*, pró-fisco e contra o contribuinte. Tampouco o inverso é verdadeiro. A tipicidade ou tipificação é ferramenta legislativa destinada a descrever fatos, desprovidos de valor ou juízo, carecendo de caráter imperativo<sup>33</sup>. A classificação prática pode vir a partir de notas distintivas, a partir da referência genérica da lei. Isto acontece no imposto de renda, especialmente quando o legislador trata das despesas dedutíveis, como se verá adiante.

Temos na legislação tributária bons e maus exemplos de simplificação, como a substituição tributária, o imposto sobre grandes fortunas, o imposto de renda da família (*Susammensteuer*) etc. Cobrar imposto de consumo sobre alimentação e bebidas é um exemplo de falta de praticabilidade. A praticabilidade pode, ainda, ser definida pela negativa, ou seja, por sua ausência na legislação tributária. Grande parte da legislação tributária não é prática, o que não lhe atribuiu qualquer conotação negativa. A complexidade tributária é antes de nada um atributo que visa dar segurança ao contribuinte. Além disso, sistemas tributários complexos normalmente almejam garantir que apenas a riqueza seja captada, em respeito à capacidade contributiva.

Existe sempre uma disputa entre dois universos, sobre a relação entre o geral e o individual, em conexão com o dilema da relação entre o ser e o dever ser. A tensão entre justiça material e segurança jurídica se desenvolve internamente, considerando que a segurança jurídica é um atributo da justiça<sup>34</sup>. Na segurança jurídica convivem em harmonia plena tanto o geral quanto o individual, tensionados pela hermenêutica. Por outro lado, não existe um tipo normativo que sempre implique a classificação como norma de finalidade social.

*O contribuinte procura a certeza, que exige, por sua vez, que fatos jurídicos sejam legislados de modo simples e compreensível.* Não se tolhe o legislador de pormenores ou particularidades. Tampouco o agente fiscal é privado de regular transitóriamente. No imposto de renda, a certeza é em grande parte entendida como previsibilidade, determinação, como ocorre ao tratar de despesas dedutíveis. Poderia

<sup>33</sup> CAMARGO, Antonio Luís Chaves de. *Tipo penal e linguagem*. Dissertação de Mestrado apresentada à Cadeira de Direito Penal da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1981, p. 27.

<sup>34</sup> KAUFMANN, Arthur. *Analogía y "naturaleza de la cosa"* – hacia una teoría de la comprensión jurídica. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1976, p. 99.



ser mais fácil ou simples, limitar despesas a 50%, por exemplo, ou tratar de margem de lucro predeterminada, como ocorre no sistema do Lucro Presumido. Isso não significa que o legislador tenha, com tais práticas, alcançado a equidade tributária.

*Utiliza-se também, da simplificação tipificante, o legislador interessado em estabelecer provisões possíveis para o contribuinte realizar e deduzir de sua base tributável do imposto de renda das empresas.* Tal disposição sobre provisões somente é possível na forma simplificada. Em outras ocasiões, o tipo de dedução não permite generalizações, merecendo um tratamento casuístico<sup>35</sup>. O sistema tributário, porém, premia o investimento privado, ao estabelecer dedutibilidade na apuração do imposto de renda. O tipo casuístico tem uma generalização intrínseca, o que não significa qualquer dedução, mas a dedução pensada pelo legislador no ato de classificação.

Tudo se classifica e se depura até chegar a um quanto semântico. Não há uma única indicação possível no mundo. A expressão mascarada de todos os individualismos, de todos os coletivismos, quando normatizada, adota uma forma ajustada à igualdade. Mesmo com uma categorização admissível por razões de exequibilidade, as diferenças de encargos, dependendo da forma jurídica das mesmas circunstâncias econômicas, só podem ser justificadas de forma muito limitada<sup>36</sup>. O direito tributário precisa ser prático, necessárias as regras generalizantes e simplificantes na legislação fiscal. O legislador leva em conta a igualdade geral, com instrumentos tipificantes, deixando de lado as individualidades<sup>37</sup>.

As classificações simplificadoras são admissíveis se o tratamento desigual puder afetar apenas casos excepcionais e uma solução mais precisa que evite dificuldades ser difícil de implementar. Este é o ponto central da tipicidade e da praticabilidade. No imposto de renda, expressão mais apurada da igualdade na tributação, o legislador deve ser claro acerca dos fatos a serem utilizados para a simplificação, pensando nas consequências jurídicas disso<sup>38</sup>.

A tarefa do legislador do imposto de renda depende da *felicidade em encontrar as características externas do sistema jurídico tributário*, em que seja possível inferir uma consequência geral. Novamente, no imposto de renda, proposta deste ensaio, o legislador vincula o contribuinte a determinados fatores externos, que

<sup>35</sup> LANG, Joachim. *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001, (49/133) p. 85.

<sup>36</sup> HEY, Johanna. *Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001, (155/223) p. 179.

<sup>37</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts v. I*. Munique: C. H. Beck, 1991, parágrafo 5, IV, p. 49, nota 5.

<sup>38</sup> HEY, Johanna. *Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001, (155/223) p. 179.

podem sequer ocorrer afinal. A vinculação depende, porém, que tais fatores externos ocorram, de fato, a um determinado número de contribuintes. Caso isso não se realize, a tipificação sucumbe e a simplicidade se torna uma quimera sem relação alguma com a renda. Este é o risco da simplicidade como único objetivo, divorciada da capacidade contributiva.

A proteção da liberdade e autodeterminação econômica se realiza na praticabilidade. Quando o legislador opta por reduzir o número de regras individualizantes em nome de melhoria na eficiência do sistema, produz um sistema idealmente neutro<sup>39</sup>. Este ideal de praticidade não é apenas doutrinário, mas também um critério normativo, mesmo não alcançando o patamar de princípio de direito tributário. Lembre-se que a regra jurídica não serve o mundo ideal, mas age sobre a realidade socioeconômica<sup>40</sup>. A praticabilidade é, acima de tudo, um mandamento de otimização, válido para os tributos em geral e, em especial, para o imposto de renda<sup>41</sup>.

Em virtude da máquina fiscal e complexidade sistêmica, a praticabilidade se apresenta como ferramenta auxiliar do agente de política fiscal. A tipificação é uma técnica de praticabilidade, demandada para atuar com generalizações e estandardizações. Está técnica procura atender a justiça fiscal tipificante<sup>42</sup>. Atingir o interesse público significa criar classificações generalizantes com base na maioria dos casos, mesmo que uma minoria não venha a ser brindada, porém de alguma forma se identifique com a classificação prática.

#### 4. Limite da simplicidade na tipificação

A tipificação e a generalização devem ser adequadas à simplificação e não devem ser desproporcionais. Tipificações e generalizações devem ser mensuradas de forma que a grande maioria dos casos seja registrada corretamente. Os casos previstos pelo legislador, portanto, não devem se desviar muito do tipo. É preciso cuidar para que as divergências decorrentes da simplificação tributária não se tornem exageradas, de modo a afastar o princípio da capacidade contributiva. Este tem sido também, num estudo de direito comparado, o posicionamento da Corte Constitucional alemã<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*. Munique: Deutscher Taschenbuch, 2005, p. 13.

<sup>40</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 63.

<sup>41</sup> ENGLISCH, Joachim. In: SCHÖN, Wolfgang; BECK, Karin E. M. (coord.) *Zukunftsfragen des Deutschen Steuerrecht*. Munique: Springer, 2009, (39/90) p. 64.

<sup>42</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 2012, p. 624.

<sup>43</sup> SCHAUMBURG, Harald. *Besteuerung von Kapitalerträgen. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001, (225/300) p. 262. O renomado jurista cita alguma jurisprudência, aqui confirmada: BVerfG v. 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153 ff. (169 ff.) (Existenzminimum); v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 ff. (6 f.) (Arbeitnehmer – und Weihnachtsfreibetrag); P. Kirchhof, *Grundlinien des Steuerverfassungs-*

Os direitos e garantias individuais do contribuinte representam um limite da simplificação tributária. O modo de raciocinar “tipificante” não pode ser extraído de mera presunção absoluta, alheia à realidade do processo econômico. Os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da neutralidade representam uma barreira contra o arbítrio do legislador imbuído da praticidade tributária<sup>44</sup>. Na análise das leis, os juízes usam a comparação de casos, a formação de tipos, os conceitos de classificação, a avaliação das consequências jurídicas, também considerações de justiça e praticidade, mas devem sempre respeitar os limites da lei. Como se pretende neste ensaio, a análise jurisprudencial pode levar à confirmação, ou não, das teses levantadas.

Exemplificativamente, se a lei, por motivos extrafiscais, impõe tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distintas, não ofende o princípio da igualdade na tributação. A classificação legislativa tipificante, ao retirar de um rol do Simples aqueles empresários em condições de disputar o mercado de trabalho, protegendo um grupo determinado, atua em nome da equidade<sup>45</sup>. Para não perder o contato com a realidade, examina-se se o princípio da igualdade é, efetivamente, compatível com a opinião atual dos tribunais e, por outro lado, se é praticável. Como o valor da carga tributária é o mesmo para todos e não pode ser influenciado, não há problemas de mensuração, avaliação ou evasão fiscal. Um *poll tax*, por exemplo, é praticável. A questão aqui é aferir se o *poll tax* tem limites constitucionais, como no caso de cobrança de diferencial de alíquota do ICMS – Difal. O Simples não perde a característica de *poll tax* pelo fato de os Estados Federados cobrarem o Difal, separadamente<sup>46</sup>.

A simplicidade na tipicidade pode discriminar contribuintes, como demonstrado acima, porém tal discriminação não pode atingir apenas um determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, este último um tanto polêmico. Demanda, ainda que se justifique a discriminação de modo razoável. É preciso que se observem os direitos constitucionalmente protegidos, a justificar a discriminação<sup>47</sup>. O objetivo de tornar a norma viável e cômoda para aplicação em massa depende de outros fatores constitucionais de equidade, sem os quais não se sustenta.

---

rechts in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, StbJb. 1994/95, 5 ff. (20 f.); ders., Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 ff. (9 ff.)

<sup>44</sup> BRASIL, STF, RE n. 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, j. 19.10.2016. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

<sup>45</sup> BRASIL, STF, ADIn n. 1.643, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 5.12.2002. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

<sup>46</sup> BRASIL, STF, RE n. 970.821/RS, Rel. Min. Edson Fachin, j. 12.5.2021. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

<sup>47</sup> BRASIL, STF, RE n. 69.8531/ES, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 29.6.2020. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

Na Alemanha, numa decisão sobre o imposto sobre o combustível nuclear, o Tribunal Constitucional Federal limitou o direito do legislador de tributar além dos tipos existentes nos arts. 105 e 106 da Constituição<sup>48</sup>. Isso demonstra que a Corte Constitucional alemã refuta o uso legislativo de classificações lógicas além dos tipos constitucionais previstos nos arts. 105 e 106. Para determinar as características que caracterizam o tipo em causa, deve tomar-se como base o respectivo caso normal ou médio. Nem todas as características que caracterizam o tipo devem estar sempre presentes. Novos impostos devem ser analisados quanto à sua congruência com as características tradicionalmente típicas dos termos tributários individuais do art. 105, 106 GG. Isso significa dizer que a praticabilidade não está além do tipo constitucional e isso independe de a Constituição ser rígida ou flexível.

O imposto sobre combustível nuclear, na Alemanha, é um tributo sobre o consumo, não tratado neste ensaio. Ainda assim, importa aqui a limitação constitucional para os tipos tributários definidos na Lei Maior. Neste exemplo, a decisão sobre o tipo consumo, os juízes da Corte Constitucional denegarem a subsunção do fato gerador “venda de combustível nuclear”. O Tribunal entendeu que a operação de consumo não se subsume ao previsto nos artigos constitucionais paradigmáticos. Frise-se que não existe um conceito constitucional de imposto de consumo na Constituição Alemã<sup>49</sup>. A Corte Constitucional recorreu à uma comparação material de tipos, reiterando-se inexistir conceito constitucional ou codificado de imposto de consumo<sup>50</sup>. O mesmo vale para Constituição Federal do Brasil, com seus tipos de tributos nas competências federais.

Também na Alemanha, na decisão do imposto sobre o patrimônio, as explicações sobre a tributação do “princípio da metade” são expressamente referidas como as principais razões de decidir. Desde 1995, se discute naquela jurisdição o limite da tributação sobre a renda e o patrimônio<sup>51</sup>. O Tribunal Constitucional alemão aprecia, particularmente, o fato de que ele também é responsável pela determinação do imposto de renda. O princípio da metade também foi foco de preocupação no Tribunal Federal de Finanças (*Bundesfinanzhof*)<sup>52</sup>. Este é um tema bastante sensível no imposto de renda alemão, especialmente na jurisprudência

<sup>48</sup> Alemanha, Corte Constitucional Federal, BVerfG, Beschluss vom 13. April 2017, 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171-248. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Homepage/homepage\\_node.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Homepage/homepage_node.html).

<sup>49</sup> HERMANN, Monika. Entwicklung des Steuerrechts und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen. 15. DFGT 2018, p. 4.

<sup>50</sup> SEER, Roman. Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes. Aussetzung der Vollziehung der Kernbrennstoffsteuerfestsetzung wegen fehlender Gesetzgebungskompetenz des Bundes. *DSiR* 7/2012, (325/334) p. 330.

<sup>51</sup> Alemanha, Corte Constitucional Federal, BVerfGE 93, 121 [121]. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Homepage/homepage\\_node.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Homepage/homepage_node.html).

<sup>52</sup> VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Gruyter, 1999, p. 23. O autor comenta a decisão da Corte Constitucional alemã (BVerfGE, (Fn.74), p. 136).

dência do Tribunal Constitucional, que se deteve por muito tempo no “princípio da metade” para os tributos diretos. Quiçá isso tenha sido necessário para melhorar a qualidade do debate doutrinário da tributação forfetária (*pool tax*). Com todas as críticas ao que a Corte Constitucional decidiu, o tema “limite” foi avançado<sup>53</sup>. Ao se autoproclamar responsável por determinar o que é renda e patrimônio, a Corte Constitucional trabalha com tipo, pois, de outro modo, como quer a doutrina conceitualista, estaria restrita à cancelar o que as normas determinam.

Nesse sentido, no Brasil, a dedutibilidade de despesas para fins do imposto de renda das empresas tem sido discutida, para verificar o alcance da expressão “normal ou usual para a atividade fim”. Existe aqui um necessário ajuste naquilo que a lei considerou como despesa dedutível, com a cláusula geral como ferramenta classificatória prática. O intérprete compara a atividade do contribuinte com a hipótese legal de dedutibilidade<sup>54</sup>. A teoria do imposto de renda se tornou, mais do que em outros ramos do direito, um desafio estimulante e crítico para a ciência. Seus elementos classificatórios sustentam ideais de justiça da teoria do direito e de justiça, de sorte que sustentam apenas algumas hipóteses legais na realidade<sup>55</sup>. Seguindo a natureza da despesa, inerente à atividade da empresa, será dedutível, a não ser que a lei disponha em contrário<sup>56</sup>. Caso assim dispuser, o legislador cria um problema para o próprio sistema de apuração da renda. Note-se que, assim como a Corte Constitucional, o Legislativo se coloca na posição de determinar um tipo “renda”, indeterminável.

Na legislação do imposto de renda, as despesas usuais, normais e necessárias podem ser dedutíveis, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR). Nem por isso, o tema deixa de ser objeto de ajuste axiológico pelos tribunais, quando o contribuinte considera-se albergado pela hipótese legal. É necessário balizar o direito do jurisdicionado, analisando as circunstâncias, aqui e agora<sup>57</sup>. A natureza da despesa importa mais do que a quantidade, ou melhor, seu valor, aceitável somente excepcionalmente<sup>58</sup>.

Outro tema polêmico no imposto de renda está ligado ao direito de compensar o prejuízo fiscal, se a limitação ao aproveitamento de prejuízo fiscal e bases

<sup>53</sup> VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Gruyter, 1999, p. 21. No mesmo sentido crítico, ver também TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Colônia: O. Schmidt, 2000. v. I, p. 452.

<sup>54</sup> BRASIL, STJ, REsp n. 1.313.879/SP, Rel. Min. Mauro Campbell, j. 8.3.2013. Acesso em: 20.3.2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/>.

<sup>55</sup> KIRCHHOF, Paul. *Introdução ao Livro Karlsruhe Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*. Heidelberg: Müller, 2001, p. V.

<sup>56</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020, versão digital, posição 21083 e 23822 de 40986.

<sup>57</sup> BRASIL, TRF, AC n. 27.062/DF, 1997.34.00.027062, Rel. Carlos Alberto Simões de Tomaz, j. 19.12.2015. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/>.

<sup>58</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020, versão digital, posição 21083 de 40986.

negativas no caso de extinção de sociedade por incorporação. A lei estabeleceu limites ao aproveitamento de prejuízo fiscal, entendendo o legislador tratar-se de benefício fiscal, a determinado patamar anual de 30%<sup>59</sup>. A legislação tratou, afinal, de limitar o modo como é feita a compensação de prejuízos fiscais apurados nos exercícios anteriores, medida de política fiscal prática. Tal prática não ofende, segundo o STF, a Constituição<sup>60</sup>. A questão levantada partiu de premissa equivocada, considerando haver um conceito constitucional de renda a impedir a limitação de compensação de prejuízo fiscal. O prejuízo, visto sob a perspectiva econômica, não é despesa dedutível, mas benefício em que o fisco dá ao contribuinte a possibilidade de uso de um ativo contábil-fiscal para compensação do lucro tributável. Se o contribuinte desaparece, por meio de reorganização societária do tipo cisão, incorporação ou, até mesmo, a extinção, não se vê alteração na natureza jurídica do benefício fiscal. A prática fiscal de limitar o montante de prejuízo fiscal compensável teve, ao que tudo indica, o intuito de albergar a maioria dos contribuintes em igual situação. Naturalmente, aqueles que, porventura, sofrem extinção da sua personalidade jurídica, têm frustrada a expectativa de direito ao uso futuro do benefício fiscal<sup>61</sup>. As isenções fiscais podem ter uma ampla variedade de propósitos. Eles podem tornar a tributação mais concreta, excluir rendimentos que não estejam disponíveis para a realização do princípio da renda líquida ou impedir a dupla tributação<sup>62</sup>.

Ainda em relação ao imposto de renda, as provisões são tema de constante controvérsia entre fisco e contribuinte. O que, de fato, é determinante para a dedutibilidade da provisão de perda de estoque, está nas mãos da Receita Federal do Brasil – RFB. As provisões dedutíveis se diferenciam das indedutíveis por mandamentos de otimização tributária, também conhecidos por regras práticas. Se a dedução fiscal depende de norma expressa na legislação do imposto de renda, a determinação não é mais de um tipo, nem de cláusula geral. A “norma de permissão” pode ser algo alheio ao Poder Legislativo, desde que não altere o permissivo legal da despesa, aqui sustentado como tipo renda. As regras contábeis descritas em normativos regulatórios da RFB não são suficientes para determinar que despesa não é dedutível, levando em conta uma generalidade. Em outras palavras, quando a RFB, por meio de Instrução Normativa – IN, vede a dedutibilidade, al-

<sup>59</sup> BRASIL, Lei n. 8.981/1995, art. 42 e art. 58. Ver também a Lei n. 9.065/1995, art. 15 e art. 16; e a Lei n. 12.973/2014.

<sup>60</sup> BRASIL, STF, RE n. 591.340, Tema 117. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

<sup>61</sup> BRASIL, STJ, REsp n. 1.925.025/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 5.10.2021. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/>.

<sup>62</sup> HEY, Johanna. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen. *Einführung zum EStG.*, (1/49) p. 46. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: [https://www.ertragssteuerrecht.de/media/EStG\\_Einf\\_282\\_10-2017\\_komplett.pdf](https://www.ertragssteuerrecht.de/media/EStG_Einf_282_10-2017_komplett.pdf).

terando artificialmente o tipo renda, incorre em ilegalidade<sup>63</sup>. Ainda que uma lei superasse o defeito da IN, ainda assim permaneceria a dúvida quanto à sua constitucionalidade, por infração ao princípio da capacidade contributiva.

As regras de preço de transferência, especialmente no Brasil, representam caso típico de praticabilidade. O País segue uma linha diferente da adotada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. O sistema brasileiro foi idealizado com bases predeterminadas no intuito de ser simples de aplicar e fiscalizar. As transações mais complexas, porém, que envolvem ativos intangíveis e operações financeiras, dificultam o controle das autoridades fiscais. Estes, porém, são casos residuais, dentro da lógica da maioria vis-à-vis minoria, da praticabilidade. A crítica ao sistema vem, ainda, da possibilidade de o sistema prático esbarrar no problema da dupla tributação em bases internacionais. No caso dos intangíveis existe ligeira divergência entre o que a legislação brasileira e a estrangeira entendem conceitualmente. Isto, porém, somente ratifica a ideia das bases predeterminadas, que evitam contencioso nacional e, em alguns casos, disputas sobre tratados para evitar a bitributação. A RFB, por meio de instruções normativas – IN, exclui ou inclui no espectro de controle da fiscalização as operações de exportação de tecnologia<sup>64</sup>. Ao assim proceder, a RFB legisla sobre dedutibilidade, ajustando de certo modo a renda das empresas. Também desempenha um papel relevante na questão da dedutibilidade a agência brasileira de propriedade intelectual – Inpi<sup>65</sup>. Fica aqui suficientemente comprovado o uso do tipo na legislação do imposto de renda, incumbidas as autoridades fiscal e até mesmo a regulatória para o ajuste axiológico.

Um último caso de estudo de praticidade fiscal e seus limites pode ser mencionado, no caso da subcapitalização. As empresas se utilizavam do autofinanciamento para alavancar seus negócios e investimentos entre empresas do mesmo grupo, tanto no país quanto internacionalmente. A legislação do imposto de renda autoriza a dedutibilidade de juros pagos por empréstimo de terceiros. O endividamento excessivo pode, porém, representar estratégia empresarial para evitar o pagamento de tributos, daí a preocupação do legislador tributário com tal prática. Seguindo o mesmo caminho dos preços de transferência, o Brasil optou por se utilizar da praticidade na elaboração para estabelecer limites fixos de dedutibilidade, inspirado em outras legislações comparadas, como a alemã, que leva em consideração poucas variáveis<sup>66</sup>. Na tarefa de limitar o uso do endividamento

<sup>63</sup> BRASIL, STJ, REsp n. 1.086.752/PR (2008/0193388-2), Rel. Min. Francisco Falcão, j. 25.3.2013. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/>.

<sup>64</sup> BRASIL, Lei n. 9.430/1996, arts. 18 e 19. IN/RFB n. 242/2002 e IN/RFB n. 1.312/2012.

<sup>65</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Tratamento dos serviços na legislação brasileira de preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3., (239/266) p. 252.

<sup>66</sup> BRASIL, Lei n. 12.249/2010, art. 24.



excessivo como medida elusiva, o legislador tributário fez uso de ficção e presunção absoluta, cuja distinção remeteria a um estudo em apartado. A questão aqui se destaca pelo fato de o contribuinte ser privado de comprovar a não ocorrência do excesso de endividamento, onerado com a indedutibilidade. Ainda falta a jurisprudência delimitar, neste caso, se o sistema brasileiro fere o princípio da capacidade contributiva e, portanto, pode ser afastado.

## 5. Conclusão

Embora o tributo continue a ser um pesado fardo, como indicadores econômicos de tributação *versus* PIB demonstram na maioria dos países ocidentais, não priva aqueles que têm o direito à liberdade de gerar renda ou consumo, sujeitos ao imposto. O acesso à renda e ao volume de negócios é, portanto, a forma de tributação mais preservadora da liberdade<sup>67</sup>. Esta liberdade é almejada pela simplificação generalizante, por meio da tipificação. Tipificar remete ao tipo, encontrado não só na legislação ordinária, mas também nas normas constitucionais. No campo do direito tributário, há um grande número de termos legais em aberto que precisam ser preenchidos<sup>68</sup>.

Esse é o caso do imposto de renda. O controle judicial dos tipos não se restringe ao escopo de avaliação do lançamento efetuado pela administração fiscal. As diferentes interpretações da administração tributária levam a disputas que só podem ser resolvidas por decisões judiciais, às vezes indo além do caso individual.

A obrigação tributária, em especial no caso do imposto de renda, deve ser determinada no âmbito da legalidade, independentemente do imposto de renda e sua terminologia conceitual. A definição do tipo renda segue o que o direito privado desenvolve ao longo do tempo, considerando a evolução socioeconômica. Não cabe à lei tributária criar conceitos com o mero intuito de arrecadar<sup>69</sup>. Ademais, quando assim procede sob a escusa da simplificação tributária, atenta duplamente contra a igualdade na tributação e a capacidade contributiva. Foi demonstrado acima, a título de evidências no direito comparado, que a Corte Constitucional alemã entende presentes os tipos tributários em seus comandos em matéria tributária (arts. 105 e 106).

*Os fatos constantes no âmbito da “natureza das coisas” podem ser capturados pelo legislador do imposto de renda.* Ao assim proceder, fazendo uso da simplificação tipificante, faz com que tais fatos geradores encontrem justificação na própria

<sup>67</sup> KIRCHHOF, Paul. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer. *Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001, (11/28) p. 13.

<sup>68</sup> THIELMANN, Christian. Der BFH und die Gesetzesbindung. *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift Für Den Bundesfinanzhof*. Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey e Rudolf Mellinshoff (coord.). Colônia: Otto Schmidt, 2018. v. 1, (129/150) p.129.

<sup>69</sup> KIRCHHOF, Paul. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer. *Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001, (11/28) p. 28.

Constituição Federal. O intérprete da lei prática, generalizante e tipificante, não se afasta do exercício mental de subsunção. Apenas projeta seu raciocínio sobre a maioria. Por causa de sua adaptabilidade e suas transições fluidas, os tipos são mais adequados para descrever as transações muitas vezes pouco definidas na realidade da vida<sup>70</sup>.

*O imposto de renda não pode se resumir à legislação tributária, nem tampouco na simples determinação legal do lucro.* A renda segue uma lógica de determinação complexa, que passa pelo direito privado em todos os seus espectros, desde o direito civil, o direito comercial, até mesmo a legislação das sociedades, da regulação do mercado de ações, da contabilidade e de outras leis da mesma seara. Os direitos público e privado combinados nas relações internacionais também contribuem para a formação do ordenamento do imposto de renda. Quando o legislador tributário escolhe fatos como a poupança ou a renda objetiva, procura generalizações em nome da arrecadação. O imposto corporativo, eclesiástico ou de solidariedade, são outras formas de perseguir a renda. Essas formas de perseguir a renda resultam num aumento indireto de carga tributária. De certo modo, o legislador tributário se preocupa em proteger as empresas do imposto de renda, em nome do emprego, e castigar os empresários que, afinal de contas, são aqueles que compreendem seu capital<sup>71</sup>.

Existem muitas dúvidas sobre como seria possível a praticabilidade encontrar limites, discernindo socialmente as condições num mundo real<sup>72</sup>. Reconhecer essa dificuldade talvez seja o primeiro passo para um ajuste no sistema tributário. Se conseguirmos trazer o legislador tributário para a tributação simplificada com o uso da tipificação, estaremos a falar de justiça fiscal e direito tributário ajustado ao princípio da igualdade na tributação.

## Referências

- ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Petrony, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

<sup>70</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. Die Verwendung von Typen in Normen und Prognosen. *Festschrift für Karl Engisch zum 70. Geburtstag*. Bockelmann/Engisch/Kaufmann (org.). Francoforte no Meno: Vittorio Klostermann, 1969, p. 229 e seguintes.

<sup>71</sup> LANG, Joachim. Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen. *Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: Otto Schmidt, 2001, (49/133) p. 62.

<sup>72</sup> RAWLS, John. *The law of the peoples*. Cambridge, Massachusetts, London: Harvard University Press, 1999, p. 15.

- BLUMENSTEIN, Ernst. Die Steuer als Rechtsverhältnis. *Festgabe für Georg von Schwann*, zum 75. Geburtstag, 12. März 1928. Organizado por Hans Teschemacher. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck).
- CAMARGO, Antonio Luís Chaves de. *Tipo penal e linguagem*. Dissertação de Mestrado apresentada à Cadeira de Direito Penal da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1981.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1998.
- DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.
- ENGISCH, Karl. *Einführung in Das Juristische Denken*. Atualizado por Thomas Würtenberger e Dirk Otto. Stuttgart: Kohlhammer, 2018.
- ENGLISCH, Joachim. In: SCHÖN, Wolfgang; BECK, Karin E. M. (coord.) *Zukunftfragen des Deutschen Steuerrecht*. Munique: Springer, 2009.
- HERMANN, Monika. *Entwicklung des Steuerrechts und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen*. 15. DFGT 2018.
- HEY, Johanna. *Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001.
- HEY, Johanna. *Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen. Einführung zum EStG*. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: [https://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG\\_Einf\\_282\\_10-2017\\_komplett.pdf](https://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_282_10-2017_komplett.pdf).
- KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del derecho*. Luís Vida Borda y Ana Maria Montoya (traductores). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.
- KAUFMANN, Arthur. *Analogía y "naturaleza de la cosa" – hacia una teoría de la comprensión jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1976.
- KAUFMANN, Arthur. *Rechtsphilosophie*. Munique: C. H. Beck, 1997.
- KIRCHHOF, Gregor. *Einkommensteuer in der steuerstaatlichen Kompetenzordnung. Einführung zum EStG*. HHR Lfg. 282 Oktober 2017. Acesso em: 20 mar. 2022. Disponível em: [https://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG\\_Einf\\_282\\_10-2017\\_komplett.pdf](https://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_282_10-2017_komplett.pdf).
- KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*. Munique: Deutscher Taschenbuch, 2005.
- KIRCHHOF, Paul. *Introdução ao Livro Karlsruhe Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*. Heidelberg: Müller, 2001.
- KIRCHHOF, Paul. *Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts v. I*. Munique: C. H. Beck, 1991.

- LANG, Joachim. *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001.
- LANG, Joachim. *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: Otto Schmidt, 2001.
- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Frankfurt am Main: Springer.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese apresentada para obtenção de grau de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro – Faculdade de Direito Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 2012.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1974.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio. *A tipicidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.
- POLIZELLI, Victor Borges. Tratamento dos serviços na legislação brasileira de preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3.
- RADBRUCH, Gustav. *Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht*, SJZ1946, 1-8.
- RAWLS, John. *The law of the peoples*. Cambridge, Massachusetts, London: Harvard University Press, 1999.
- SABINO, José Alfredo Ferrari. Um caso de tipologia exemplificativa em matéria tributária. *RDPG* v. 51. Rio de Janeiro, 1998.
- SCHAUMBURG, Harald. *Besteuerung von Kapitalerträgen. Besteuerung von Einkommen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diego Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: IBDT, 2021.
- SEER, Roman. Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes. Aussetzung der Vollziehung der Kernbrennstoffsteuerfestsetzung wegen fehlender Gesetzgebungskompetenz des Bundes. *DSiR* 7/2012.
- THIELMANN, Christian. Der BFH und die Gesetzesbindung. *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift Für Den Bundesfinanzhof*. Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey e Rudolf Mellinghoff (coord.). Colônia: Otto Schmidt, 2018. v. 1.

- TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Colônia: O. Schmidt, 2000. v. I.
- VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Gruyter, 1999.
- WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*. 116. Berlin: Duncker & Humblot, 2014.
- ZIPPELIUS, Reinhold. Die Verwendung von Typen in Normen und Prognosen. *Festschrift für Karl Engisch zum 70. Geburtstag*. Bockelmann/Engisch/Kaufmann (org.). Francoforte no Meno: Vittorio Klostermann, 1969.