

Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais

Tatbestandsmäßigkeit, Bestimmtheit und Erkennbarkeit: Die Legalität zwischen Unbestimmten Begriffen und Allgemeinen Klauseln

Raphael Assef Lavez

Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário Internacional no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo. *E-mail*: raphael.lavez@usp.br.

Recebido em: 19-08-2019

Aprovado em: 06-11-2019

Resumo

Enquanto a jurisprudência tem, em algumas ocasiões, tratado de uma superação ou mitigação da legalidade em matéria tributária em razão da difusão de conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais, a doutrina tributária busca um conceito de tipicidade fechada elaborado, no Brasil, há mais de quarenta anos. Nesse conflito, a compreensão da atualidade e relevância da legalidade tributária depende da sua releitura enquanto um dever de máxima determinação possível, reconhecendo-se que, a despeito de tais institutos, é necessário que a lei traga diretrizes que permitam a sua concretização, pela Administração, por meio de juízos de legalidade, e não juízos de oportunidade. Para tanto, é válido revisitar certas decisões para que bem se situe a função e papel da legalidade, seja no tocante à garantia de segurança jurídica aos administrados, seja para assegurar a aplicação de padrões legais que viabilizem a igualdade no tratamento aos contribuintes.

Palavras-chave: legalidade, tipos, conceitos indeterminados, cláusulas gerais, cognoscibilidade.

Zusammenfassung

Während die Rechtsprechung sich manchmal wegen der Verbreitung der unbestimmten Begriffe und der allgemeinen Klauseln im Steuerrechtbereich mit der Überwindung oder mindestens der Verhinderung der Legalität befasste, sucht die Steuerlehre einen Begriff der Tatbestandsmäßigkeit, der vor ungefähr vierzig Jahren in Brasilien vorgestellt wurde. In diesem Konflikt braucht man, die Legalität als ein Bestimmbarkeitsgebot zu betrachten, um ihre Aktualität und Relevanz zu verstehen. Trotz dieser unbestimmten Be-

griffe und dieser allgemeinen Klauseln erkennt dadurch man, dass das Gesetz Grenzen stellen soll, um seine Konkretisierung von der Verwaltung durch Legalitätsurteile zu erlauben, d.h. außerhalb ihres einfachen Ermessensspielraums. Zu diesem Ziel schätze ich einige Entscheidungen wieder, um die aktuelle Funktion und Rolle der Legalität zu stellen, entweder im Hinblick auf die Gewährleistung der Rechtssicherheit für die Verwalteten oder auf die Gewährleistung der Anwendung von gesetzlichen Standards, die die Gleichbehandlung der Steuerzahlen ermöglichen.

Schlüsselwörter: Legalität, Typen, unbestimmte Begriffe, allgemeine Klauseln, Erkennbarkeit.

Introdução

O problema dos limites e desafios da legalidade tributária, que se pretende analisar neste trabalho, é facilmente perceptível a partir do próprio conceito de “norma jurídica” (em geral, mas também no campo tributário). Se é verdade que na norma se expressam expectativas contrafáticas, em que se descrevem ações, suas condições e suas consequências, e se entendidas tais ações como a atuação (negativa ou positiva) dos indivíduos em seu meio, promovendo uma alteração do estado de coisas¹, é intuitivo que o significativo incremento da complexidade da sociedade atual impacta severamente na percepção que se tenha da própria norma jurídica. Isso porque a realidade em que nos inserimos transformou-se profundamente nas últimas décadas, superando-se um paradigma social caracterizado pela estabilidade para um contexto marcado pelas rápidas mudanças, exacerbando dos riscos sociais e, por conseguinte, novas demandas exigidas do direito e do estado como um todo².

Nesse contexto, se o direito (ou, melhor dizendo, a norma jurídica) tem esse traço próprio das expectativas contrafáticas (porque cristaliza determinadas condições e consequências para certas ações), o cometimento (autoridade) que é instaurado sobre seus destinatários torna-se muito mais complexo, já que as relações sociais que se acomodaram na concepção que ensejou dada norma rapidamente se configurarão de forma diversa, criando tensão.

No direito tributário, essa tensão é ainda maior: se, de um lado, verifica-se um sistema constitucional caracterizado pela reserva absoluta de lei (estrita legalidade)³, de outro, o objeto das normas que o compõem relaciona-se intensamen-

¹ Cf. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 113-5.

² Cf. ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 219-64 (223-5).

³ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 36-41.

te com a vida econômica da sociedade⁴, campo em que as transformações referidas se revelam ainda mais intensas. Surge, então, a seguinte questão: como pode a lei – e somente a lei, em matéria tributária – regular os elementos da relação entre fisco e contribuinte, se a base econômica à qual se referem está em constante transformação, num ritmo certamente mais intenso que o fluxo das mudanças legislativas?

De outra parte, se é verdadeiro que a falta de informação gera insegurança nos destinatários da norma, informação em excesso implica desinformação⁵ – o que evidencia, desde logo, que o problema posto não comporta soluções simples ou reducionistas. O mesmo vale para a pretendida precisão e determinação dos textos legislativos: na mesma medida em que tais ideais podem servir à clareza dos dispositivos, também inserirão complexidade ao sistema jurídico, já que se pretenderá elevado grau de particularização normativa, cujo resultado evidente é o incremento da complexidade do ordenamento, implicando indubitável prejuízo à sua inteligibilidade⁶.

Esse é, portanto, o objeto da presente discussão: identificar, na sociedade atual há pouco descrita, o espaço – se houver – da legalidade tributária, bem como testar a aplicabilidade, ainda hoje, dos pressupostos teóricos que lhe foram atribuídos há quase quarenta anos, evidenciados na proposta de “tipicidade fechada” ou absoluta determinação, na lei, do conteúdo da norma tributária⁷.

Diante de tais dilemas, apresenta-se como hipótese a ser verificada o fato de que a existência de um desacordo teórico acerca do conceito e função da legalidade decorre da tendência de construir, a partir dos dispositivos constitucionais a ela relacionados, tão somente uma regra jurídica, isto é, uma norma imediatamente descritiva da conduta que se impõe ao destinatário⁸, ignorando sua multidimensionalidade normativa⁹.

A justificativa para tal análise reside na própria centralidade da legalidade – enquanto reserva de lei – na cultura jurídico-tributária brasileira: de um lado, contribuintes pretendem se ver livres da exação tributária, porque entendem que sua situação não se enquadra na descrição legal; de outro, as autoridades fiscais exigem o recolhimento de tributos, na medida em que entendem ter se valido o contribuinte de mecanismos exclusivamente para afastar-se da tributação, sem

⁴ Cf. SCHOUBERTI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 37-40.

⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 46.

⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 328.

⁷ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 92-6.

⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 95-7.

⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1. p. 277-91 (281-2).

que houvesse previsão legal que abrigasse tal resultado¹⁰. Então, para que se possam dirimir tais conflitos próprios do dia a dia da aplicação das normas tributárias, é necessário que se verifique a necessidade de que haja, e em qual grau, alguma determinação na descrição normativa das normas tributárias veiculadas por lei em sentido formal.

O enfrentamento dessas questões se dará de três perspectivas. De um lado, se buscarão os conceitos que foram atribuídos à legalidade tributária por diferentes linhas teóricas, sempre no fito de compreender sua inserção no sistema constitucional tributário como um todo, suas limitações e atualidade.

De outro lado, será avaliada a interpretação de dispositivos e aplicação do direito a casos concretos pelos órgãos de decisão, verificando-se o grau de determinação que se tem exigido da lei tributária, num duplo dividendo: ao mesmo tempo em que seus precedentes delinearão os conceitos tratados, serão também objeto de um acompanhamento crítico, avaliando-se a estrutura argumentativa empregada, a pertinência com as premissas teóricas firmadas e eventual inconsistência e coerência face ao sistema jurídico¹¹. Para tanto, quatro situações concretas serão avaliadas à luz das considerações tecidas. A primeira delas versa sobre o problema da incidência de ICMS sobre *download* de *softwares*¹², avaliando se e em que grau é admissível a evolução da competência tributária trazida pela Constituição Federal no contexto das transformações sociais há pouco comentadas. O segundo e terceiro casos tratam de situações que, embora semelhantes – edição de leis tributárias com relativamente baixo grau de determinação do relato –, foram objeto de decisões divergentes quanto à observância da legalidade tributária: trata-se da instituição da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT)¹³ e da Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA) do IBAMA¹⁴. Por fim, o quarto caso a ser analisado refere-se à jurisprudência administrativa relativa ao aproveitamento fiscal (dedução da base do IRPJ e da CSLL) do ágio na aquisição de participações societárias em situação de reestruturação societária do grupo econômico (ágio interno) frente aos critérios firmados pela lei tributária.

Trilhado esse plano, se buscarão soluções aos problemas enfrentados quanto à legalidade tributária, reconhecendo-se o destacado papel destinado à argumen-

¹⁰ Cf. SCHOUEI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUEI, Luís Eduardo (coord.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial"*. Mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 13-20 (15).

¹¹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais – conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 33.

¹² Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945-MT, Plenário, j. 26.05.2010, *DJ* 14.03.2011.

¹³ Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 343.446-SC, Plenário, j. 20.03.2003, *DJ* 04.04.2003.

¹⁴ Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.178-DF, Plenário, j. 29.03.2000, *DJ* 12.05.2000; e Recurso Extraordinário n. 416.601-DF, Plenário, j. 10.08.2005, *DJ* 30.09.2005.

tação jurídica, isto é, o estudo e proposição de modelos teóricos que permitirão tanto testar a coerência dos fundamentos jurídicos que têm embasado a aplicação do direito positivo (no caso, constitucional), quanto determinar, a partir da norma posta, qual a mais coerente decisão a determinado caso concreto¹⁵.

1. Primeira parte: legalidade, determinação e princípio

1.1. Conceito de legalidade em Xavier: reserva legal e tipicidade fechada

1.1.1. Perspectiva cognitivista da interpretação da lei tributária e suas limitações

Inegavelmente, vêm de Alberto Xavier as bases teóricas sobre as quais tem se debatido a legalidade tributária sob uma premissa de que se exige do legislador um elevado grau de precisão na definição e descrição da hipótese normativa das regras de incidência, restringindo severamente – senão eliminando – a liberdade do aplicador da lei¹⁶.

Funda-se tal perspectiva numa determinada leitura do Estado de Direito em que se vislumbram os aspectos tanto material quanto formal. Aplicado ao direito tributário, seu conteúdo material relaciona-se ao princípio da igualdade tributária, na medida em que exprime a finalidade essencial de realização da justiça, baseada numa prevenção de arbítrio, concretizada pelos princípios da generalidade e da capacidade contributiva. No entanto, de tal perspectiva, referida finalidade não pode ser atingida por qualquer meio: sob o aspecto formal do Estado de Direito, somente cabe à lei definir, dentre as materialidades possíveis de exteriorização da capacidade contributiva, quais deverão ser submetidas à tributação, em prestígio à segurança jurídica¹⁷.

De fato, se a legalidade é um pressuposto do Estado de Direito, ela assume notas distintivas no direito tributário, a partir da diferenciação entre *preeminência da lei* e *reserva de lei*. A primeira conota a noção de que todos os atos da Administração deverão derivar da lei em algum grau, não podendo contrariá-la em hipótese alguma¹⁸. No direito tributário, contudo, não se fala meramente em preeminência da lei, mas em reserva de lei formal¹⁹, uma vez que a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional são taxativos em exigir lei ordinária para instituição ou majoração de tributos e, especialmente, para a definição do fato gerador.

Acertada essa distinção, seja porque permanece até hoje coerente com o texto constitucional, que claramente trata de aspectos distintos em seus arts. 5º,

¹⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva (orig. *Theorie der Grundrechte*, 5. ed.). São Paulo: Malheiros, 2008. p. 36.

¹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 308; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 329.

¹⁷ Cf. XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 9-11.

¹⁸ Cf. XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 15-6.

¹⁹ Cf. XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 17.

inciso II, e 150, inciso I, seja porque traduz os regimes próprios do “poder de regular” (fundado na competência legislativa) e do “poder de tributar” (fundado na competência tributária)²⁰. Vale mencionar, de toda forma, que a reserva de lei não é uma nota intrínseca à legalidade tributária, sendo, antes, uma característica própria do sistema brasileiro: exemplo disso é o sistema espanhol, em que se concebe uma “reserva relativa ou atenuada”, consistente na presença de lei apenas para determinar elementos fundamentais da obrigação tributária (sujeitos ativo e passivo e fato gerador), sendo suficiente que se fixem em lei limites mínimos e máximos das alíquotas, que são determinadas por regulamento²¹.

A particularidade da abordagem de Xavier está em identificar, a partir das condições constitucionais para o exercício do poder de tributar, o caráter “absoluto” da reserva de lei em sentido formal, de forma que a lei deve fornecer não apenas o fundamento da conduta da Administração (como seria o caso da reserva relativa de lei), mas também o próprio critério de decisão, num elevado grau de determinação do conteúdo normativo. A aplicação do direito nessa perspectiva é, portanto, essencialmente mecânica, limitando-se à mera dedução da lei, num processo de pura subsunção e livre de qualquer subjetivismo ou valoração pessoal – consubstanciando-se, assim, seu conceito de *estrita legalidade*²².

Decorre, pois, da estrita legalidade a marca distintiva da leitura de Xavier: a tipicidade fechada, segundo a qual a segurança jurídica (aspecto formal do Estado de Direito) exige da lei que se permita seu “conhecimento claro e inequívoco, resultante de os impostos deverem constar de uma lei escrita, com exclusão de todas as dúvidas ligadas à prova e interpretação das fontes consuetudinárias”²³.

São características da tipicidade fechada, para o autor, a adequação típica (isto é, a conformidade da tributação conforme o fato gerador); a obrigatoriedade da cobrança (no sentido da legalidade da administração) e a determinação normativa, da qual decorre a vedação a cláusulas gerais e à analogia, implicando a suficiência da concretização da hipótese normativa para surgimento da obrigação tributária²⁴. Essa ideia de determinação, portanto, traz consigo uma noção de “tipo fechado”, expressão derivada da palavra alemã *Tatbestand*²⁵ (hipótese de incidência ou fato gerador) e cuja utilização causou alguma espécie, conforme analisado mais adiante.

Subjacente a essa perspectiva, portanto, está a teoria cognitivista da interpretação: entendida como ato de descobrimento ou conhecimento do significado, pressupõe a existência de um sentido único nos textos normativos e, portanto,

²⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 300.

²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Idem*, p. 302.

²² Cf. XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 37-8.

²³ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 71.

²⁴ Cf. XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 58-62.

²⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 309.

suscetível ao conhecimento²⁶. Trata-se, assim, de uma atividade essencialmente descritiva de significados, em que o intérprete, simplesmente, identifica e reconhece os usos linguísticos de determinado dispositivo²⁷, não envolvendo qualquer ato decisório acerca da estipulação de sentido àquela linguagem – o que, ademais, é coerente com a premissa de que ao aplicador não deve remanescer qualquer liberdade no processo de interpretação e aplicação do direito.

A insuficiência dessa teoria da interpretação é evidenciada se reconhecidas a equivocidade dos enunciados normativos e a vagueza dos predicados que lhes são próprias²⁸, bem como o fato de a interpretação sempre envolver, em algum grau, atividades adscritivas e criativas²⁹. A questão a ser enfrentada, aqui, é se e em que medida esse paradigma interpretativo importa uma deslegalização do direito tributário³⁰ ou, simplesmente, uma reavaliação do significado da legalidade, impondo ao intérprete e aplicador relevante ônus argumentativo de clareza e transparência acerca da fundamentação (e seus pressupostos) utilizada³¹.

1.1.2. A questão do “tipo fechado” em Misabel Derzi

A ideia de tipicidade proposta por Xavier traz à tona a questão do “tipo”. Existe, a esse respeito, grande celeuma terminológica, de relevância diminuta se bem compreendido o significado que pretendem os autores que empregam determinada expressão.

Sobre a noção de “tipo fechado”, central na teoria de Xavier, vale analisar a ressalva de Derzi, para quem “*tipo fechado* é uma contradição e uma impropriedade”³². A questão de tipos abertos ou fechados remonta à obra de Karl Larenz (*Methodenlehre der Rechtswissenschaft*), em cujas primeira e segunda edições se adotou tal classificação (que se fez repercutir no trabalho de Xavier), porém abandonada a partir da terceira. A questão, portanto, parece ter surgido a partir da tradução de termos utilizados por estudiosos alemães, de sorte que vieram a ser traduzidas para o espanhol (e, então, para o português) noções diferentes, porém sob o mesmo significante: tipo e tipicidade.

O que importa é que a noção de “tipo” empregada pela ciência do direito pressupõe um pensamento em que se exige a descrição de um dado com o maior

²⁶ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Tradução de Silvina Álvarez Medina (orig. *Interpretare e argomentare*). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014. p. 347-8.

²⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito tributário atual* v. 29, 2013. p. 181-204 (184).

²⁸ Cf. GUASTINI, Riccardo. Op. cit., p. 350.

²⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito tributário atual* v. 29, 2013, p. 181-204 (202-3).

³⁰ Nesse sentido, cf. ROCHA, Sergio André. Op. cit., p. 219-64 (240-1).

³¹ Nesse sentido, cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 338-9.

³² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988. p. 38.

número de características, admitindo uma evolução em razão da admissão de notas renunciáveis, mobilidade essa denominada por Larenz e Canaris como “sequências típicas”³³. Trata-se de uma aproximação da dada realidade por meio de propriedades nem necessárias, tampouco suficientes, mas que devem ser analisadas em seu conjunto no caso concreto. Relevante apontar, ainda, que a aproximação por tipos não se submete a juízos lógico-formais exatos, relativizando-se o postulado lógico do terceiro excluído, já que a análise das propriedades típicas e sua aproximação com a realidade que se avalia se dá com ênfase no caso concreto.

Não se confunde, portanto, com a noção de conceito, cujo pensamento busca abstrações cada vez maiores, identificando-se conceitos cada vez mais gerais³⁴, num processo de conotação de ideias. Evidencia-se, dessa forma, a principal distinção entre essas duas formas de pensamento: se, de um lado, temos o fechamento conceitual, de outro, temos a abertura típica; isso porque, vale frisar, a aproximação tipológica se dá a partir de uma análise de semelhança, que permitirá um juízo de inclusão ou exclusão no tipo. Diferentemente, conceitos operam com base numa análise de identidade, resultando na subsunção ou não do fato qualificado.

Daí, portanto, a ideia que, no pensamento por tipos, busca-se o maior número de características da realidade descrita para que se possa proceder à análise de semelhança entre a essência do fato e aquele tipo, enquanto o pensamento por conceito buscará cada vez menos características, mas que, em razão de sua generalidade e da abstração conceitual num grau cada vez maior, serão comuns a todos os fatos qualificados que possam vir a ser naquele conceito subsumidos. O traço distintivo, portanto, não é determinação ou indeterminação dos termos em que expressos, mas a (in)suficiência e (des)necessidade de suas propriedades, o que é absolutamente diferente e justifica a razão pela qual é impróprio aproximar tipos de conceitos “indeterminados”³⁵.

Assim considerado, tudo a que se referira Xavier não se confunde com o “tipo” elaborado pela doutrina alemã, como bem apontado por Derzi, tratando-se de efetivo “conceito classificatório”³⁶. A autora, todavia, não se afasta de Xavier em sua substância, reconhecendo que o fechamento dos conceitos abstratos é mais apropriado ao direito tributário, particularmente à luz do princípio da segu-

³³ Cf. LARENZ, Karl; e CANARIS, Claus Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. Berlin: Springer, 1995, p. 291 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 272.

³⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 273.

³⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 245-84 (268-9).

³⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 226.

rança jurídica³⁷. Trata-se, vale apontar, do emprego da segurança jurídica “por dentro”, isto é, como elemento axiológico com o efeito de estreitar a interpretação de regras constitucionais de competência e suas hipóteses legais, demonstrando que sua estrutura somente tolera elementos fixados em abstrato³⁸.

1.1.3. Discriminação de competências tributárias, tipos e limites da Jurisprudência dos Valores em Luís Eduardo Schoueri

Admitida a distinção entre tipos e conceitos, merece nota a teoria de Schoueri, que a avalia da perspectiva da competência tributária, propondo limites não tão rigorosos quanto os de Derzi para a fluidez tipológica no direito tributário.

A discriminação de competências tributárias vigente na Constituição de 1988 tem sua origem, como aponta Schoueri, na Emenda Constitucional n. 18/1965, que buscou consolidar os impostos até então existentes de acordo com sua natureza, classificando-os em bases econômicas³⁹. Ao analisar referida reforma tributária, Ruy Barbosa Nogueira ponderou ter se tratado da efetiva estruturação do sistema tributário nacional, tornando-o acentuadamente constitucionalizado e atribuindo-lhe organicidade⁴⁰. Isso se deve, de certa forma, pela adoção desse sentido formalístico, reunindo-se sob um único agrupamento impostos, embora nominalmente distintos, de bases econômicas semelhantes.

A adoção de bases econômicas na repartição de competências – e esse ponto é crucial para a compreensão do caso em análise – levou o Constituinte a adotar signos cujos conteúdos não eram, sempre, exatos, mesmo porque buscavam descrever, antes de mais nada, realidades econômicas. Interessados nessa questão, Klaus Vogel e Hannfried Walter voltaram-se a analisar a viabilidade da repartição de competências por meio de categorias dotadas de certa fluidez e interpenetração, constatando que, ao contrário do que ocorre em outros campos do direito (como o direito penal), não existem razões lógico-sistêmicas para que se refutem, de plano, situações de concorrência normativa, sendo claro que sempre poderão ser simultaneamente atendidas duas normas impositivas sobre o mesmo fato jurídico tributário⁴¹.

³⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 245-84 (270-2).

³⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 330.

³⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 268.

⁴⁰ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 122.

⁴¹ Cf. VOGEL, Klaus; e WALTER, Hannfried. *Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Grundgesetz)*. 2. revisão do comentário ao art. 103 da Lei Fundamental, p. 74, apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 270.

De fato, a repartição de competências tributárias não é um imperativo do sistema federal, senão uma possibilidade de organização entre os entes, aos quais deve ser assegurada autonomia financeira (esta, sim, decorrente do pacto federativo) – em outras palavras, mais que competências tributárias, exige-se que se discriminem rendas. Tanto assim que não é difícil conceber exemplos de federações em que haja cumulação de competências.

Corolário de tal assertiva é a constatação de que, na linha do exposto acima e corroborando-o, a repartição (rígida) de competências é, ao contrário de uma imposição lógica do direito tributário, opção do legislador constituinte, uma vez que a distribuição de competências em bases econômicas fundamenta-se mais em razões históricas que lógico-rationais. Daí a conclusão de Schoueri, no sentido de que o texto constitucional brasileiro, notadamente em matéria de repartição de competências, está repleto de signos linguísticos que, ao invés de conceitos, traduzem tipos⁴².

Do ponto de vista das teorias da interpretação, a adoção e o reconhecimento de tipos nos diplomas normativos traduzem a evolução da Jurisprudência dos Conceitos, que ressaltava a importância da interpretação lógico-sistemática voltada ao causalismo, necessidade quase que semelhante às ciências naturais na identificação de uma correlação unívoca de causa e efeito, antecedente e consequente jurídicos. A adoção do pensamento tipológico consagra, portanto, a chamada Jurisprudência dos Valores, segundo a qual os fatos são mais bem descritos a partir de medidas de valoração⁴³.

O autor não deixa de apontar, no entanto, que a aplicação da Jurisprudência dos Valores na seara tributária encontra seus limites. Isso porque tanto a Constituição Federal (art. 146, inciso III, alínea “a”) quanto o Código Tributário Nacional (art. 97, inciso III) exigem que a lei defina o fato gerador. Para o autor, então, a lei complementar deve impor as condições suficientes e necessárias àquele tipo dotado de fluidez presente na Constituição, estabelecendo um conceito ao qual o legislador ordinário, na instituição de determinado imposto, estará adstrito. E, naturalmente, a lei ordinária que veicula a regra de incidência, igualmente, deve descrever um conceito bem delimitado na hipótese tributária.

De tal perspectiva, tem-se que a Jurisprudência dos Conceitos e a Jurisprudência dos Valores exercem, cada qual ao seu modo e em seu momento, destacado papel na matéria tributária⁴⁴. Tudo isso pelo fato de que, não obstante tenha o Constituinte repartido as competências tributárias a partir de bases econômicas que traduzem tipos, o direito tributário não pode conviver com a indecisão é necessário haver uma decisão definitiva no binômio tributar/não tributar.

⁴² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 271.

⁴³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Idem*, p. 714-5.

⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Idem*, p. 716.

1.1.4. A inviabilidade do fechamento conceitual no direito tributário, tipos e regra de incidência em Ricardo Lobo Torres

A crítica de Torres à linha de Xavier parte da constatação de que a linguagem é necessariamente indeterminada, de tal sorte que o fechamento conceitual a que se propõe sua teoria enquanto objetivo a ser alcançado encontra-se superado⁴⁵. Para o autor, determinados tributos permitem e exigem uma hipótese de incidência indeterminada, como taxas e contribuições sociais (tributos contraprestacionais), porquanto têm por objeto realidades altamente complexas e tecnológicas, num grau de insegurança social próprio da que denomina “sociedade de risco”: uma realidade social cambiante e caracterizada pela proteção a interesses difusos⁴⁶. Nesse contexto, haveria espaço para a flexibilização da legalidade, mediante a utilização de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais⁴⁷.

Reside, aqui, a grande nota distintiva do pensamento de Torres, que reconhece a viabilidade da presença de categorias fluidas e dotadas de notas renunciáveis (tipos) não apenas na discriminação da competência tributária (como o admite Schoueri), mas também na própria hipótese de incidência da regra tributária⁴⁸. Nessa situação, a adequação do fato gerador concreto ao abstrato se dará não mediante processo de subsunção (já que, por definição, tipos não estão sujeitos à subsunção), mas pela tipificação administrativa. Tipificação, nesse contexto, deve ser entendida como a atividade de formação do tipo, isto é, no recorte da realidade para que se ordenem os dados semelhantes⁴⁹, ou seja, processo semelhante às “sequências típicas” referidas acima.

Realizada administrativamente, defende o autor que a tipificação pode se dar de duas formas essenciais. A primeira refere-se à tipificação pelo regulamento, por meio do que denomina “regulamento concretizador de normas”. A segunda, qualificada como “casuística”, refere-se à tipificação na concretude da aplicação do direito, de modo que a ordenação de uma determinada realidade econômica frente ao tipo disposto na hipótese de incidência levará em consideração o caso concreto que se avalia⁵⁰. Isso não significa que o próprio autor desconheça

⁴⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 59, out./2008. p. 95-112 (96-7); TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255-67 (262).

⁴⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 255-67 (256-7).

⁴⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Idem*, p. 255-67 (263).

⁴⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 135-184 (160).

⁴⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Idem*, p. 135-84 (146).

⁵⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255-67 (264-5).

limites para a tipificação administrativa: de um lado, essa abertura apenas se justifica em determinados tributos, numa espécie de controle de sua legitimidade⁵¹, uma vez que a tipificação administrativa, quando procedida de forma casuística, revela-se problemática, já que o tipo é aberto, indefinido e fluido⁵².

Dessa forma, ao contrário da posição de Derzi, a aplicação do princípio da segurança jurídica em Torres se dá “por fora”⁵³, através de “princípios de legitimação” que restringem a abertura da hipótese normativa apenas para determinadas situações, fundamentadas na sociedade de risco a que se refere⁵⁴.

1.2. Legalidade sob a perspectiva da cognoscibilidade: determinabilidade, legalidade-princípio e “controlabilidade semântico-argumentativa”

Das considerações trazidas até aqui, já é possível verificar que os problemas relacionados à legalidade estão intimamente ligados à segurança jurídica. Isso porque a exigência de lei para instituição e majoração de tributos é, certamente, uma das condutas exigidas pela Constituição Federal que permitem induzir finalidades mais amplas, ligadas à confiabilidade e previsibilidade do (e pelo) ordenamento jurídico, tendo em vista sua inteligibilidade⁵⁵. Realmente, a exigência de lei permite maiores condições ao contribuinte de acessar as normas às quais se encontra submetido e compreendê-las (inteligibilidade), assim como assegura a estabilidade (confiabilidade) do ordenamento, tendo em vista o procedimento peculiar para sua modificação, da mesma forma que assegura uma melhor previsibilidade de suas obrigações tributárias futuras (calculabilidade)⁵⁶.

Dessa perspectiva, ambas as soluções extremadas avaliadas na seção anterior assumem novas cores. Acerca da tipificação administrativa, como conhecer o direito se sua concretização pode dar-se casuisticamente? Como confiar na estabilidade do ordenamento, sendo capaz de projetar efeitos futuros dele decorrentes, se sujeitas as normas a modificações por simples atos administrativos, sem necessidade de tramitação pelo curso do processo legislativo, admitidamente mais moroso que a tomada de decisão normativa pela Administração?

Da mesma forma, se encarada a legalidade como a exigência de exaustiva descrição, em alto grau de detalhamento, de todos os fatos da vida social a serem regulados, haverá inteligibilidade do conteúdo das normas (cognoscibilidade intelectual) diante de cenário de tamanha complexidade e elevado grau de tecnici-

⁵¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Idem*, p. 255-67 (262).

⁵² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Idem*, p. 255-67 (264-5).

⁵³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 331.

⁵⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 59, out./2008, p. 95-112 (96).

⁵⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 240.

⁵⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 241.

dade que tal ideal impõe ao discurso normativo⁵⁷? Haverá segurança pela existência e vigência do ordenamento (cognoscibilidade material), considerada a alucinante produção legislativa que tal ideal pressupõe⁵⁸?

Tais questões evidenciam que não se pode endossar, atualmente, leitura da legalidade da qual derive um dever de determinação absoluta, seja porque inalcançável, dada a inescapável equivocidade dos termos linguísticos e a inviabilidade de descrição conceitual de toda a realidade socioeconômica, seja porque é questionável, no mínimo, se tal ideal (ainda que viável fosse) necessariamente aprimora um estado ideal de coisas consubstanciado no princípio da segurança jurídica⁵⁹. Isso não significa, contudo, abandonar de todo o ideal de determinação das hipóteses normativas: pelo contrário, é reconhecer que diferentes situações normativas tratam de diferentes realidades socioeconômicas e, portanto, exigem diferentes graus de determinação das hipóteses normativas⁶⁰.

A inviabilidade de uma solução definitiva se faz sentir se avaliados os efeitos decorrentes da segurança jurídica, particularmente suas funções eficaciais interpretativa e reconfiguradora.

Quanto à função interpretativa, verifica-se a eficácia da segurança jurídica em matéria de legalidade na medida em que não será a qualquer lei que estarão reservadas a instituição e a majoração de tributos, senão àquela que assegure os ideais da segurança jurídica (cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do direito). Assim, dentre outros efeitos, a lei exigida pela legalidade tributária não poderá ser – para o que aqui interessa – excessivamente indeterminada⁶¹. Essa solução, contudo, não é definitiva. Como se verá adiante, haverá situações em que se tolerará um menor grau de determinação, não porque se tenha derogado a segurança jurídica enquanto princípio nesse caso, mas por privilegiar outros elementos que compõem seu conteúdo que lhe são inerentes e serão fomentados como medidas de simplificação do ordenamento: trata-se da função eficaz reconfiguradora da segurança jurídica⁶².

Assentadas tais premissas, deve-se avaliar em que medida a determinação – ou determinabilidade – dos enunciados normativos deve ser controlada, afinal o estado de cognoscibilidade, imposição da segurança jurídica, pode ser atingido de diversas formas. A questão, portanto, deve ser enfrentada a partir da perspectiva do direito enquanto prática argumentativa, isto é, cuja aplicação enseja necessariamente questões relacionadas à argumentação jurídica. Para tanto, con-

⁵⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 46 e 328.

⁵⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 324-5.

⁵⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 340.

⁶⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 339.

⁶¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 642.

⁶² Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 642-3.

vém examinar alguns métodos que assegurem essa “controlabilidade semântico-argumentativa”, propostos por Humberto Ávila⁶³.

Em primeiro lugar, há se de avaliar a *legitimação* da adoção de hipóteses com menor grau de determinação. Isso porque algumas realidades são mais complexas e instáveis que outras, sendo, às vezes, inviável sua apreensão classificatória. Tal controle, portanto, deve se dar conforme os postulados da *proporcionalidade* (maior grau de indeterminação somente será possível quando não houver termos que conotem propriedades mais precisas, avaliando-se sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) e da *razoabilidade* (seja na exigência de congruência com a realidade ou com o estado das coisas; seja pela equivalência da medida com o critério que a dimensiona; seja mediante a adequação do caso concreto, que deve perfazer-se à generalidade da norma, sob o signo da equidade). Assim sendo, legítimo será um maior grau de indeterminação na hipótese de tributos relacionados a realidades de alta complexidade – como é o caso de algumas taxas e tributos ambientais –, sem prejuízo, portanto, da necessária justificação da adoção de um grau menor de determinação.

O segundo método diz respeito à *determinação* propriamente dita, levando-se em consideração conceitos que já foram determinados pelo uso argumentativo anterior. Trata-se do reconhecimento de que a interpretação é reconstrutiva de sentidos mínimos de dispositivos normativos. Em alguma medida, essa questão toca o ponto abordado acima, a respeito da interpretação dos dispositivos relacionados à discriminação de competências tributárias por meio de tipos ou conceitos. Esse aspecto será melhor abordado quando analisados os casos, bastando, por ora, formular a seguinte questão: se há, de fato, a incorporação do direito pré-constitucional (isto é, de normas que definem conceitos, como seria o signo “renda” ou “receita”) à nova ordem constitucional com *status* constitucional, de que serviria a lei complementar, uma vez que o próprio conceito infraconstitucional passa, a partir de então, a ser dotado de *status* constitucional?

Como se pode imaginar, a *argumentação* é crucial no processo de controle da determinabilidade. Vale dizer, mesmo Laporta, positivista ético que postula um sentido prévio à interpretação, identifica que sua captura é um processo essencialmente argumentativo⁶⁴. São necessários critérios que devem ser evidenciados, isto é, argumentos linguísticos, sistemáticos, genéticos, históricos, pragmáticos etc.

Admitida a atividade interpretativa como não apenas descritiva, mas também adscritiva e criativa, é importante avaliar qual dos resultados interpretativos possíveis deve prevalecer, o que significa estabelecer uma prioridade entre os argumentos que os sustentam. A questão é objeto do quarto método a ser avaliado,

⁶³ Cf., acerca dos métodos de controlabilidade semântico-argumentativa, ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 333 e seguintes.

⁶⁴ Cf. LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley – una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007. p. 188-9.

consistente na *fundamentação*, assim entendida como o acesso às razões que motivaram a reconstrução normativa. Tal dever, por fim, abrange não somente a parte normativa, mas também a parte fática.

Preliminarmente, a conclusão a que se pode chegar é que a legalidade, no tocante à determinação/determinabilidade dos enunciados normativos, problema enfrentado por Xavier, pressupõe um método metadiscursivo e aplicativo de controlabilidade semântico-argumentativa, através de controles de legitimação, determinação, argumentação e fundamentação, tanto das premissas, quanto dos métodos e resultados⁶⁵.

Evolui-se de uma concepção atomista da legalidade para uma noção holística, baseada no equilíbrio, enquanto a determinação torna-se um dever *na máxima medida possível*⁶⁶.

A essa altura, já é possível formular um conceito mais refinado de legalidade, que melhor explique o conteúdo dos deveres acima analisados. Isso porque, se admitida a premissa de que texto e norma não se confundem⁶⁷, deve ser encarada com absoluta naturalidade a circunstância de que de um único enunciado se constroem múltiplas normas, assim como diversos dispositivos esparsos podem contribuir para a construção de uma única norma, ou de normas que não são imputadas especificamente a nenhum enunciado⁶⁸. É o que ocorre com a legalidade tributária: um único dispositivo constitucional em que se exige lei em sentido formal para a instituição de tributos pode ser interpretado como regra, princípio ou postulado, conforme a dimensão que se privilegie⁶⁹. Como regra, se privilegiada sua dimensão imediatamente comportamental (isto é, prescrevendo uma conduta a ser adotada); como princípio, sua dimensão imediatamente finalística (ou seja, determinando um estado ideal de coisas a ser alcançado); e, por fim, como postulado, conforme se priorize sua dimensão imediatamente metódica (isto é, estabelecendo diretrizes para a aplicação das normas)⁷⁰.

Em alguma medida, a celeuma acerca da legalidade, analisada nas seções anteriores, pode encontrar sua razão de ser no fato de que somente uma de suas dimensões foi analisada com maior esmero: a legalidade-regra. Trata-se, a um só tempo, de regra voltada à *atribuição de competência* (cabendo ao Legislativo, e somente a ele, editar leis que serão os únicos veículos introdutórios de normas que

⁶⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 339.

⁶⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 339-40.

⁶⁷ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 37-9.

⁶⁸ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, p. 79-83; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 50-1.

⁶⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1. p. 277-91 (281-2).

⁷⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 95-6, 164.

instituíam ou majorem tributos); ao *exercício da competência* (relacionada à observação mandatória do processo legislativo); à *delimitação material de competência* (obrigando o Legislativo a legislar somente sobre determinadas matérias, excluindo-se as demais, de modo a conferir a tal órgão a atribuição de instituir tributos); e à *reserva de competência* (possibilidade de o Legislativo editar leis, e somente leis, ao qual está reservada a criação de tributos, vedada sua delegação)⁷¹.

No entanto, e à luz das considerações aqui tecidas, o problema da determinação/determinabilidade dos enunciados normativos aparenta estar menos relacionado a uma conduta exigida pela Constituição (“o legislador deverá editar leis com alto grau de determinação”) e muito mais afeito a um estado ideal de determinação: reconhece-se a inviabilidade da determinação absoluta (até por conta da equivocidade dos signos e da complexidade social) e exige-se, assim, determinação na *máxima medida possível*. Vislumbra-se, assim, uma dimensão notadamente finalística, consubstanciada na legalidade-princípio. De tal perspectiva, identifica-se na legalidade a imposição da realização de um estado de segurança, de estabilidade e de previsibilidade à atuação do Estado, estabelecendo-se um âmbito de livre-iniciativa, consubstanciado num ideal de determinabilidade, isto é, o dever de especificar no texto legal, *na máxima medida possível*, o conteúdo da relação tributária⁷².

Por fim, a legalidade-postulado, ao estabelecer critérios para a aplicação de outras normas, revela conteúdo também relacionado à questão da determinabilidade, na medida em que atribui ao dispositivo que reserva à lei a instituição e majoração de tributos o significado de exigir ao intérprete da lei tributária a criação de hipóteses de tributação não previstas em lei ordinária, bem como a ampliação das hipóteses já estabelecidas⁷³, o que impõe severa limitação à ideia de tipificação administrativa e impacta a avaliação de casos concretos, como será visto adiante.

2. Segunda parte: limitações da legalidade e análise de casos

Na primeira parte, foram avaliados parâmetros teóricos para o enfrentamento do problema da determinação dos dispositivos legais à luz da legalidade tributária, distinguindo-se três posições: a primeira delas, propugnando um elevado grau de determinação e baixa liberdade para o aplicador; a segunda, igualmente radical, estabelecendo a inviabilidade da determinação (e, inclusive, sua inconveniência), apontando para uma solução que privilegie a liberdade do aplicador e a relevância do caso concreto; e, por fim, uma terceira – intermediária –, que, embora reconheça o desacerto da exigência de determinação absoluta em

⁷¹ Cf. ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1. p. 277-91 (283-5).

⁷² Cf. ÁVILA, Humberto. Idem, p. 277-91 (287).

⁷³ Cf. ÁVILA, Humberto. Idem, p. 277-91 (288-9).

todos os casos, avalia o problema da perspectiva de um dever de otimização, isto é, que as leis tributárias devem ser determinadas na *máxima medida possível*, levando em conta parâmetros de legitimação, determinação, argumentação e fundamentação.

Cabe, agora, avaliar a aplicação dessas diferentes perspectivas à luz de casos concretos, testando os ganhos e perdas em decidibilidade de conflitos a partir de cada teoria.

2.1. Reserva legal, juízos de oportunidade e juízos de legalidade

Antes de apreciar os casos concretos propostos para análise, importante estabelecer um método prático para identificação de limitações objetivas decorrentes do ideal de determinabilidade. Isso porque, avaliados os critérios de controlabilidade semântico-argumentativa, corre-se o risco de identificar, ali, um método de controle quantitativo ou de grau, o que não estará correto. Afinal, existem limites objetivos, à luz da legalidade, para a utilização de conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais em direito tributário.

Se, de um lado, mesmo Xavier reconhece que “não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; e que, deparando com aquilo que já se tem designado por uma ‘indeterminação imanente’ de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza quanto de grau”, tampouco é verdadeiro, como aponta César García Novoa, que a segurança jurídica se veja restringida com o emprego de conceitos “indeterminados”⁷⁴.

A utilização de conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais é corriqueira no direito tributário e, ao cabo, decorre da inafastável equivocidade dos signos linguísticos⁷⁵. Isso porque conceitos indeterminados, aqueles cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos, são inevitáveis no direito; raros são, na realidade, os conceitos determinados (que envolvem um numeral)⁷⁶. Por assim dizer, apenas dispositivos que trazem critérios fixados numericamente (“estará isento de imposto o contribuinte que auferir renda inferior a R\$ 1.500,00”) veiculam conceitos determinados; todos os demais, baseados em noções como “despesas necessárias”⁷⁷, “moléstia profissional”⁷⁸, “obsolescência”⁷⁹, “jurisdição com tributação favorecida”⁸⁰, “preço corrente do produto ou seu similar, no mercado

⁷⁴ Cf. NOVOA, César García. *El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 120.

⁷⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 312.

⁷⁶ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo* v. 229, jul.-set./2002, p. 313-33 (324-5).

⁷⁷ Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º.

⁷⁸ Lei n. 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XXI.

⁷⁹ Lei n. 4.506, de 1964, art. 46, inciso VI.

⁸⁰ Lei n. 9.430, de 1996, art. 24.

atacadista da praça do remetente”⁸¹ etc. são, necessariamente, indeterminados em algum grau.

Em que pese serem indeterminados, seguem sendo conceitos, isto é, descrições da realidade baseadas em condições necessárias e suficientes para sua identificação. O ponto, aqui, é que tais condições são expressadas por meio de signos linguísticos, de forma tal que não faz sentido falar em “conceitos indeterminados” – pois, se conceitos são, têm suas balizas (condições necessárias ou suficientes para sua verificação) bem estabelecidas –, mas em “indeterminação dos termos que descrevem as condições necessárias e suficientes para a verificação de certo conceito”⁸².

Igualmente, cláusulas gerais são aquelas hipóteses normativas cuja descrição é ampla o suficiente para atender às particularidades do caso concreto, isto é, hipóteses que, porque genéricas, podem alcançar campo amplo⁸³. Um exemplo é a definição de “rendimento bruto”, para fins de imposto sobre a renda, como “todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”⁸⁴. Da mesma forma, a definição do fato gerador da antiga CPMF, estabelecido como “qualquer movimentação ou transmissão de valores”⁸⁵.

A utilização de tais conceitos e cláusulas, entretanto, encontra seu limite quando, de tão genéricos, já não sabe mais o contribuinte como agir, prejudicando-se severamente os ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade. Por essa razão, em que pese todo o ganho em praticidade (para a Administração) que se poderia aventar, esdrúxula seria uma “cláusula geral tributária” baseada na capacidade contributiva⁸⁶, por exemplo. Nesse sentido, o limite para o emprego de tais conceitos e cláusulas reside, justamente, no exercício de juízos de oportunidade por parte da Administração, que não se confundem com juízos de legalidade⁸⁷. Em outras palavras, quando a indeterminação for tal que o processo de concretização da norma pelo aplicador – no caso, a Administração – implicar a tomada de uma decisão discricionária, abandonada estará a legalidade, de acordo com a qual o exercício de tais juízos cabe ao Poder Legislativo, e não à Administração. Ao aplicador da lei, vale dizer, cabe o exercício de juízos de legalidade, isto é, a concretização dos conceitos indeterminados e cláusulas gerais a partir das balizas firmadas na lei⁸⁸.

⁸¹ Lei n. 4.502, de 1964, art. 15, inciso I.

⁸² Cf. GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 158-9.

⁸³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 313.

⁸⁴ Lei n. 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º.

⁸⁵ Lei n. 9.311, de 1996, art. 2º.

⁸⁶ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 313-33 (329).

⁸⁷ Cf. GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 89-90; 161-2.

⁸⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 318-319.

Aqui, importante firmar que conceitos “indeterminados” ou mesmo “gerais” não se confundem com a figura dos tipos, avaliada acima, cujo modo de pensamento é absolutamente distinto, tratando-se de diferença qualitativa (presença, ou não, de condições necessárias e suficientes), e nada tem a ver com uma dissociação de grau, como seria a determinação enquanto critério. Daí porque, novamente, se deve refutar a premissa teórica de tipos na hipótese normativa de regras de incidência, pois sua fluidez e renunciabilidade de condições não permitem ao aplicador identificar um caminho interpretativo verificável à luz da legalidade; pelo contrário, a própria noção decorrente de tipificação administrativa reserva, à Administração, margem de discricionariedade com a qual a legalidade não pode conviver.

2.2. *Análise de casos*

2.2.1. *Incidência de ICMS sobre download de software: tipos, conceitos e competência tributária*⁸⁹

A controvérsia enfrentada no acórdão em questão versava sobre a possibilidade da incidência do ICMS sobre programas de computador (*software*) em operações realizadas por transferência eletrônica de dados (*download*). A questão de fundo, portanto, era a compreensão do conteúdo da expressão “circulação de mercadorias” a que se refere o texto constitucional. O problema, portanto, remete imediatamente à repartição de competências tributárias pelo Constituinte entre os entes federados, em certa medida já avaliado.

De uma primeira perspectiva, o caso poderia se resolver a partir da noção de que “as regras constitucionais atributivas de competência, quando utilizam expressões cujas propriedades são conotadas pelo direito infraconstitucional pré-constitucional, incorporam os conceitos neles previstos”⁹⁰, isto é, numa solução que privilegiará certo grau de rigidez, fechamento e imutabilidade ao texto constitucional, que pode enfrentar algumas dificuldades diante do caso em análise.

Isso porque, como é evidente, o Constituinte de 1988 não conheceu a realidade da internet, tampouco cogitou que se pudesse ao menos imaginar mercadoria que não fosse dotada de *corpus mechanicum*. Como é evidente, portanto, qualquer referência que houvesse ao conceito de “mercadoria” do direito posto do final da década de 1980 certamente não compreenderia bem desprovido de suporte físico – de sorte que, se avaliado de acordo com a realidade pré-constitucional, teríamos a “corporeidade” incorporada como condição necessária e suficiente do conceito “circulação de mercadoria” de que se valeu o Constituinte para conferir competência tributária aos estados. Nessa linha, ainda na década de 1990, o Su-

⁸⁹ Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945-MT, Plenário, j. 26.05.2010, DJ 14.03.2011.

⁹⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 265.

premo Tribunal Federal já se manifestara no sentido de que bens incorpóreos não poderiam constituir mercadoria⁹¹.

É inegável que a realidade se transformou substancialmente, em particular entre a promulgação da Constituição de 1988, a publicação da lei mato-grossense de 1998 que pretendeu tributar, pelo ICMS, *softwares* adquiridos via *download*, e entre o início (1999) e a conclusão (2010) do julgamento da medida cautelar. Tal circunstância pareceu sensibilizar a maioria dos ministros, que, embora sem apreciar ainda a fundo o mérito da ação, negaram pedido de medida cautelar para a suspensão da lei atacada, por não identificar *fumus boni iuris* no pleito dos contribuintes. A análise dos votos vencedores demonstra com exatidão o receio de que, reconhecida a imutabilidade da interpretação do texto constitucional, poderia se chegar à situação de sensível ou completo esvaziamento da hipótese tributária do ICMS, uma vez que é indiscutível que os meios pelos quais se dá, hoje, a circulação de mercadorias é absolutamente díspar àquele que se conhecia em 1988. Daí a relevância do reconhecimento, à luz da Jurisprudência dos Valores, da natureza tipológica do signo “circulação de mercadorias”, presente no texto constitucional. Vale destacar, a respeito dessa escola de interpretação, a menção do Ministro Gilmar Mendes, no sentido de que “no plano da hermenêutica, a mudança na realidade afeta a interpretação do texto constitucional de alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar”.

Também nesse sentido, o Ministro Nelson Jobim identificou a pertinência do pensamento por tipos, ao ponderar que “existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa. Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador. Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um ‘mundo digital’”.

Claramente se depreende uma aproximação tipológica em tal pensamento: identificam-se características marcantes num primeiro momento (no caso, corporeidade); com a evolução da realidade sobre a qual a norma se reporta, novas características vão sendo acumuladas àquele tipo, permitindo que novas essências se assemelhem a ele. Evidente, portanto, que a essência subjacente à circulação de bens incorpóreos, na década de 1990 (época em que prolatadas as decisões anteriores do Supremo Tribunal Federal), ainda não se assemelhava ao tipo previsto no texto constitucional. O mesmo, certamente, não é válido para os dias de hoje, destacando a mais relevante característica dos tipos: a admissão de notas renunciáveis – isto é, se outrora a corporeidade fora relevante na sua descrição, hoje se renuncia a tal característica na análise de semelhança.

⁹¹ Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 176.626, Plenário, j. 10.11.1998, *DJ* 11.12.1998, e Recurso Extraordinário n. 199.464, Plenário, j. 02.03.1999, *DJ* 30.04.1998.

É bem verdade que nem mesmo autores que defendem o pensamento por conceitos no texto constitucional deixaram de observar o impacto dessa significativa transformação na realidade decorrente da universalização da internet. Vale destacar, nessa linha, as ideias de Simone Rodrigues Costa Barreto, para quem o conceito constitucional de mercadoria sofreu o fenômeno da mutação constitucional, consistente na alteração do sentido da norma constitucional sem modificação de seu texto, mesmo porque “a negação da mutação constitucional, nesse caso, implicaria o reconhecimento do obsoletismo do direito”⁹² – inegável, pois, o reconhecimento de certa abertura na interpretação dos signos constitucionais.

A esse respeito, destaca-se a posição de Humberto Ávila. Embora, num primeiro momento, o autor parecesse rechaçar uma distinção de fundo entre tipos e conceitos, reconhecendo no primeiro grupo nada além do que “um conceito pouco nítido de classe com elementos distintivos graduáveis e prescindíveis”, mais recentemente procurou diferenciá-los materialmente, adotando definições de tipo e conceito semelhantes àqueles ora expostos⁹³. Diversamente do entendimento de Simone Barreto, ao qual se referiu há pouco, Humberto Ávila constrói sua argumentação de modo a afastar qualquer tipo de evolução ou dinamismo na interpretação dos dispositivos atinentes à competência tributária, no que se inclui a mutação constitucional. Por outro lado, ainda de acordo com o autor, essa mesma conclusão não se aplicaria aos livros eletrônicos, cuja imunidade foi mais recentemente reconhecida em decisão que houve por interpretar evolutivamente os dispositivos correlatados. Isso porque, no caso das regras de competência, trata-se da limitação de direitos fundamentais pelo poder de tributar, enquanto a imunidade do livro eletrônico versa sobre a promoção de direitos fundamentais⁹⁴.

Além do particularismo da conclusão proposta pelo autor, que sugere uma delimitação do escopo de sua abordagem, o debate sobre uma interpretação estática ou evolutiva no tocante às regras de competência tem deixado de lado uma questão fundamental: o impacto de uma ou outra posição no contexto do pacto federativo. Isso porque, assente que determinada realidade é representativa de capacidade econômica do contribuinte (como, por exemplo, a aquisição de *software* por meio de *download*), clara estará a possibilidade de tributação por meio da instituição de um imposto (art. 145, § 1º). A controvérsia, portanto, dirá respeito, exclusivamente, ao ente competente para tanto: se os estados (no caso do ICMS) ou a União (no caso da competência residual do art. 154).

Seja como for, essa decisão em comento acabou privilegiando o ponto de vista de Raquel Cavalcanti Ramos Machado, para quem, “ainda que não se aceite

⁹² Cf. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 181-8.

⁹³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Competência tributária*. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 12-3.

⁹⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 55.

o uso das palavras ‘tipo’ e ‘conceito’, o que importa é compreender que o que se contrapõe aqui é a apreensão do texto de uma forma mais fechada, com cada palavra empregada em sua construção sendo compreendida a partir de significações prévias dadas por outros ramos do Direito, de um lado, ou de uma forma mais aberta e tendo em vista outros elementos interpretativos, dentre os quais as características históricas do tributo”⁹⁵.

Fato é que a mutação constitucional encontra seu limite no “conteúdo mínimo de significação do signo”⁹⁶, da mesma forma que sustenta Ávila que, observados seus elementos imprescindíveis, a construção do sentido dependerá da teoria jurídica da argumentação⁹⁷. Inegável, portanto, que a decisão do Supremo Tribunal Federal apenas pode ser compatibilizada com a perspectiva de distribuição de competências por meio de conceitos, ainda que indeterminados, se imposto o ônus argumentativo de se demonstrar a razão pela qual, já desde 1988, a corporeidade não era um elemento do “núcleo duro” do conceito, para se admitir sua mutação. Como se percebe, tal demonstração pode revelar-se complexa, uma vez que não existia, na realidade do Constituinte de 1988, qualquer elemento que pudesse indicar a circulação de mercadorias em meio não físico. Diante de tais colocações, parece muito mais adequada a ideia de pensamento por tipos que admita o reconhecimento de notas renunciáveis.

2.2.2. Taxa de fiscalização ambiental (TFA) do IBAMA: indeterminação absoluta, delegação e ilegalidade⁹⁸

O segundo caso diz respeito à instituição de taxa de fiscalização ambiental pela Lei n. 9.960, de 2000, em razão do exercício do poder de polícia, cujo fato gerador se definiu como o desenvolvimento de atividades potencialmente poluidoras e/ou a extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos da fauna e flora. Seu sujeito passivo ficou definido como as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, estabelecendo-se uma alíquota fixa e assegurando-se descontos para pequenas e microempresas.

A questão suscitada perante o Supremo Tribunal Federal foi: encontrava-se o fato gerador suficientemente descrito na lei? A decisão, no caso, foi no sentido de que a especificação do fato gerador ao cadastro administrativo traria “conceituação nenhuma, visto não trazer a lei a necessária enumeração das referidas

⁹⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária – entre a rigidez do sistema e a atuação interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 235.

⁹⁶ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Op. cit., p. 188.

⁹⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 272.

⁹⁸ Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.178-DF, Plenário, j. 29.03.2000, *DJ* 12.05.2000; e Recurso Extraordinário n. 416.601-DF, Plenário, j. 10.08.2005, *DJ* 30.09.2005.

atividades”. Posteriormente, foi editada a Lei n. 10.165, de 2000, que determinou, como sujeito passivo, todo aquele que exerça as atividades arroladas na lei, com alíquotas variáveis conforme o grau de risco da atividade, conforme determinação legal.

De todo modo, considerando que referido cadastro já vinha sendo realizado há anos, bem como a presença de balizas legais para determinar o sujeito passivo, não seria suficiente para entender, na hipótese normativa da regra de incidência, conceitos com significação satisfatoriamente intersubjetivados? Seria necessário arrolar exaustivamente a hipótese em lei? A análise da legalidade, contudo, se revelou prejudicada no acórdão, em razão de determinados ruídos argumentativos que foram versados, relacionados à competência, distinção entre taxa e imposto, problemas relacionados à igualdade, eventual *bis in idem*, de forma tal que a avaliação da determinação da hipótese normativa acabou ficando relegada a um segundo plano.

2.2.3. Contribuição ao seguro de acidentes do trabalho (SAT): conceitos indeterminados e não alternatividade da determinação⁹⁹

O terceiro caso proposto para análise é relevante, na medida em que parece ter oferecido solução distinta do anterior. A Lei n. 8.212, de 1991, em seu art. 22, inciso II, instituiu contribuição ao seguro de acidentes do trabalho (SAT), cuja alíquota variaria de acordo com o grau de risco da atividade preponderante da empresa – se alto, médio e baixo. Os Decretos n. 612, de 1992, e 2.173, de 1997 (re) definiram os conceitos de “atividade preponderante” (“*atividade que ocupar o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos residentes*”) e sua classificação conforme graus de risco. É admissível, à luz da legalidade tributária, essa abertura textual na hipótese normativa? Pode o regulamento adensá-la?

A decisão, nesse caso, foi reconhecer em tais decretos o que se denominou “regulamento *intra legem*”, isto é: o exercício de densificação normativa pela Administração se deu dentro das balizas legais, cuja existência, vale acrescentar, evidencia que tal atividade se sujeita a juízos de legalidade, e não de conveniência ou discricionariedade.

Por essa razão, não faz sentido identificar, naquela hipótese normativa, um tipo jurídico¹⁰⁰, nos termos analisados acima. Fosse assim, tomada por exemplo a atividade de *telemarketing*, haveria características “tipicamente” de baixo risco (atividade em escritório e não fabril, horários fixos, ambiente etc.); características “tipicamente” de médio risco (estresse, pressão, esforço repetitivo), de modo tal que acertado estaria o enquadramento da atividade em qualquer um dos grupos.

⁹⁹ Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 343.446-SC, Plenário, j. 20.03.2003, DJ 04.04.2003.

¹⁰⁰ Cf., em sentido diverso, TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de direito administrativo* v. 235, jan.-mar./2004, p. 193-232 (221).

Ademais, vale rememorar que a ideia de tipicidade desconsidera a particularidade do caso concreto, já que o raciocínio tipológico é, via de regra, um raciocínio de “médias”, marcado por notas renunciáveis¹⁰¹.

Ao contrário, no caso, é assimilada a ideia do grau de risco de certa atividade, se maior ou menor. O problema está na expressão dessa ideia em palavras, mas não na sua existência em si. Por isso, não faltam à ideia (ao conceito) clareza e determinação; ao termo (expressão linguística), sim – daí a função do regulamento.

Em suma, o importante aqui é que, para fins de interpretação do dispositivo e construção da hipótese de incidência, apenas serve o raciocínio conceitual, voltado ao processo de subsunção (da qualificação) do fato concreto ao conceito de classe da norma. Isso porque a matéria tributária exige um raciocínio por exclusão: ou se aplica uma alíquota, ou outra. A decisão pode depender do caso concreto, mas não se admite a simultânea aplicação de ambas as alíquotas. Daí evidenciar-se a impossibilidade do raciocínio tipológico.

2.2.4. Ágio interno na jurisprudência do CARF: a (ainda) indispensável legalidade enquanto método no direito tributário

O último aspecto a ser analisado diz respeito a um dos temas que mais tem ensejado contencioso em matéria tributária: o aproveitamento fiscal de ágio (sobrepço) na aquisição de participação societária, particularmente em operações que tenham ocorrido dentro do próprio grupo econômico. O tema envolve, naturalmente, uma série de questões relacionadas às operações societárias a que se refere, bem como conceitos contábeis correlatos, o que transborda a análise aqui pretendida. Contudo, especialmente por se tratar de tema dos mais controversos atualmente, revela-se profícuo para demonstrar a atualidade e relevância da legalidade tributária.

O debate até aqui trazido, se aplicado à matéria do planejamento tributário, assume contorno especial, já que é a partir dos padrões legais que o legislador determina os critérios com base nos quais os contribuintes deverão ser discriminados, de forma tal que a eleição de qualquer critério de discriminação não presente na legislação significará relevante prejuízo à igualdade enquanto postulado que deve permear a aplicação e concretização da norma tributária¹⁰².

Nesse sentido, os critérios legais para a amortização fiscal do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura encontram-se bem definidos na legislação de regência¹⁰³, que bem podem ser sumarizados com o atendimento das três condições abaixo mencionadas, cumulativamente:

¹⁰¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 716-8.

¹⁰² Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 139-40.

¹⁰³ Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 20; e Lei n. 9.532, de 1997, arts. 7º e 8º.

- i) o ágio deve resultar da aquisição de participação societária¹⁰⁴;
- ii) o ágio deve estar fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, correspondendo à diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial (ágio enquanto desdobramento do custo de aquisição)¹⁰⁵, comprovando-se tal fundamento por meio de demonstrativo específico¹⁰⁶;
- iii) deverá haver a absorção do patrimônio, por meio de incorporação, cisão ou fusão, da controlada pela controladora¹⁰⁷ ou o inverso¹⁰⁸.

Em outras palavras, deve ser singelo o trabalho de auditoria fiscal que avalie a legalidade da dedução de despesas de ágio pelos contribuintes, devendo-se limitar à apresentação, sucintamente, destes quatro questionamentos¹⁰⁹:

1. houve efetiva aquisição de participação societária?
2. há efetivo custo (sacrifício) de aquisição?
3. resta demonstrado que o ágio correspondente à diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento está fundamentado na expectativa de rentabilidade futura?
4. houve absorção do patrimônio da investida ou da investidora por meio de incorporação, fusão ou cisão?

¹⁰⁴ Art. 20, *caput*, do Decreto-lei n. 1.598/1977, redação anterior à Lei n. 12.973/2014: “O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (...)”.

Art. 8º, alínea “a”, da Lei n. 9.532/1997: “O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido”.

¹⁰⁵ Art. 7º, inciso III, da Lei n. 9.532/1997: “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (...) poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea ‘b’ do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração”.

¹⁰⁶ Art. 20, § 3º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, na redação original: “o lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”.

¹⁰⁷ Art. 7º, *caput*, da Lei n. 9.532/1997: “a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (...)”.

¹⁰⁸ Art. 8º, alínea “b”, da Lei n. 9.532/1997: “o disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando (...) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária”.

¹⁰⁹ Cf. DIAS, Karem Jureidini; e LAVEZ, Raphael Assef. “Ágio interno” e “empresa-veículo” na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FARO, Maurício Pereira. *Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2016. p. 327-53 (336).

Sendo afirmativas as respostas para todas as questões, carecerá, pois, de qualquer fundamento jurídico a glosa da despesa correspondente à amortização fiscal do ágio em questão, desde que limitada a 1/60 mensal. Pela ótica da Lei n. 9.532/1997, qualquer acusação fiscal que exceda esses quatro questionamentos extrapolará o padrão legal delineado pelo legislador ordinário e, além de resultar em lançamento tributário carente de fundamentação legal, configurará agressão à igualdade tributária, porquanto qualquer transbordamento dos padrões legais no curso do trabalho fiscal não implica outro resultado senão arbitrariedade.

Apesar disso, têm sido recorrentes situações em que o ágio é questionado, exclusivamente, por decorrer de ou relacionar-se a operações intragrupo – o que deveria ser irrelevante se considerados os critérios legais estipulados acima. A questão a ser verificada, ao contrário, deveria ser a observância dos três requisitos expostos acima – e a existência de operações internas pode até ser um indício de que o suposto atendimento às condições legais se deu por atos simulados, o que é outro problema.

Desse problema, pode-se constatar a relevância que assumem os padrões legais, isto é, as generalizações levadas a efeito pelo Poder Legislativo para a realização da igualdade enquanto postulado central de aplicação do direito tributário¹¹⁰. De fato, é na lei em sentido estrito que residem os padrões para aferimento da capacidade contributiva, de forma tal que é apenas com base neles que poderá a Administração tributária levar a cabo diferenciações e distinções entre contribuintes¹¹¹. Trata-se, por assim dizer, de uma nova perspectiva da legalidade que passa a interagir intensamente com a igualdade, a que Souto Maior Borges denominou “legalidade-isonômica”¹¹².

2.3. Atualidade e relevância da legalidade tributária

A análise dos casos evidencia a impossibilidade de identificar a determinação normativa (“tipicidade fechada”) como um dever absoluto, particularmente no direito tributário, tendo em vista a afluência de conceitos indeterminados, dada a complexidade da sociedade – isto é, do objeto que enunciados normativos pretendem regular.

Isso não significa, de outro lado, o abandono do ideal de determinação, de mais a mais, conteúdo da legalidade tributária. Isso porque essa indeterminação inerente, contudo, deverá estar sujeita a controles de natureza semântico-argumentativa (legitimação, determinação, argumentação e fundamentação). A determinação encarna, portanto, a feição principiológica da legalidade.

¹¹⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 119-20.

¹¹¹ Cf. DIAS, Karem Jureidini; e LAVEZ, Raphael Asséf. Op. cit., p. 327-53 (328).

¹¹² Cf. BORGES, José Souto Maior. A isonomia na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário* n. 64, p. 8-19 (13).

Impossível, portanto, que a descrição da hipótese normativa da regra de incidência tributária se dê senão por conceitos, ainda que mediante termos indeterminados, dada a inviabilidade de juízos de discricionariedade na concretização/adensamento do texto legal (legalidade-postulado).

Ademais, mantém a legalidade sua atualidade e relevância, na medida em que assegura, da melhor maneira, a realização da igualdade, atribuindo critérios minimamente genéricos para a avaliação dos contribuintes, assegurando-se a sua comparabilidade frente ao padrão exposto na lei.

3. Conclusões

Diante da proposta de análise apresentada, pretendeu-se encarar o problema da determinação dos enunciados normativos à luz da legalidade tributária de três perspectivas. Do ponto de vista analítico, foi possível evidenciar a insuficiência normativa até então dispensada à legalidade, na medida em que grande celeuma se criou acerca do conteúdo de uma regra atinente à legalidade, desprezando-se suas dimensões principiológica e metodológica. Melhor, portanto, concebê-la em sua multidimensionalidade, isto é, enfrentando-se o problema da determinação não como um dever absoluto, mas como um mandamento de otimização, isto é, os enunciados devem ser determinados na máxima medida possível, verificando-se que os graus de determinação variarão caso a caso, conforme um controle semântico-argumentativo.

Da perspectiva empírica, evidenciou-se que o Supremo Tribunal Federal não possui uma posição bem firmada a respeito da determinabilidade dos enunciados normativos, verificando-se decisões em certa medida contraditórias quanto ao dever de determinação imposto ao legislador. A análise de casos, ainda, demonstrou a relevância e atualidade da legalidade: a um só tempo, permite apreensão de realidades complexas por meio de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, controladas conforme a legitimidade, determinação, argumentação e fundamento de seu emprego, bem como assegura um padrão estável de comparação entre contribuintes, essencial para a comparação entre eles.

Por fim, avaliando o problema pela dimensão normativa, percebe-se imprescindível a superação de um paradigma unidimensional da legalidade, que lhe tem imprimido tamanho engessamento que levou, de um lado, autores a propugnam por uma rigidez tal que pode lhe retirar a eficácia prática na resolução de casos concretos, e, de outro, autores a verem-na completamente descontextualizada da atual realidade social. O que importa, para dirimir tais conflitos, é identificar uma solução ponderada para o binômio segurança/indeterminação que leve em conta a multidimensionalidade da legalidade e, acima de tudo, que diferentes circunstâncias exigem diferentes graus de determinabilidade – sempre se observando o limite intransponível da vedação a juízos de oportunidade, conveniência e discricionariedade por parte da Administração.

Referências bibliográficas

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva (orig. *Theorie der Grundrechte*, 5. ed.). São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Competência tributária*. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.
- _____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual* v. 29, 2013, p. 181-204.
- _____. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. *Segurança jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1, p. 277-91.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.
- BORGES, José Souto Maior. A isonomia na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário* n. 64, p. 8-19.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.
- _____. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 245-84 (268-9).
- DIAS, Karem Jureidini; e LAVEZ, Raphael Assef. “Ágio interno” e “empresa-veículo” na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FARO, Maurício Pereira. *Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2016, p. 327-53.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Tradução de Silvina Álvarez Medina (orig. *Interpretare e argomentare*). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- LAPORTA, Francisco J. *El império de la ley – una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária – entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- NOVOA, César García. *El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo* v. 229, jul.-set./2002, p. 313-33.
- ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 219-64.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015.
- _____. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial"*. Mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 13-20.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais – conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 255-67.
- _____. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 135-84.
- _____. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, jan.-mar./2004, p. 193-232.
- _____. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 59, out./2000, p. 95-112.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.