

O conteúdo jurídico dos princípios tributários da capacidade contributiva e da tipicidade cerrada

*The juridical content of the tributary principles
of the contributive ability and of the closed typology*

Ricardo Rocha Viola

Mestrando em Direito Público pela Faculdade de Direito Prof. Jacy de Assis,
da Universidade Federal de Uberlândia

Resumo: O Estado é detentor de legítimas necessidades financeiras para fazer face, principalmente, ao seu papel prestacional. Todavia, a entrega dos direitos fundamentais não pode armar-se na afronta a estes mesmos direitos fundamentais, pelo que o Sistema Tributário Nacional institui as denominadas limitações ao poder de tributar, consubstanciadas na repartição constitucional das competências tributárias, nas imunidades tributárias e nos princípios jurídicos tributários. Neste artigo o foco está em apenas dois dos diversos princípios jurídicos tributários, o da capacidade contributiva e o da tipicidade cerrada, justamente em função das controvérsias havidas em torno de seus conteúdos jurídicos. Para conhecer estes conteúdos torna-se necessário passar antes em revista a categorias elementares da Teoria Geral do Direito, tais como a noção de sistema jurídico, repertório e estrutura; e a diferenciação de princípios e regras. O método utilizado na empreitada é o dogmático jurídico por meio de investigação bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Direito tributário; hermenêutica; capacidade contributiva; tipicidade cerrada.

Abstract: The state holds legitimate financial needs to address mainly to its providing role. However, delivery of basic rights cannot be anchored in these same affronts to fundamental rights, for the National Tax System imposes the so-called limitations to the taxing power, embodied in the constitutional division of tax powers, immunities on tax and legal tributary principles. In this article the focus is on only two of several tax law principles (the ability to pay and the closed typology), precisely because of the controversies that occurred around their legal content. To know this content it is necessary to consider the elementary categories of the General Theory of Law, such as the notion of legal system, repertory and structure; and the differentiation of principles and rules. The method used in this enterprise is the legal dogmatic research through literature and documents.

Keywords: Tax law; hermeneutics; ability to pay; closed typology.

1. Introdução

O presente estudo tem por objetivo materializar breve incursão no conteúdo jurídico de dois princípios jurídicos tributários, a saber, os princípios da capacidade contributiva e o princípio da tipicidade cerrada.

A empreitada terá início pela incursão nas noções de sistema jurídico, no bojo da qual surgirá a necessidade de investigação da distinção contemporânea entre regras e princípios. Em seguida, adentrar-se-á na intimidade semântica dos princípios acima mencionados.

2. O sistema jurídico: repertório e estrutura

É comum a referência por parte dos manuais de disciplinas jurídicas a entidade denominada de sistema jurídico. Tão comum quanto esta maciça referência é a ausência de indicação quanto às bases científicas que autorizam a adoção da noção de sistema pela Ciência do Direito, o que faz com que a existência do sistema jurídico pareça tratar-se de mais um, dentre os diversos dogmas inexplicáveis da dogmática jurídica. Daí a necessidade de uma breve e superficial investigação sobre o tema.

Invertendo a ordem da locução, e sem querer aqui adentrar em toda a imensidão da problemática da semântica do termo, tem-se que o vocábulo “jurídico” adjectiva tudo o quanto tenha importância para a fenomenologia do Direito, ou, como preferem alguns, tudo o que pertença ao universo das coisas do Direito. Por seu turno, e para o que importa a construção da noção de sistema jurídico, sistema pressupõe uma unidade ordenada de elementos, de tal sorte que as partes integrantes do todo convivem perenemente em função de forças aglutinantes formando uma estrutura homeostática. Esta homeostase sistêmica é possível na medida em que o sistema é autorregulativo, i.e., é dotado de condições de calibrar suas incongruências por meio do processamento de informações recebidas a partir do macroambiente no qual está inserido, o que, por seu turno, torna necessária a autopoiese deste mesmo sistema, é dizer, traz a indispensabilidade de o próprio sistema criar suas regras de renovação estrutural.

Referindo-se à noção fundamental de sistema, Paulo de Barros de Carvalho (2005, p. 132) aduz:

Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.

Prosseguindo no enfrentamento da noção de sistema, o professor paulista classifica os sistemas em reais e proposicionais (2005, p. 134 e segs.). Os primeiros, os sistemas reais, seriam compostos por objetos do mundo físico e social, i.e., no mundo sensível e, portanto, perceptíveis pela experiência, pelos sentidos humanos, enquanto que um sistema proposicional corresponderia a um sistema proposições de linguagem. Estes sistemas proposicionais seriam subdivididos em sistemas nomológicos e nomempíricos. Os sistemas nomológicos têm como partes elementos puramente ideais,

enquanto que os sistemas nomoempíricos têm composição com elementos que têm interface com a realidade. Os sistemas nomoempíricos por seu turno subdividir-se-iam em descritivos e prescritivos. No âmbito dos sistemas puramente descritivos incluir-se-iam os sistemas de enunciados científicos, e no âmbito dos sistemas prescritivos, os sistemas de direcionamento de condutas sociais.

Assim, com arrimo na acurada exposição acima mencionada, há que se ter a cautela de considerar que ao enfrentar a temática do sistema, há de se definir de antemão se se está enfrentando o sistema nomoempírico descritivo ou o sistema nomoempírico prescritivo do direito, pois, num e noutro casos as metodologias podem ser diametralmente opostas. Veja as considerações do mestre paulista (2005, p. 137):

O direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se também um sistema nomoempírico, mas teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica.

Do exposto tem-se que o sistema jurídico é o conjunto, perene e equilibrado, denotativo de unidade ordenada, composto por enunciados prescritivos – repertório – e pelas relações entre estes enunciados denominadas – estrutura (FERRAZ, 2003, p. 249 e ss.); sendo que a unidade, a ordenação e a homeostase sistêmica são estabelecidas por ele mesmo. Primeiramente tratar-se-á das partes, para em seguida aproximarmos-nos das relações que proporcionam a forma sistêmica ao Direito.

As partes ou elementos do sistema jurídico, o seu repertório, são os enunciados prescritivos. Explica-se.

Enunciados são estruturas linguísticas portadoras de determinados significados, que somente são possíveis em função do contexto em que se encontram mergulhados. São os chamados suportes físicos, i.e., os meios utilizados pelo emissor da mensagem com o fim de atingir o seu desiderato. Para o que nos interessa, os enunciados veiculam um determinado tipo discursivo, qual seja, o prescritivo, que vem a ser o modelo encarregado de veicular e dirigir expectativas comportamentais protegidas, equivale dizer, expedindo ordens, sempre voltadas ao comportamento humano, que deverá amoldar-se às condutas emolduradas pelos enunciados prescritivos.

O Direito como mecanismo criado e eleito pela sociedade para o fim de prevenir e decidir conflitos de interesses manifesta-se por meio de linguagem, que vem revestida da forma prescritiva, i.e., determinando modos ideais de comportamento por meio dos denominados modais deonticos “proibido”, “permitido” ou “obrigado”. É o mesmo que afirmar que pelo Direito a sociedade elege um catálogo de comportamentos fundamentais para a manutenção e desenvolvimento do organismo social, elevando-os ao altiplano dos enunciados prescritivos institucionalizados e dotados de força jurídica.

Mas para que se conceba a ideia de sistema jurídico, não basta que se admita a existência do mencionado repertório, o conjunto dos enunciados prescritivos. Para tanto, há de se ter em linha de conta que este repertório deve originar-se de fontes legiti-

madras e deverão alocar-se num universo sujeito a interferências internas e externas, que sempre deverão ser equacionadas com o fito de estabilizar e perenizar o sistema. Sem adentrar aqui no problema das fontes do direito, temos que, por uma análise de caráter eminentemente sociológica, a fonte do direito é a vontade coletiva. Está-se a afirmar que a legitimidade do direito advém do senso comum de que ele é o mecanismo de controle social encarregado de ser a *ultima ratio* da sociedade, i.e., cabe ao direito a função decisória final, atribuindo equitativamente a cada um o que é de cada um.

Prosseguindo, para que o direito atinja o seu desiderato é essencial que seja ele concebido como mecanismo organizado, coeso. Neste cenário, o repertório (conjunto de enunciados prescritivos) deverá estar disposto de forma organizada. Tal organização foi concebida por Hans Kelsen na forma de um sistema escalonado de regras (KELSEN, 1998). Mencionou o pai da Teoria Pura do Direito a conexão de dependência verificada entre os enunciados que compõem o repertório do sistema jurídico. Esta dependência se dá pela necessária fundamentação de validade a ser aquilatada entre os diversos enunciados que integram o repertório. São as relações de dependência havidas entre os enunciados que caracterizam o que chamamos de estrutura do sistema.

O que se está a afirmar é que, estando os enunciados alocados de forma escalonada, isto é, num plano de dependência e fundamentação de validade vertical, o que os imbrica, uns aos outros, mantendo a forma de sistema, é a sua estrutura, ou seja, as relações havidas entre os diversos enunciados, e que dão unidade e coesão ao sistema. No caso do sistema jurídico, o repertório são os enunciados prescritivos, e a estrutura são as relações, p.e., de validade, vigência, eficácia, congruência material, as regras de irretroatividade e retroatividade etc. Assim, sistema é a totalidade envolvendo o repertório e a estrutura.

O problema é que no âmbito deste sistema perceber-se-á a coexistência de diversos tipos de enunciados. Há enunciados que são direcionados à conduta humana propriamente dita. Há enunciados que tratam da produção de enunciados prescritivos. Há enunciados veiculadores de formas e ditames de organização do próprio sistema. Há outros enunciados encarregados de prescrever a forma a ser adotada pelo Poder que lançará mão do próprio sistema jurídico para fazer valer os desígnios da sociedade a que ele deve servir. E é justamente por conta desta diversidade de percepções em relação aos enunciados que surgiu na doutrina uma miríade de classificações fincadas nos mais diversos critérios, que no mais das vezes não têm aguda implicação prática, servindo senão para proporcionar aos observadores do sistema uma visão global e mais ou menos organizada do todo. Nada obstante, há uma distinção dotada de elevada importância prática, e que dentro do tema central deste escrito assume foros de essencialidade para efeitos de compreensão. Faz-se referência à distinção dos enunciados em regras e princípios.

3. A distinção entre princípios e regras

De início é importante frisar que princípios e regras tratam-se de espécies de enunciados prescritivos. Um e outro dizem o que deve-ser, além de serem expressos em termos deônticos básicos – permitido, proibido e obrigatório.

Ambas as categorias normativas podem ser tomadas como razões de juízos concretos de dever-ser. São clássicas as ideias que tomam os princípios ora como fonte ou origem de algo, ora como razão justificativa de ações. No primeiro caso tem-se uma visão aristotélica e no segundo um sentido kantiano.

Inúmeras são as teorias sobre o que vêm a ser os princípios e o que vêm a ser as regras. É tradicional a lição de que os princípios são os mandamentos nucleares do sistema (BANDEIRA DE MELLO, 2004), enquanto que as regras seriam mandamentos de dever-ser (REALE, 2007). Todavia, nada obstante a autoridade e confiabilidade de seus prolores, tais definições pouco esclarecem quanto à intimidade estrutural e funcional das peças componentes do repertório do sistema jurídico, mantendo o jurista no campo da perplexidade.

O inglês Ronald Dworkin enfrenta a questão defendendo que a diferença entre regras e princípios estaria no modo de solução de conflitos entre estas entidades normativas (DWORKIN, 2007). Assim, considerando o modo “tudo ou nada” de aplicação das regras, o conflito entre enunciados desta dignidade normativa importaria necessariamente na expulsão sistêmica da regra refutada ou a inclusão de uma cláusula de exceção no referido enunciado, ao passo que a colisão entre princípios importaria no sopesamento entre os princípios colidentes, de sorte que a prevalência de um não importaria na invalidação do outro.

Vem da Alemanha outra distinção importante entre princípios e regras. Em Teoria de los Derechos Fundamentales (1993), Robert Alexy faz um apanhado histórico acerca dos diversos critérios tradicionalmente utilizados para levar a cabo a distinção entre princípios e regras. Neste mister, o autor aponta o critério da generalidade como critério normalmente suscitado (1993, p. 83). Deve-se entender generalidade como o nível de alcance pessoal do enunciado. Quanto mais horizontalizado for o alcance, mais generalizável é o enunciado. Segundo este critério o grau de generalidade dos enunciados prescritivos veiculadores de princípios é mais alto do que o dos enunciados veiculadores de regras.

Alexy (1993, p. 84) aponta ainda outros critérios tradicionalmente utilizados para a distinção, tais como a determinabilidade dos casos de aplicação, a forma de surgimento, o caráter explícito de conteúdo axiológico, a referência à ideia de direito ou a uma lei jurídica suprema, além do critério da importância para a ordem jurídica.

Por fim, Alexy (1993, p. 84) relembra os critérios de serem os princípios e as regras razões para regras ou regras em si e o fato de serem tomadas como regras de comportamento ou regras de argumentação. Para o autor alemão, princípios são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (1993, p. 86). E prossegue Alexy, “princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende apenas das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas” (1993, p. 86). Regras “são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível” (1993, p. 87).

A análise de Robert Alexy tem baldrame na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão e demonstra que em casos de colisão entre normas veiculadoras de princípios, a solução não surge pela determinação imediata de prevalência de um princípio sobre outro, mas é estabelecida em função de ponderação entre os princípios colidentes, em função da qual um deles, em determinadas circunstâncias concretas, recebe a prevalência. Assim, os princípios têm dimensão de peso, não se ocupando de determinar de plano as consequências normativas, ao contrário das regras. Neste contexto, a aplicação de um princípio está sempre condicionada a uma cláusula de reserva, definida nos termos de que é o caso concreto que determinará a prevalência (1993, p. 87).

Alexy afirma que existem apenas duas soluções possíveis para o conflito entre regras (1993, p. 88). Ou introduz-se uma exceção à regra, ou decreta-se a invalidade de uma das normas conflitantes. Já no que pertine aos princípios, Alexy criou o teorema da colisão, na mesma linha de raciocínio de ponderação de Dworkin (2007). Percebe-se que Alexy avança em relação à Dworkin na constatação de mais uma diferenciação entre as entidades normativas, qual seja, a do tipo de obrigação estatuída por uma e outra espécies normativas. As regras criam obrigações absolutas, ou seja, não podem ser superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações *prima facie*, i.e., podem ser suplantados por outros enunciados da mesma dignidade normativa, desde que assim recomende o caso concreto. É a regra do sopesamento, segundo a qual “quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro” (ALEXY, 1993, p. 161).

No Brasil, a Escola do Construtivismo Lógico Jurídico, que tem como seu maior expoente o Professor Paulo de Barros Carvalho (2008), dá importante contribuição ao tema a partir das noções sobre os juízos hipotéticos condicionais. Segundo estas noções, os enunciados prescritivos que integram o sistema jurídico terão uma estrutura tal que em linguagem formal pode ser descrita por:

(H – C)

Lê-se: [se H, deve-ser C], onde “H” é o antecedente caracterizador da hipótese, ou seja, um fato de possível ocorrência; “-” é o conectivo entre o antecedente e o consequente que traduz a ideia de “deve-ser” designando relação de imputação; e “C” é o consequente que traduz a consequência, equivale dizer, a situação jurídica que instalar-se-á em decorrência da concretização do fato descrito na hipótese do enunciado.

Com base nesta teoria, a primeira diferença entre princípios e regras está em que, se na hipótese do enunciado prescritivo existir a simples previsão de um comportamento, ou seja, de uma conduta humana desejada, estar-se-á diante de típica regra, ao passo que, se a hipótese do enunciado contiver valores jurídicos ou limitações fundamentais à atuação dos sujeitos de direito, estar-se-á diante de enunciado veiculador de princípios.

Quanto ao conteúdo das regras, os comportamentos, não há muito que debater, pois, comportamentos nada mais são que maneiras de se comportar, modos de proceder, conjunto de atitudes e reações do indivíduo em face do meio social.

A mesma tranquilidade quanto à identificação do conteúdo não se verifica em relação aos princípios. Acima foi dito que os enunciados prescritivos veiculadores de princípios terão em sua hipótese valores jurídicos ou limitações fundamentais à atuação dos sujeitos de direito. Aqui surge o primeiro problema, qual seja, identificar o que são os mencionados “valores jurídicos”.

Esta indagação aponta para a necessidade de adentrar-se no terreno da axiologia, para o que definitivamente não há espaço neste brevíssimo trabalho. Nada obstante, para não deixar sem qualquer resposta o questionamento acima formulado, tomar-se-á aqui “valor jurídico” no sentido de situações objetivas denotadoras de essencialidade jurídica universal.

Assim os valores jurídicos são introduzidos no universo do Direito pela prescrição de estados de coisas lançados implícita ou explicitamente no seio do sistema jurídico, daí a sua objetividade. A essencialidade destes estados de coisas objetivados representa aquilo que não pode não ser, frise-se, especificamente em matéria jurídica, sendo que estas situações objetivas devem ter caráter universalizante, i.e., devem valer para toda a comunidade jurídica indistintamente, pelo menos em potência, uma vez que sem aquelas, a plenitude da experiência jurídica torna-se inviável ou injustificável racionalmente.

Prosseguindo na empreitada da identificação do conteúdo próprio dos enunciados prescritivos veiculadores de princípios, há enunciados que trarão em sua hipótese limites fundamentais à atuação dos sujeitos de direito. Neste cenário, os destinatários destes enunciados estarão jungidos por estas limitações comportamentais que dizem-se fundamentais pois sempre terão em foco a preservação de situações jurídicas essenciais para a manutenção da sociedade como tal e do indivíduo como ser humano merecedor de vida digna.

Importa aqui uma ressalva. Não se há de confundir limitação fundamental à atuação do sujeito com imposição de simples comportamento omissivo. A distinção entre uma e outra previsões está na fundamentalidade da limitação. É dizer: se o alvo da prescrição é a abstenção teleologicamente orientada de um comportamento com vistas a preservar um direito fundamental, temos uma limitação fundamental ao agir do sujeito; lado outro, se a omissão prescrita não tem em sua base aquela mencionada teleologia, temos simples previsão de comportamento omissivo. Vejam, p.e., o princípio da legalidade em matéria tributária, que impede a cobrança de tributo sem lei anterior que o institua; e o princípio da boa-fé objetiva contratual, que condiciona as partes contratantes a uma atitude sempre transparente e voltada à conclusão plena e satisfatória do objeto contratado. Em ambas os exemplos impõem-se limitações aos sujeitos de direito. No primeiro caso ao Estado e, no segundo, ao particular, ambos, indubitavelmente, sujeitos de direito. Nas duas situações tomadas como parâmetro o objetivo é preservar situações essenciais a uma vida digna. No primeiro exemplo preserva-se a comunidade da voracidade pantagruélica do Estado, evitando que sejam editadas normas de tributação que surpreendam os contribuintes, inviabilizando os planejamentos orçamentários. No segundo, privilegiando a autonomia da vontade, impõe-se aos contratantes um comportamento que induza ao atingimento da função social do contrato, indispensável para a evolução humana e social.

Neste passo, tratam-se as regras de enunciados que apresentam alta densidade normativa, na medida em que o conteúdo de significação deste tipo de enunciados é comumente mais preciso que o conteúdo de significação dos enunciados veiculadores de princípios, uma vez que a técnica legislativa utilizada na construção destes é a da utilização de conceitos indeterminados, sabidamente abertos ao preenchimento pontual no plano da concretude normativa.

A segunda diferença entre regras e princípios está nas funções desempenhadas por um e outro tipo de enunciados no âmbito do sistema jurídico em que estão alocados. Estando as regras voltadas diretamente para o plano das condutas intersubjetivas criando expectativas comportamentais, orientam os seus destinatários quanto ao modo de comportar-se, proibindo, permitindo ou obrigando modos de agir, enquanto que os princípios jurídicos, não estando voltados apenas e diretamente para o universo das condutas humanas, mas, sobretudo, para o próprio sistema, assumem função sistêmica condicionante em três planos:

- a) No plano dos atos de produção dos enunciados prescritivos;
- b) No plano da interpretação dos enunciados prescritivos e do sistema jurídico; e
- c) No plano dos atos de aplicação dos enunciados prescritivos.

Explica-se.

No que tange ao plano da produção de enunciados, tem-se que o legislador ao exercer sua competência legislativa, p.e., tributária, deve respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, sob pena de, não o respeitando, ver declarado inconstitucional o enunciado produzido em desrespeito ao cânone.

A mesma vinculação tem o particular quando da produção de contratos. É sabido que o contrato tem força vinculante entre os contratantes, é dizer, é lei entre as partes, de sorte que qualquer contratante que descumprir o pactuado estará sujeito às sanções estipuladas no pacto e na lei, podendo sofrer a execução forçada e até os efeitos da rescisão contratual. Esta força vinculante é atribuída a duas circunstâncias. A primeira deve-se ao fato de o contrato haver sido livremente estipulado e aceito; a segunda decorre do fato de o contrato haver sido firmado segundo os próprios interesses das partes, ou seja, em razão das vantagens que iriam auferir com ele. É a tradução do brocardo *pacta sunt servanda*.

Já no plano da interpretação dos enunciados prescritivos e do próprio sistema jurídico, tem-se que o teórico que se dedica ao estudo sistematizado do objeto cultural "Direito", se pretende criar conhecimento consistente sobre este objeto, deve estrita observância aos princípios jurídicos, pois, se, p.e., tiver de analisar um regime jurídico aplicável a determinada relação jurídica, deverá atentar-se aos princípios interpretativos de direito público ou de direito privado, sob pena de concluir de forma equivocada sobre o regime jurídico aplicável ao caso.

Da mesma forma deve comportar-se o aplicador do direito, i.e., com absoluto respeito aos princípios jurídicos, seja para interpretar os enunciados e o sistema, seja para aplicar estes mesmos enunciados. Imagine um juiz que prolata sua sentença sem a

devida motivação ou sem preocupar-se em publicá-la no veículo competente. Afrontados seriam os princípios da motivação das decisões judiciais e da publicidade, indispensáveis à higidez do ato em análise.

Em síntese, temos que a primeira distinção entre enunciados prescritivos veiculadores de princípios e enunciados prescritivos veiculadores de regras é estrutural e funcional. Em outras palavras, as diferenças estão na estrutura do enunciado e nas funções exercidas por este no âmbito do sistema, seja para efeitos de autoprodução, seja para fins de interpretação, seja para ordenar a sua aplicação no subsistema social.

Tendo por adequadamente enfrentadas as noções de sistema, regras e princípios, é importante ainda ressaltar que é possível a consideração da existência de subsistemas jurídicos, i.e., de conjuntos ordenados e unitários de enunciados prescritivos que aproximam-se em função da matéria que lhes é afeita. É neste sentido que surge a noção de sistema tributário, privilegiada até pela própria Carta Política de 1988 que dedicou o TÍTULO VI, intitulado “Da Tributação e do Orçamento”, inaugurado pelo Capítulo intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”, que congrega a maioria dos enunciados constitucionais que tratam da matéria tributária.

Feitas estas considerações, há de se considerar ainda que serão encontrados, espargidos por toda a vastidão do sistema jurídico, enunciados prescritivos veiculadores de princípios, alguns gerais, direcionados assim a todo o sistema nomoempírico prescritivo do Direito, e outros específicos, dirigidos assim a quadrantes próprios do Direito, como é o caso, justamente, dos princípios constitucionais tributários. Não se pode desprezar por fim, a existência de princípios sistemicamente implícitos.

Tal observação é importantíssima, na medida em que o centro das atenções da presente investigação está apenas em dois princípios tributários, quais sejam, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da tipicidade cerrada.

4. O princípio da capacidade contributiva

Grande parte da doutrina retira o princípio da capacidade contributiva do teor do § 1º do art. 145 da Carta Magna. Aqui podemos destacar Cristiano Carvalho (2005, p. 373), Luciano Amaro (2005, p. 138) e Regina Helena Costa (2003, p. 20). Há quem não o abstraia da referida disposição constitucional, visualizando-o no inc. II do art. 150 como corolário lógico do princípio da igualdade (LACOMBE, 2000, p. 26). Há ainda quem, a partir de uma interpretação de visível limitação dogmática, sequer encare a capacidade contributiva como princípio, já que a cláusula “sempre que possível” retiraria do § 1º do art. 145 da CF o caráter impositivo (OLIVEIRA JÚNIOR, 2000, P. 52).

O grande embate doutrinário está em saber se a capacidade contributiva deve ser especulada pelo viés objetivo ou pelo matiz subjetivo. Trata-se da célebre distinção veiculada por Roque Antônio Carrazza (2006, p. 89), com sua costumeira sensatez, quando percebe a existência de duas espécies de capacidade contributiva, a objetiva e a subjetiva. Esta, equivalente à noção de capacidade econômica, aferível, sempre que possível, a partir de caracteres pessoais, i.e., de acordo com notas abstraídas do sujeito de direito que integrará a relação jurídica; e aquela a partir notas obtidas pela análise do critério material alocado no antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Por conta desta distinção formaram-se dois grupos distintos: os que consideram que o sistema alberga apenas o viés subjetivo da capacidade contributiva, e aqueles que veem cravada no sistema apenas a face objetiva do princípio.

Regina Helena Costa (COSTA, 2003, p. 22) relembra aqueles que estão no primeiro time:

Rubens Gomes de Souza definiu *capacidade contributiva* como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”. Emilio Giardina entende-a como a “possibilidade econômica de pagar o tributo”, enquanto Moschetti a vê como a “força econômica do contribuinte”.

Da outra banda do debate, defendendo que a capacidade contributiva insculpida na Constituição é apenas da modalidade objetiva, encontram-se vários doutrinadores de peso. Becker (1998, p. 263) afirmou:

Capacidade Contributiva – a circunstância daquele fato lícito ser (ou não) um signo presuntivo de capacidade contributiva, assume relevância *jurídica*, somente naqueles países cujo sistema jurídico contiver regra jurídica constitucional, juridicizando o “princípio da capacidade contributiva” [grifos do autor].

É isto que se pode abstrair das sempre lúcidas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2008, p. 307):

Em outras palavras, por capacidade contributiva deve entender-se apenas a absoluta, e, mesmo assim, como dado pré-jurídico. Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para o antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.

Regina Helena Costa já demonstrava isso (COSTA, 2003, p. 28):

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.

Por fim, para o festejado Roque Antônio Carrazza, “a capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar,

legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*” (2006, p. 89). Em nosso modesto entender, ambos os grupos estão parcialmente corretos. De fato a Constituição consagra a capacidade contributiva objetiva, mas ao lado encontra-se a capacidade contributiva subjetiva. Explica-se.

Primeiro é preciso entender as possibilidades semânticas para a expressão capacidade contributiva, para em seguida cotejar estas possibilidades com o sistema jurídico constitucional. Deste cotejo será possível resolver a celeuma.

Passemos então à análise da expressão capacidade contributiva, mas não sem antes frisar que os textos do direito positivo são vazados em linguagem comum, sem o hermetismo técnico desejado, o que deve deixar sempre alerta o intérprete, que deverá atentar-se a este fato para poder retirar do texto legal sempre o melhor substrato. É do sistema nomoempírico prescritivo do direito positivo que extrai-se ou constrói-se o sistema nomoempírico descritivo da ciência do direito, este, sim, refinado, passível de submissão a testes de refutabilidade lógica, portador de desejada coerência, haja vista que construído por quem prima, p.e., pelo postulado científico da não-contradição.

Aqui parte-se da ideia de que toda e qualquer expressão utilizada pelo legislador é portadora de determinado significado objetivável, ainda que para tanto o esforço hermenêutico deva ser daqueles inglórios, e que ao final chegue-se à conclusão de que existem vários significados possíveis em um mesmo enunciado, e não apenas um, como seria de se desejar, mas sempre, sempre será possível captar a mensagem depositada pelo legislador, ou construir um novo corpo de significações para o texto de dado enunciado, pois o direito é um fenômeno de linguagem que está sempre à espera de ser surpreendido pelo intelecto humano.

Começando pelo começo, “capacidade” é conceito dogmático jurídico que denota a aptidão de um sujeito de direito para habitar relações jurídicas, em outras palavras, a qualidade daquele que se encontra apto a participar da dimensão jurídica da existência humana e social.

O problema é que sempre que se fala em capacidade, automática e infalivelmente, como diria Alfredo Augusto Becker, surge em nossa mente a ideia de que estamos nos referindo a uma qualidade de uma pessoa, isto é, do sujeito de direito. O que se está a afirmar é que a noção de capacidade é logicamente vinculada à noção de pessoa, talvez pela raiz civilista da categoria jurídica em análise. Esta tradição nos impede de ver além do óbvio e castra as possibilidades de emprestar evolução a um conceito que não mais está preso à sua noção comum.

Ao que nos interessa, o vocábulo capacidade lançado na expressão capacidade contributiva vai além, transborda o significado técnico-jurídico de raiz civilista, não se referindo exclusivamente a uma qualidade imputável às pessoas. O termo capacidade na expressão em comento pode também significar uma qualidade do fato jurídico eleito pelo legislador como alvo da incidência tributária.

Do afirmado surge o questionamento: que qualidade seria essa? Eis a resposta: a de denotar um signo presuntivo de riqueza que autoriza o fenômeno tributário. Em outras palavras, a aptidão do fato para constar da relação jurídica tributária na posição de seu elemento catalisador.

Do exposto, toda vez que o exegeta dedicar-se a perquirir quanto ao respeito à capacidade contributiva, deve direcionar seus esforços, tanto à pessoa quanto aos fatos eleitos pelo legislador para compor a regra matriz de incidência tributária. Assim, não se deve perguntar apenas se determinado sujeito de direito manifesta capacidade contributiva, sendo certo perquirir também se o fato alocado no critério material da hipótese de incidência demonstra tal capacidade.

Neste cenário é que se pode conceituar a capacidade contributiva como o princípio jurídico limitador da atuação estatal que impõe ao legislador que, ao eleger os fatos núcleos do critério material da regra matriz de incidência tributária, bem como os sujeitos de direito que figurarão como sujeito passivo do modelo de incidência, o faça observando que um e outro devem demonstrar aptidão para serem lançados no interior do enunciado prescritivo de imposição tributária.

Feitas estas considerações é que se pode ter a capacidade contributiva a partir de três aspectos, a saber:

- Como aptidão do fato para ser considerado como elemento catalisador da relação jurídica em função de manifestar um signo presuntivo de riqueza;
- Como relação lógica entre o fato jurídico tributário e o sujeito de direito: se o fenômeno tributário dispara a materialização de uma relação jurídica no universo da experiência, esta relação jurídica deverá contar com a participação de sujeitos de direito que tenham alguma relação atuarial com o fato jurídico tributável. i.e., sejam identificáveis como partícipes no encadeamento lógico efectual da ocorrência a ser alcançada pela tributação; e
- Como as peculiaridades pessoais econômicas a serem consideradas, sempre que possível, no ato nomogenético.

Objetivamente, a capacidade contributiva é aferida a partir do cotejo analítico entre o critério material e o critério quantitativo – base de cálculo – da hipótese de incidência tributária. A base de cálculo deverá sempre corresponder a uma perspectiva dimensível econômica do fato juridicizado no antecedente normativo e que fará surgir no plano da experiência uma relação jurídica de índole tributária.

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Não foi por outro motivo que Amílcar Falcão qualificava a base impositiva como “verdadeira e autêntica expressão econômica” da hipótese de incidência. Eis a base de cálculo na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária (CARVALHO, 2008, p. 546).

No seu aspecto subjetivo, a capacidade contributiva é densificada normativamente pela introdução de mecanismos jurídicos que manifestam preocupação com as peculiaridades econômicas pessoais de categorias de contribuintes tais como a proporcionalidade e a progressividade das alíquotas (CARVALHO, 2005, p. 374 e segs.).

Mas apartadas que estão as noções de capacidade contributiva objetiva e capacidade econômica ou contributiva subjetiva, há de se definir se o princípio da capacidade contributiva como aqui esquadrihado decorre ou não do §1º do art. 145 da CF.

Em nosso entender, a resposta é que apenas a capacidade contributiva subjetiva decorre do aludido dispositivo constitucional, enquanto que a capacidade contributiva de índole objetiva advém da implicitude do sistema jurídico, manifestando um corolário lógico dos cânones da igualdade (LACOMBE, 2000, p. 27 e segs.) e da propriedade (CARVALHO, 2005, p. 420).

De se ressaltar ainda que o entendimento que aloca a capacidade contributiva objetiva na implicitude sistêmica e a capacidade contributiva (econômica) no §1º do art. 145 promovem a ampliação do espectro eficaz do princípio, já que vê-lo plasmado apenas no art. 145 impõe a sua consideração apenas em relação aos impostos, já que as regras impositivas de limitação devem ser interpretadas restritivamente como manda a boa técnica hermenêutica. Assim, pode-se admitir que, se de um lado, a capacidade contributiva, em sua vertente subjetiva, somente pode ser considerada em relação aos impostos, e quando possível for, por outro, a capacidade contributiva objetiva alcança todos os tributos, devendo ser sempre observada, sob pena de a norma introduzida estar impregnada de vício de origem.

5. O princípio da tipicidade cerrada

Para tratar da tipicidade cerrada, primeiro há de separá-la da legalidade estrita. Esta encontra-se encravada no Texto Constitucional no art. 150, I:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – [...]

A legalidade é fundamento do Estado Democrático de Direito e “revela que a lei é o único meio possível de expressão da justiça material, ou seja, é o único instrumento válido para o Estado de Direito de revelação e garantia da justiça tributária” (COSTA, 2003, p. 44).

O esquadrihamento do conteúdo jurídico do princípio da legalidade é simples, e nos mostra que no Estado Democrático de Direito, apenas a lei, aqui entendida como produto do processo legislativo, e, portanto, espécie normativa produzida pelo Poder Legislativo mediante o devido processo legislativo previsto a partir do art. 59 da CF, é que é o instrumento legítimo para a construção da regra matriz de incidência tributária.

El principio de reserva de ley tributaria, también denominado principio de legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción

de leyes tributarias tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Cortes, Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.) (CÁSAS, 1999).

Mas para a garantia efetiva dos direitos fundamentais dos contribuintes não basta impor ao Estado a utilização desta ou daquela espécie normativa. Além disso, é indispensável determinar ao legislador que seja preciso no ato de produção normativa. Equivale dizer que é obrigação do legislador, quando do exercício das competências tributárias constitucionalmente estatuídas, oferecerem ao sistema jurídico enunciados que indiquem claramente os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência tributária, enfim, enunciados com máxima densidade normativa.

Aqui está o princípio da tipicidade cerrada, que, diferentemente do princípio da legalidade, está embrenhado na implicitude do sistema jurídico pátrio, sendo perceptível em todos os quadrantes do subsistema jurídico tributário.

Roque Antônio Carrazza (2006, p. 416) assim se manifesta sobre o princípio em comento:

De fato, os elementos integrantes do *tipo tributário* devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.

Mas de nada valeria impor amarras ao legislador, se ao aplicador fosse dada liberdade de ampliar ou restringir o espectro eficaz dos enunciados criteriosamente produzidos no âmbito do devido processo legislativo. Assim, é que se tem ainda a tipicidade cerrada voltada também para o aplicador da norma, impondo-lhe limites à criatividade impertinente.

Novamente Carrazza é esclarecedor ao afirmar que “enfim, os *tipos tributários* devem ser minuciosos, para que não haja espaço para o Fisco nem para o emprego da analogia nem da discricionariedade” (2006, p. 416).

6. Conclusão

O Direito é um objeto cultural, criado pela e para a sociedade com vistas a prevenir e solucionar conflitos de interesses. Este objeto cultural é estruturado sistematicamente, e a gestão deste sistema fica a cargo do Estado, também sujeito de direito, e que vem a ser um dos maiores utentes do sistema jurídico, justamente em face do modelo do Estado Democrático de Direito em vigor, que impõe uma série de limitações à atuação estatal, provocando o surgimento de inúmeros conflitos entre pessoas políticas e entre estas e os particulares.

Este Estado demanda a disponibilização de recursos financeiros, e para abastecer os cofres públicos é que surge a necessidade pública da tributação. Mas esta tributação não se desenvolve ao livre talante dos governos. Ao contrário, a sanha arrecadatória estatal há de ser incisivamente limitada, para que o Estado esteja a serviço da sociedade, e não o contrário, i.e., a sociedade a serviço do Estado, que não pode ser considerado um fim em si mesmo, mas um meio de garantir e efetivar os objetivos e fundamentos republicanos insculpidos nos artigos 1º e 3º da Carta Constitucional.

Juan Bautista Alberdi (*apud* CÁASAS, 1999) no contexto do século XIX, já afirmara:

El Tesoro y el Gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su Gobierno no puede existir como nación independiente, porque no es más el Gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su Gobierno es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un Gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir sin limitaciones de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el Gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos"; sin perjuicio de afirmar también: "El poder de crear, de manejar y de intervenir el Tesoro Público es el resumen de todos los poderes. En la formación del Tesoro puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hoyada la seguridad personal; en la elección y cantidad de los gastos puede ser dilapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, degradado el país"; concluyendo en lo estrictamente tributario: "No hay garantía de la Constitución, no hay uno de sus propósitos de progreso que no puedan ser atacados por la contribución" exorbitante, desproporcionada o el impuesto mal colocado o mal recaudado.

Estas garantias objetivam-se juridicamente pela institucionalização de valores e limites à atuação estatal por meio de diversos mecanismos jurídicos, como por exemplo os princípios.

Este sistema de direito positivo caracterizador de um sistema nomoempírico prescritivo abre a oportunidade e a necessidade de construção de um sistema nomoempírico descritivo, um plexo de metalinguagem normativa descritora daquele primeiro sistema posto, de viés científico, que procura demonstrar a tendência à coerência do direito positivo.

É com base neste sistema nomoempírico descritivo que descortinam-se os conteúdos jurídicos dos diversos princípios jurídicos tributários, que por serem vazados em enunciados de baixa densidade normativa provocam o emprego de grande esforço hermenêutico na busca de sua exata, ou quase exata normatividade.

A partir destes dados obtidos cientificamente é que é possível afirmar que a segurança jurídica, princípio estruturante do Estado Democrático de Direito, nos qua-

drantes do fenômeno tributário, manifesta-se por meio dos princípios da capacidade contributiva e da tipicidade cerrada. O primeiro impondo que os fatos jurídicos eleitos para integrar as regras matrizes de incidência tributária sejam signos presuntivos de riqueza, e que, sempre que possível, o legislador deverá respeitar as peculiaridades econômicas dos sujeitos que sofrerão a repercussão do fenômeno tributário. O segundo, impondo ao legislador o dever de introduzir no sistema enunciados veiculadores de regras matrizes tributárias portadores de máxima densidade normativa, o que repercute no âmbito da aplicação da lei tributária, limitando a atuação do agente administrativo a quem não é dado nem diminuir nem ampliar o espectro de eficácia da lei tributária democraticamente introduzida no sistema jurídico pátrio.

Por óbvio não se buscou exaurir a temática escolhida, mas apenas e tão-somente oferecer singela contribuição para o desenvolvimento das questões enfrentadas.

Referências

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

_____. *Teoria da argumentação jurídica: A teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. 2. ed. São Paulo: Landy, 2001.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. *Curso de Direito constitucional contemporâneo*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Interpretação e aplicação da constituição*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____ & BARCELLOS, Ana Paula de. *O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no Direito brasileiro*. Artigo disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/31274/submission/reviww/31274-34847-1-RV.pdf>>. Acesso em 16 de maio de 2010, às 17h50.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: Direito, economia e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASÁS, José Osvaldo. *Los principios del Derecho Tributario*. Artigo disponível em <<http://www.salvador.edu.ar/juri/ua1-4-ab.htm>>. Acesso em 02/07/2010 às 09h15.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a sério*. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1980.

_____. *Introdução ao estudo do Direito – Técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Teoria da norma jurídica. Ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. v. 1 e 2. Trad. Flávio B. Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos*. Trad. Leopoldo Holsback. São Paulo: Martin Claret, 2006.

_____. *Crítica da razão prática*. Trad. Afonso Bertagnoli. São Paulo: eBooksBrasil.com, 2004.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

REALE, Giovanni; ANTISERI, Dario. *História da filosofia: de Spinoza a Kant*, v. 4. São Paulo: Paulus, 2005.

_____. *História da filosofia: do romantismo ao empiriocriticismo*, v. 5. São Paulo: Paulus, 2005.