

O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. TIPICIDADE TRIBUTÁRIA. CONCEITOS INDETERMINADOS E SEGURANÇA JURÍDICA

ELCIO FONSECA REIS

SUMÁRIO: 1. A democracia social e a Constituição de 1988 – 2. A democracia social e o direito tributário – 3. A idéia de segurança jurídica no Estado liberal – 4. A tributação como forma de se atingir a justiça fiscal e a igualdade material. A tipicidade aberta e os conceitos indeterminados.

1. A democracia social e a Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1.º, estabelece uma nova ideologia para o ordenamento jurídico constitucional, ao prescrever que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, tendo como fundamentos, dentre outros, a dignidade da pessoa humana, e como objetivos (art. 3.º): construir uma sociedade livre, justa e solidária; reduzir as desigualdades regionais; garantir o desenvolvimento nacional etc.

A nova ideologia adotada exerce influência em todo o ordenamento jurídico, ou seja, a leitura da ordem constitucional, dos princípios ali esculpidos, do sistema jurídico e dos subsistemas nele estabelecidos, tal como o Sistema Tributário Nacional, deverão ser interpretados em consonância com tal ideologia.

O adjetivo democrático acrescentado ao termo "Estado de Direito" revela uma modificação substancial, não meramente formal, na concepção de Estado até então vigente. Não há dúvidas de que tal adjetivo indica um propósito de se modificar a estrutura liberal do Estado de Direito, para um Estado de Direito e de Justiça Social, cujos valores são diferentes.¹

Para Miguel Reale² não há dúvidas a respeito da nova ideologia posta na Carta Magna de 1988 e, que deverá ser a base da interpretação do ordenamento jurídico como um todo, inclusive em relação às normas infraconstitucionais, tanto vigentes quanto as por viger.

¹ Esse é o pensamento de Miguel Reale. Cf. *O estado democrático de direito e o conflito das ideologias*. São Paulo : Saraiva, 1999. p. 2.

² Op. e loc. citis.

José Afonso da Silva³ vê na democracia um meio imprescindível para a realização de valores sociais, superando o Estado de Direito, muito ligado ao liberalismo, e ao próprio Estado social, que nem sempre se mostrava democrático. O conceito de Estado Democrático de Direito acolhido pela Constituição seria uma evolução, pois reúne os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito, formando um novo conceito, tendo como base os valores da igualdade, liberdade, dignidade da pessoa humana, justiça, solidariedade etc., ou seja, valores cujas características extrapolam os princípios do liberalismo puro e do socialismo.

Carlos Ari Sudfeld,⁴ por outro lado, observa que Estado de Direito, Estado social e Estado Democrático de Direito são distintos, não podendo dizer que o último seria uma evolução dos demais, decorrendo do desenvolvimento dos mesmos.

De fato, tem-se que a ideologia sempre se mostra presente na concepção das Constituições, influenciando todo o ordenamento jurídico, passando pelo liberalismo burguês, pelo socialismo marxista até as concepções de social-democracia e de neoliberalismo. Diante desse quadro de divergências ideológicas o Direito, como não poderia deixar de ser, mostrou-se suscetível a essas mudanças, produzindo, durante os tempos, sistemas jurídicos sob o manto de tais ideologias, sistemas normativos que, por sua vez, eram interpretados tendo em vista a própria concepção ideológica da Constituição.

José Alfredo de Oliveira Baracho afirma que "não deve o jurista, ao interpretar a norma constitucional, afastá-la de sua origem política e ideológica, proveniente da vontade política fundamental. Em matéria constitucional, é quase impossível apegar-se a critérios absolutos de interpretação".⁵

Paulo Bonavides⁶ explica que as mudanças de ideologia, dos valores, são as grandes responsáveis pelas revoluções que ocorreram e nos efeitos por estas desencadeados, especialmente quanto à forma de Estado a ser adotada.

Estado de Direito, na lição de Carlos Ari Sudfeld,⁷ "é aquele que realiza suas atividades debaixo da ordem jurídica, contrapondo-se ao chamado Estado de Polícia, apenas se valendo de normas jurídicas para se impor aos cidadãos".

Embora ninguém negue o acerto na definição, não se pode olvidar que o Estado de Direito está ligado, em suas raízes, ao liberalismo, ao Estado Burguês, porquanto, consoante palavras de Paulo Bonavides,⁸ "na doutrina do liberalismo o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo".

³ *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo : Malheiros, 1992. p. 99.

⁴ *Fundamentos de direito público*. São Paulo : Malheiros, 1998. p. 55.

⁵ *Processo constitucional*. Rio de Janeiro : Forense, 1984. p. 4.

⁶ *Do estado liberal ao estado social*. São Paulo : Malheiros, 1996. p. 29.

⁷ Op. cit. p. 37.

⁸ Op. cit. p. 40.

Havia, assim, verdadeira antinomia entre o Poder do Estado e a liberdade do cidadão. Bonavides⁹ explica que "da oposição histórica e secular, na Idade Moderna, entre liberdade do indivíduo e o absolutismo do monarca - que nasceu a primeira noção do Estado de Direito...".

Dá por que José Afonso da Silva afirma que o Estado de Direito era um conceito tipicamente liberal, porquanto usava-se a terminologia, inclusive, de Estado liberal de Direito, que se baseava eminentemente no direito de liberdade do homem.

A exacerbação do direito de liberdade e do direito de propriedade privada acaba por propiciar o surgimento do Estado social, baseada nos direitos sociais e coletivos, mas também numa remodelação dos direitos individuais, de liberdade, de igualdade, que, na nova ideologia, se voltavam para a idéia de justiça social, de solidariedade, não significando essa reformulação uma antítese dos conceitos, mas uma verdadeira síntese destes.

Menelick de Carvalho Netto¹⁰ atesta que a modificação, no tocante à forma liberal e social de Estado, foi imposta pela própria evolução da sociedade, motivada pelas contradições existentes no sistema capitalista, isto é, no liberalismo burguês.

A tomada do direito de liberdade como algo supremo e absoluto, como forma de negar ou desvalorizar os direitos sociais, coletivos e econômicos é a própria negação da igualdade material, contradizendo um dos pilares do Estado liberal de Direito.

O Estado social se mostra como uma superação ao Estado liberal através de uma remodelação dos conceitos basilares do liberalismo, tomando como suporte a nova ideologia e a reformulação da própria finalidade do Estado, que passa a tutelar os direitos sociais e coletivos, atuando de forma efetiva na ordem jurídica e econômica, ou seja, o Estado social se mostra, necessariamente, intervencionista.¹¹

Como atesta Luzia Marques da Silva Cabral Pinto,¹² liberdade e igualdade não se apresentam, pois, à maneira liberal (Locke, Montesquieu) numa relação de

⁹ Op. cit. p. 41.

¹⁰ "Da responsabilidade da administração pela situação falimentar de empresa privada economicamente viável por inadimplência ou retardo indevido da satisfação dos valores contratados como contraprestação por obras realizadas - Ilícito do Estado - Igualdade de todos diante dos encargos públicos - Princípio da continuidade da empresa - Estado Democrático de Direito". *Revista da Ordem dos Advogados do Brasil*, v. 63, ano XXVI, jul.-dez., 1996, p. 123-152.

¹¹ Nesse sentido afirma Paulo Bonavides: "O Estado social, por sua própria natureza, é um Estado intervencionista, que requer sempre a presença militante do poder político nas esferas sociais, onde cresceu a dependência do indivíduo, pela impossibilidade em que este se acha, perante fatores alheios à sua vontade, de prover certas necessidades existenciais mínimas." (Op. cit. p. 200.)

¹² "Os limites do poder constituinte e a legitimidade material da Constituição". *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Coimbra : Ed. Coimbra, 1994. p. 148.

tensão insolúvel. Ao contrário, são visualizadas numa relação de complementaridade, considerando com Rousseau que a liberdade plena só é possível após a conquista da igualdade, ambas tomadas sob a ordem democrática.

Importante o estudo de José Afonso da Silva que, após a análise do Estado de Direito, puramente liberal, e do Estado social, em sua forma não democrática, acaba por demonstrar ser o Estado Democrático de Direito um novo conceito evolutivo dos demais, entendendo este como "Estado de legitimidade justa (ou Estado de Justiça material), fundante de uma sociedade democrática qual seja a que instaure um processo de efetiva incorporação de todo povo nos mecanismos do controle das decisões, e da sua real participação nos rendimentos da produção".¹³

Jorge Miranda¹⁴ entende, sob a égide da Constituição portuguesa, que com a expressão "Estado de Direito Democrático" o constituinte não optou por um modelo diferente do Estado social de Direito, mas apenas por um modelo mais exigente - mais exigente na efetivação da igualdade social, através dos direitos econômicos, sociais e culturais, inclusive em relação à garantia das liberdades individuais.

Miguel Reale esclarece que o art. 1.º da Constituição revela de maneira clara e inquestionável que a República Federativa do Brasil fez uma opção ideológica de democracia social, isto é, "democracia na qual o Estado é compreendido e organizado em essencial correlação com a sociedade civil, mas sem prejuízo do primordial papel criador atribuído aos indivíduos".¹⁵

Pela leitura do art. 3.º da Constituição percebe-se que o Estado Democrático de Direito em que se constitui a República Federativa do Brasil busca se concretizar através da construção de uma sociedade livre, justa, solidária, igualitária, sem que haja um compromisso de crescimento e desenvolvimento econômico e social, por inteiro, objetivos estes que revelam os valores supremos da ideologia constitucionalmente adotada e que devem ser considerados no âmbito político, mas sobretudo no jurídico, especialmente no processo de interpretação das leis e principalmente das normas constitucionais.

Misabel Derzi,¹⁶ analisando o Estado Democrático de Direito, a evolução dos Estados, apresenta relevante estudo e aponta para conclusões que muito contribuem para o entendimento do novo modelo ideológico constitucionalmente adotado.

Afinal, relembra que o liberalismo econômico do século XVIII assentado no indivíduo, reduzia a igualdade a simples forma, ou seja, igual participação ou

¹³ Op. cit., p. 105.

¹⁴ A Constituição de 1976. Lisboa: Petrony, 1978. p. 499.

¹⁵ Op. cit., p. 43.

¹⁶ "Repartição das receitas tributárias - Finanças públicas - Normas gerais e orçamentos". Revista da Faculdade de Direito da UFMG. Belo Horizonte, v. 33, n. 33, p. 351-402, out. 1991.

tratamento pela ordem jurídica: a igualdade, uma das bases do Estado liberal, tem seu conceito deformado, porquanto se reduz à igualdade perante a lei. O princípio jurídico da igualdade perante a lei significa, então, que o ordenamento jurídico oferecerá tratamento legal idêntico às situações de fato idênticas, serão abolidos os privilégios fiscais etc., mas nunca pela igualdade de condições, o que revela a própria incoerência com a idéia de liberdade, porquanto afasta a possibilidade de que esta se realize, uma vez que as condições para tal não se mostram iguais.

Esclarece que já no século XIX, os conceitos de igualdade e liberdade formais são revistos ao impulso da doutrina socialista-marxista. Afirma:

"Abandona-se, em definitivo, no século XIX, o *laissez faire, laissez passer* do liberalismo clássico, que cede lugar ao intervencionismo estatal, ao planejamento e às metas de desenvolvimento econômico. Por isso é que, em um terceiro momento, com Harold Laski, passa-se a enfocar a democracia como uma 'técnica de igualdade'. Não só os privilégios de raça, crença ou linhagem devem ser abolidos, mas se caminha em busca de uma igualdade socioeconômico-material."¹⁷

Diante desses novos conceitos, o Estado passa a ter preocupação social e econômica, intervindo na sociedade de forma a produzir normas socializantes e buscando diminuir as desigualdades existentes,¹⁸ o que aumenta a necessidade financeira do Estado intervencionista.

2. A democracia social e o direito tributário

O tributo, nesse contexto, deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça, vale-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos, sendo utilizado, também, de forma extrafiscal, para criar benefícios para regiões mais pobres. Dessa forma, a igualdade no tratamento tributário deixa de ser meramente formal, passando a ser material. Esta é uma característica do Estado social.

O Estado Democrático de Direito, evolução, segundo José Afonso da Silva, do Estado social, para Misabel Derzi,¹⁹ está intimamente ligado aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, coligados ao conceito moderno de democracia,²⁰ tendo como princípios inerentes: a democracia representativa, o pluralismo

¹⁷ Op. e loc. cit.

¹⁸ Luzia Cabral Pinto esclarece: "É preciso, pois, que o Estado assuma as tarefas indispensáveis à implementação das dimensões da democracia plena e da justiça social que a lógica da acumulação capitalista não permitiu que vingassem. Impondo a realização de certos fins, tendo por 'objetivo-base' a igualdade (residindo aí 'a função de impulso e a natureza dirigente do princípio da igualdade'...) (Op. cit., p. 211.)"

¹⁹ Op. e loc. cit.

²⁰ Misabel Derzi adverte: "Se, dentro da teoria política, valiosas tentativas de delimitação do conceito de democracia são feitas, buscando-se atingir maior precisão e necessário rigor

político, a proteção dos direitos fundamentais e a justiça social, baseada em uma vida digna para todos, princípios esses que exercem influência, como já dito, na leitura do ordenamento jurídico positivo brasileiro, e, em especial, no campo da tributação.

Afinal, o poder de tributar revela-se como instrumento ímpar de viabilidade do Estado social, pois, na lição de Casalta Nabais,²¹ "é o Estado fiscal que paga a conta do Estado social", sendo condição necessária.

Juan Jorge Papier²² concorda com a ligação íntima entre o poder tributário e o Estado social. Afirma: "Sin embargo, el poder tributario estatal no sólo es condición necesaria para la garantía de las libertades económicamente relevantes; constituye también un presupuesto irrenunciable del cumplimiento por el Estado del mandato constitucional de establecer un Estado social (arts. 20.1 y 28.1 GG). El poder tributario constituye una conexión básica entre Estado de Derecho y Estado social."

Portanto, não há dúvida de que o Estado fiscal deve buscar nas receitas tributárias sua fonte primária de recursos, que serão utilizados no financiamento das instituições democráticas, na busca dos objetivos impostos pelo Estado Democrático de Direito, ou seja, realização da justiça social, busca da liberdade e da igualdade, traduzidas na dignidade da pessoa humana, diminuição das desigualdades regionais, dentre outras.

Isso implica ampliação e intensificação da tributação. Expansão essa que encontrará na capacidade contributiva seu lastro inicial, com o que se permitirá ao legislador buscar a realização da justiça fiscal, porquanto o princípio da capacidade contributiva, informador do Sistema Tributário Nacional, possibilita que o legislador desenvolva uma busca plena de aferição desta, que passa desde o processo de seleção e identificação da riqueza a ser tributada até a fixação de alíquotas, proporcionais ou progressivas.²³

O princípio da capacidade contributiva, próprio do Direito Tributário, deve ser visto como imanente ao Estado social e também ao novel Estado Democrático de Direito, porquanto é essencial para a realização da justiça fiscal, da igualdade material, da solidariedade, objetivos primordiais do Estado social e Democrático de Direito.

lógico, o conceito jurídico de democracia, que deve servir ao Direito Constitucional brasileiro é necessariamente empírico e se extrai do ordenamento positivo em vigor, *hic et nunc*". Op. e loc. cit.

²¹¹ *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra : Almedina, 1998. p. 575.

²¹² *Manual de derecho constitucional - Ley fundamental y orden económico*. Madrid : Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996. p. 605.

²¹³ Para José Casalta Nabais "uma tributação assente no princípio da capacidade contributiva (isto é, na justiça contributiva) permite uma tributação mais extensiva e intensiva do que a baseada no princípio da equivalência (isto é, na justiça comutativa que estende a relação de troca, típica do mercado, às relações estado/contribuinte)" (op. cit., p. 576).

Analisando a utilização da progressividade na aplicação da capacidade contributiva, afirma o Professor lusitano José Casalta Nabais: "a progressividade dos impostos, se e na medida em que não seja objecto de específicos preceitos constitucionais como os referidos sempre têm por base o princípio do Estado social enquanto suporte da justiça social."²⁴

A capacidade contributiva, princípio informador de todo o Sistema Tributário Nacional, tem como principal norte proporcionar a realização da justiça fiscal, mediante oneração daqueles que revelem sinais signos presuntivos de riqueza, os quais serão tomados como pressuposto de fato da norma de tributação, ou serão utilizados como critério de graduação da imposição fiscal.

A utilização da capacidade contributiva como limite material da norma de tributação serve, também, para atenuar as hipóteses de elisão fiscal, facilitadas pela hipertrofia da legislação tributária, provocada pela utilização de conceitos fechados para a descrição das qualificadoras dos fatos tributáveis e dos elementos de definição e quantificação do dever jurídico, tudo sob a guarda do princípio da segurança jurídica, um dos pilares do Estado de Direito.

O princípio da legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, funcionando como principal instrumento de realização da justiça material, cuja concreção somente pode ser buscada através de definições completas e certas dos fatos jurídicos.²⁵

3. A idéia de segurança jurídica no Estado liberal

No Estado de Direito, a idéia de segurança jurídica em que está assente o princípio da legalidade é muito mais ampla do que este, moldando-o de forma que não basta a reserva formal, para a certeza e segurança do Direito, mas necessita-se da reserva material, ou seja, as condutas propulsoras de consequência jurídica devem ser descritas, exaustivamente, pela lei.

A idéia de segurança jurídica vem enraizada desde o iluminismo como forma de se proteger a liberdade e a propriedade dos cidadãos, que sofriam interferências do Estado, muitas vezes arbitrárias. Daí a necessidade de se prever nas leis as formas e condutas desencadeadoras de deveres jurídicos.

O princípio da legalidade visava retirar a ampla margem de livre apreciação e decisão, ou seja, pretendia-se restringir os poderes discricionários em matéria

²⁴ Op. cit., p. 577.

²⁵ Nesse sentido Alberto Xavier: "Se a justiça material pode ser concebida essencialmente como uma rigorosa delimitação de esferas jurídicas e, sobretudo no campo do Direito Público, como uma estrita tutela dos direitos subjetivos privados - liberdade e propriedade - ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áreas do contingente e do arbitrário." (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo : RT, 1978. p. 43.)

fiscal, os quais seriam incompatíveis com a idéia de segurança jurídica, de certeza do direito.

Alberto Xavier entende que a ampliação da discricionariedade em matéria fiscal enfraquece a segurança jurídica, mas, por outro lado, propicia o acréscimo do rendimento nacional, do pleno emprego e a estabilidade das flutuações econômicas. Todavia, entende que a utilização dos poderes discricionários, muitas vezes gerando insegurança e arbitrariedades, não se mostra eficaz na obtenção desses fins, que, nada mais são do que a própria realização da justiça fiscal.²⁶

Afirma, ainda, que se deve abandonar os critérios administrativos de adaptação dos instrumentos fiscais, inerentes à discricionariedade administrativa, em prol de critérios rígidos legais que descrevam o sistema tributário e a norma de tributação, em todos os seus elementos.

O princípio da legalidade se mostraria, então, como reserva absoluta de lei, sendo o único modo de se conciliar os ideais de justiça material, segurança jurídica, em que se estabelecem a liberdade e a livre economia de mercado.

Busca-se, assim, uma idéia de que somente na utilização de conceitos fechados para descrever fatos jurídicos tributários é que se poderia alcançar a segurança jurídica, imanente ao Direito Tributário. Assim, tão importante quanto os sinais exteriores reveladores de riqueza tomados como elemento (pressuposto de fato) da norma tributação, é a forma pela qual este se exteriorize.

Dessa forma se afastaria a possibilidade de se utilizar, em matéria de definição de fato e base imponíveis, cláusulas gerais, conceitos indeterminados, ou de se atribuir margem de discricionariedade para o administrador, determinando que a aplicação da lei seja feita em termos estritos não comportando, nem mesmo, a integração de lacunas eventualmente existentes. Em síntese, todos os elementos essenciais aos tributos devem vir expressos na lei, por força do princípio da determinabilidade, que impõe uma reserva material integral (tipicidade fechada) e não apenas formal.

4. A tributação como forma de se atingir a justiça fiscal e a igualdade material. A tipicidade aberta e os conceitos indeterminados

A idéia de segurança jurídica atrelada a definição, pela lei, de todos os elementos qualificadores da norma de tributação em seu *an* e *quantum debeatur*, como visto, teve seu auge em uma época em que o Estado era visto como opositor e repressor da sociedade.

Acontece que, como já demonstrado, a modificação dos valores ideológicos consagrados nas Constituições, acarretaram, de certa forma, uma renovação e uma modificação do pensamento doutrinário. Assim, não mais se pretende consagrar a idéia de segurança jurídica como algo contrário ao Estado, cuja finalidade é proteger a sociedade, mas sim como uma necessidade de bom convívio entre

²⁶ Op. cit., p. 53.

sociedade e Estado, que não podem ser analisados como se fossem pólos opostos e que se repulsam.

O raciocínio indutivo feito pela doutrina liberal, segundo o qual a tipicidade fechada é inerente a idéia segurança jurídica, não encontra respaldo, por si só, na Constituição Federal vigente, uma vez que em nenhum dispositivo ela expressamente acolhe tal interpretação.

A Constituição de 1988 revela uma clara preocupação com a igualdade material e com a justiça fiscal, tanto que elegeu o princípio da capacidade contributiva como informador de todo o Sistema Tributário Nacional.

Ao lado da legalidade, entendida em sua reserva material, encontramos o princípio da praticabilidade que também era deduzido do princípio da legalidade, pela doutrina tributarista e que possibilita uma execução simplificada da lei tributária.

Casalta Nabais afirma que o princípio da praticabilidade, ou a simplificação da execução das normas de tributação, surgiu em função da hipertrofia do ordenamento jurídico, aliada à dificuldade de fiscalização dos contribuintes.

Acentua, ainda, que o princípio da praticabilidade ou eficiência da administração na aplicação e execução da lei não caminha independente da legalidade, sendo utilizado como mecanismo de aplicação maciça da lei.

Não se pode negar, por outro lado, que o fato de se utilizar de normas de standardização assumindo como regra o que é típico, normal, provável, e desprezando o potencial individualizador que uma tributação analítica e assente no princípio da capacidade contributiva impõem, acaba por criar uma distorção no sistema jurídico como um todo.

Assim, ao invés de se utilizar tipos padrões para uma aplicação em massa das normas de tributação, como forma de simplificação do ordenamento tributário, sob as escusas de se respeitar o princípio da determinabilidade, preferível seria utilizar o conceito de tipo aberto, em que seria possível a utilização de conceitos indeterminados na formação do tipo tributário.

Casalta Nabais, citando Papier e Lambrecht, acentua que não se pode confundir o princípio da determinabilidade com o dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos, porquanto isso cria maiores lacunas no ordenamento jurídico. "Ou seja, as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabando, ao invés, por conduzir a maior indeterminação."²⁷

A atenuação do princípio da determinabilidade vai de encontro com o princípio da capacidade contributiva e da praticabilidade - na finalidade estrita de combater a sonegação fiscal, na medida em que permite uma luta eficaz contra a fraude e evasão fiscal, diminuindo as possibilidades de se utilizar o planejamento tributário, como forma de, mesmo demonstrando capacidade contributiva, se furtar ao dever de pagar impostos.

²⁷ O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998. p. 377.

A idéia de segurança jurídica não está assente na utilização de conceitos fechados em matéria de definição de fatos tributários e de quantificação do dever tributário, mas sim na proteção da confiança, ou seja, o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo, ou seja, a segurança jurídica dos direitos e demais posições e relações jurídicas dos indivíduos, segundo o qual tanto os contribuintes quanto a Administração Pública somente atuarão em consonância com as normas vigentes, observada a razoabilidade, adequação aos fins, necessidade, em síntese, o princípio da proporcionalidade.

Essa proteção da confiança pressupõe, como assevera Casalta Nabais, "a segurança jurídica do direito objectivo, ou seja, das normas jurídicas enquanto padrões ou critérios de actuação dos indivíduos e de decisão das entidades públicas, que se exprime, de um lado, na estabilidade ou segurança jurídica *ex post*, que implica não poderem ser arbitrariamente modificados os critérios ou padrões de actuação dos particulares por parte das entidades públicas, e calculabilidade por parte dos cidadãos em relação aos efeitos jurídicos dos atos públicos, mormente dos actos normativos".²⁸

Ora, a hipertrofia do ordenamento jurídico, aliada à sua complexidade técnica, bem como à possibilidade de se utilizar medidas provisórias em matéria tributária, retira, por si só, do contribuinte qualquer possibilidade de conhecimento prévio à respeito de seus direitos e de seus deveres, viabilizando, isso sim, a modificação dos critérios legais, dos deveres jurídicos na calada da noite sem que nada se possa fazer, trazendo, aí sim, verdadeira insegurança, a par de não possibilitar o atingimento da justiça fiscal.

A utilização de tipos abertos ou de conceitos indeterminados na norma tipo não significa a consagração da discricionariedade volitiva ou técnica, pois os conceitos não se confundem. Não há margem de decisão para a Administração Pública quando a norma utiliza tipos abertos, a constatação do fato gerador não estará sujeita a juízos de valor ou a margens de descrição. A subsunção continuará integral, mas ao invés de haver um preavalecimento das formas, a norma levará em conta o conteúdo.

O tipo aberto fortalece o ideal de justiça fiscal, na medida em que passa a qualificar os fatos, não pela forma com que se apresentam, mas pelo conteúdo que revelam, isto é, pela exteriorização de riqueza, pelos fatos econômicos signo presuntivos de riqueza, ou seja, busca-se assegurar a aplicação ampla do princípio da capacidade contributiva.

Como acentua Misabel Derzi "o tipo, por suas características (conceito fluido), serve mais de perto a princípios jurídicos como o da igualdade justiça individual, o da funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais".²⁹

A descrição do pressuposto de fato (tipo impróprio) pela norma de incidência não obriga, por si só, a uma adoção pela utilização de conceitos fechados, que

²⁸ Op. cit., p. 396.

²⁹ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Nota de atualização. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 127.

encontrava respaldo na visão de segurança jurídica que vigia à época do Estado de Direito (liberal).

Muito menos pode-se afirmar que a postura ideológica da Constituição de 1988 determinará a utilização de conceitos fluidos na formulação da norma de incidência, porquanto esta forma melhor assentaria o princípio da capacidade contributiva, da igualdade material, da justiça fiscal etc.

Mas, inegavelmente, encontramos no art. 146, III, a, uma faculdade política para o legislador nacional que, ao delimitar o fato gerador dos impostos discriminados na Constituição, poderá valer-se de conceitos fechados ou de conceitos fluidos, utilizando conceitos indeterminados na formulação do pressuposto de fato.

Tal questão pode ser verificada pela simples análise do Código Tributário Nacional que, a despeito da doutrina liberal, utiliza, em algumas hipóteses, conceitos indeterminados na formulação da norma de tributação. *Ex vi*. Art. 24, II, ao estabelecer que a base de cálculo do IE é o preço normal do produto, na hipótese de alíquota *ad valorem*. Ora, o que é preço normal senão um conceito indeterminado?

Assim, não há obrigatoriedade de, na descrição dos elementos qualificadores do fato e nos quantificadores do dever obrigacional, o legislador se utilizar de conceitos fechados, podendo adotar conceitos fluidos, indeterminados, que, em nada, retiram o grau de certeza do direito, dificultam a atuação do contribuinte, em síntese, não violam o princípio da segurança jurídica, em que se baseia toda a doutrina defensora dos tipos fechados.

A utilização de conceitos indeterminados na formulação na norma de tributação, quer na descrição das qualificadoras do fato (pressuposto de incidência) quer na identificação do dever obrigacional (quantificador da obrigação) não viola a segurança jurídica, ao contrário viabiliza-a.

Isto porque não se pode dizer que há segurança jurídica quando há necessidade premente por parte do Estado em modificar a legislação tributária, visando adaptá-la à realidade,³⁰ de forma a atingir manifestações de riqueza que se encontrem alijadas do campo de incidência da norma, ou preencher lacunas legais fulminando a elisão fiscal.

A complexidade do sistema jurídico, aliada à sua mutabilidade,³¹ que, inegavelmente, encontram nos conceitos fechados sua causa mediata, trazem completa insegurança jurídica.

³⁰ A utilização, pela norma de tributação, de conceitos fechados na descrição das qualificadoras dos fatos dificulta o alcance de todas as manifestações de riqueza, uma vez que, no direito privado, as formas são livres, possibilitando o debate a respeito dos negócios jurídicos menos onerosos, servindo de base para que manifestações de capacidade contributiva fiquem fora do alcance das normas de tributação.

³¹ Ricardo Lobo Torres entende que o Direito Tributário pode se valer de conceitos indeterminados que se adaptam mais facilmente à mutação da realidade (*Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 93).

A segurança resulta da descrição pormenorizada dos elementos do fato e do dever tributário, mas isto não afasta a possibilidade de se utilizar conceitos indeterminados na configuração do tipo tributário. Como visto, af abre-se discricionariedade ao Poder Legislativo, especialmente ao Congresso Nacional que valendo-se de Lei Nacional (de normas gerais - art. 146, III, *a*, da CF) poderá descrever o tipo através de conceitos abertos, fluidos, indeterminados ou fechados.

Como já dito, o conceito indeterminado não leva a discricionariedade, porquanto são inconfundíveis os institutos. Abre apenas margem para a interpretação da norma jurídica, que deve ser buscada sempre atentando-se para a razoabilidade, adequação, proporcionalidade, estando sempre norteadas pelo princípio da capacidade contributiva, norteador do Sistema Tributário Nacional e entendido como limite máximo na norma de tributação, com o que se buscará Justiça Fiscal.

Pode-se concluir que o emprego de conceitos indeterminados na formulação da norma de tributação, quer nos elementos do *an* quer no *quantum debeatur* é perfeitamente compatível com o Sistema Tributário Nacional, não atentando contra o princípio da legalidade ou da segurança jurídica, ao contrário, caminha no sentido deste, na medida em que evita a inflação normativa e a mutabilidade das normas, de forma a dotar o ordenamento jurídico de maior estabilidade.

Ademais, o uso dos conceitos indeterminados possibilita, com mais eficiência, o combate à sonegação fiscal, diminuindo a possibilidade do uso de negócios fiscais elisivos, na medida em que atende de forma mais ampla o princípio da capacidade contributiva.