

HUMBERTO ÁVILA

LEGALIDADE
TRIBUTÁRIA
MATERIAL

Conteúdo, Critérios e Medida
do Dever de Determinação

3^a
EDIÇÃO

Revista,
atualizada
e ampliada

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

Fundamentos da Legalidade Tributária Material

1.1 Legalidade. 1.2 Dignidade. 1.3 Liberdade. 1.4 Igualdade. 1.5 Democracia. 1.6 Estado de Direito. 1.7 Segurança jurídica. 1.8 Separação dos Poderes.

1.1 Legalidade

Como dito, a legalidade tributária material está prevista no inciso I do art. 150 da Constituição, de acordo com o qual a exigência e o aumento de tributos devem ser estabelecidos em lei. Mais e diferentemente do que apenas prever que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei*”, como genericamente enunciado no inciso II de seu art. 5º, a Constituição, na seção intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar”, constante do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, estatui a legalidade tributária material por meio de norma específica que a qualifica como uma garantia destinada a estabelecer em lei a exigência e o aumento de tributos: “Sem prejuízo de outras *garantias* asseguradas ao contribuinte, é *vedado* (...) exigir ou aumentar tributo *sem lei que o estabeleça*”. As expressões “em virtude de lei” e “sem lei que o estabeleça” comportam, como é de ver, significados diversos, já que, consoante a segunda expressão, para a instituição ou a majoração de um tributo não basta a edição da lei exigida pela primeira (“em virtude de lei”), sendo antes e também necessário que a própria lei dê conta de as estabelecer ou determinar (“sem lei que o estabeleça”).

Note-se, ademais, características fundamentais da legalidade tributária material: a) ela foi normativamente estruturada como uma regra e não como um princípio, em razão do que não se sujeita a uma ponderação horizontal com eventuais princípios colidentes; b) ela foi caracterizada como uma regra específica, dadas as suas particularidades, em função do que ela prevalece frente a normas genéricas; c) ela foi qualificada como uma “garantia assegurada aos contribuintes”, e não como um instrumento em favor do Estado, em virtude do que ela não pode ser objeto de uma emenda constitucional tendente a aboli-la conforme proibição prevista pelo parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição.

Precisamente porque qualificada pela própria Constituição como um instrumento para garantir a eficácia de direitos (“uma garantia”) e, ao mesmo tempo, um mecanismo protetivo do contribuinte destinado a limitar o exercício do poder de tributar (“uma limitação”), é forçoso que a legalidade tributária material seja conectada com os direitos cuja eficácia visa a garantir e com o poder que tem em mira limitar. Nesse aspecto, em um amplo universo de conexões que coerente e consistentemente precisa ser desenvolvido, cumpre destacar a vinculação da legalidade tributária material com os direitos fundamentais à dignidade humana, à liberdade e à igualdade e com os princípios fundamentais da democracia, do Estado de Direito, da segurança jurídica e da separação dos Poderes.

1.2 Dignidade

O direito fundamental à dignidade humana garante ao cidadão a plena capacidade de viver o presente e conceber o futuro livremente, conferindo-lhe autonomia, isto é, o poder de construir com independência os próprios desígnios e ser de fato tratado como um sujeito e um fim em si mesmo, e não como simples objeto ou meio a serviço de outros fins [Ávila 2022b:13]. Ocorre, contudo, que a capacidade do indivíduo de ser autor da própria identidade e da própria vida, agindo consciente e livremente para definir os próprios desígnios e as próprias responsabilidades, pressupõe a satisfação de certos requisitos fundamentais,

entre os quais a possibilidade de conhecer e compreender o conteúdo das leis que regulam e/ou restringem o exercício de tal capacidade. Quando não lhe é dado conhecer ou compreender o conteúdo dessas leis, termina o indivíduo por ser tratado como mero objeto ou instrumento, não como um sujeito capaz de definir, com autonomia, seu presente e seu futuro, porquanto não lhe é possível agir orientado por um Direito que desconhece ou não compreende, nem suportar uma consequência que não pode razoavelmente prever.

Nesse sentido, a legalidade tributária material serve de instrumento para atribuir eficácia ao direito fundamental à dignidade humana, na medida em que permite ao indivíduo acessar e assimilar o conteúdo das leis que instituem ou aumentam tributos – vale dizer, possibilita ao contribuinte exercer sua autonomia com base no caráter orientador do Direito, arcando com as consequências que calcado neste pode razoavelmente prever. Para que não fique o argumento sem ilustração, conceba-se o seguinte exemplo: o legislador tributário edita uma regra cuja estrutura lógica pode ser representada do ponto de vista hipotético-condicional como “Se A, então Z”, sendo “A” a hipótese de incidência e “Z” a consequência normativa. Pois bem, se o contribuinte, diante dessa norma, não puder acessar nem compreender o conteúdo da hipótese “A” e/ou da consequência “Z”, quer por desconhecimento seu, quer por indeterminação do próprio conteúdo normativo, não logrará exercer sua autonomia com base no caráter orientador do Direito, nem razoavelmente prever as consequências a que estará sujeito no futuro por força dos atos que venha a praticar no presente.

1.3 Liberdade

O direito fundamental à liberdade, por seu turno, garante ao indivíduo o poder de autonomamente definir qual projeto de vida pretende construir, quais atos deseja praticar e quais consequências quer e aceita suportar, exigindo-se-lhe para tanto que esteja consciente e bem-informado acerca das alternativas de ação de que dispõe, bem como que seja capaz de determinar

as consequências que cada uma delas futuramente desencadeará [Ávila 2022b:14]. Um indivíduo que não conheça ou não compreenda as opções de ação que se lhe apresentam e que não possua aptidão para prever minimamente as consequências que a adoção de cada uma delas vai produzir, um tal indivíduo não alcançará desenhar com autonomia sua própria existência, nem lhe determinar com independência o conteúdo. Compreendida de maneira larga, o direito fundamental de liberdade abrange não apenas um conjunto de bens imateriais, como âmbitos de ação relacionados ao desenvolvimento individual, profissional, familiar, cultural, educacional, entre tantos outros, como também um conjunto de bens materiais e estruturas institucionais, em cujo âmbito estão o direito de propriedade e o devido processo legal.

Nesse tocante, a legalidade tributária material serve de instrumento para atribuir eficácia ao direito fundamental à liberdade, uma vez que franqueia ao indivíduo a possibilidade de tomar decisões bem-informadas e efetivas. Possibilidade que só se materializará, contudo, seguindo no ilustrativo exemplo da regra “Se A, então Z”, se lhe for dado conhecer e compreender o significado de “A” e dimensionar razoavelmente a extensão e a intensidade da consequência “Z”. Do contrário – isto é, não sendo o contribuinte capaz de acessar nem de assimilar o conteúdo da hipótese “A” e/ou da consequência “Z”, seja por ignorância, seja por indeterminação do próprio conteúdo – não poderá autodeterminar-se de forma livre e racional, dentro dos limites do Direito, decidindo se prefere praticar o fato “A” e, de maneira responsável, submeter-se à consequência “Z” ou se, para evitar a consequência “Z”, julga melhor praticar o fato “B”, afastando-se da consequência prevista para o fato “A”.

1.4 Igualdade

O princípio da igualdade exige, de um lado, que as normas sejam iguais em seu conteúdo para todos os contribuintes (igualdade na lei); de outro, que elas sejam uniformemente aplicadas a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação

Legalidade Tributária Material e Indeterminação

2.1 Definição de indeterminação. 2.2 Ambiguidade: 2.2.1 Ambiguidade lexical – 2.2.2 Ambiguidade sintática – 2.2.3 Ambiguidade polissêmica. 2.3 Genericidade. 2.4 Vagueza: 2.4.1 Definição – 2.4.2 Vagueza de segundo grau – 2.4.3 Vagueza unidimensional – 2.4.4 Vagueza multidimensional – 2.4.5 Vagueza socialmente típica. 2.5 Deslizamento de sentido. 2.6 Delegação indireta. 2.7 Legalidade suficiente.

2.1 Definição de indeterminação

No plano geral, há indeterminação no Direito quando um competente e bem-informado usuário da linguagem é assaltado por dúvida relevante acerca do que efetivamente está sendo comunicado ou feito por meio de um enunciado em determinado contexto, mais ou menos amplo, de proferimento [**Lanius 2019:12; Ávila 2022a:9**]. Como a ocorrência de indeterminação depende da existência de uma “dúvida relevante” a respeito do que está sendo efetivamente comunicado ou feito por meio da linguagem, encontrar critérios que permitam qualificar uma dúvida como tal é medida que se impõe.

Das considerações anteriores acerca dos fundamentos da legalidade tributária material foi possível haurir algumas conclusões nesse sentido, a saber: (a) a legalidade tributária material diz respeito à determinação de hipóteses de incidência e de consequências de regras gerais e abstratas que instituem ou aumentam tributos; (b) tal determinação serve a um duplo

propósito: de um lado, permitir ao contribuinte exercer seus direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade, traçando, com autonomia e independência, linhas de ação lastreadas nas mencionadas hipóteses e consequências, e, de outro, proporcionar-lhe condições de cumprir com sua obrigação de pagar prestações pecuniárias que não constituam sanção de ato ilícito, franqueando-lhe acessar e compreender as necessárias informações sobre *o que, onde, quando, a quem e quanto* pagar. À luz dessas conclusões, pode-se definir a “dúvida relevante” como aquela concernente a informações cuja ausência impeça ou sobremodo dificulte ao contribuinte saber ao certo, fundado nas hipóteses de incidência e nas consequências das regras legais que instituem ou aumentem tributos, sobre o que exatamente deve pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar, a quem e quanto deve pagar.

Assim, conquanto se possa e deva construir uma teoria geral da indeterminação, especificando-lhe cada uma das espécies [Ávila 2022a:25 e ss.], a existência de efetiva indeterminação a produzir algum efeito jurídico dependerá da ocorrência de incerteza relevante quanto ao que de fato está sendo comunicado ou feito por meio da linguagem em determinado âmbito específico do Direito. Isso, por sua vez, decorrerá daquilo que precisa ser comunicado ou feito para que a norma cuja indeterminação esteja sendo questionada cumpra sua função de orientar o destinatário relativamente ao que ele é obrigado a fazer, proibido de fazer ou autorizado a fazer. Alguns exemplos podem ilustrar o argumento que se acaba de apresentar.

Uma frase tal como “Eu tenho três filhos” é, enquanto entidade linguística abstrata, potencialmente indeterminada, pois não especifica se o falante em questão tem “exatamente” ou “no mínimo” três filhos. Somente se proferida em uma situação determinada, com a consideração dos contextos linguístico e extralinguístico, é que ela, transformada em enunciado, permitirá saber se os filhos de quem está a falar são *exatamente* três ou *no mínimo* três. Proferida no contexto de um evento social, por exemplo, durante uma conversa particular que gire em torno das dificuldades próprias da criação de filhos, ela corresponderia ao

enunciado, semanticamente enriquecido, “Eu tenho [exatamente] três filhos”. Proferida em contexto diverso, em resposta à pergunta “O que você me diz quanto ao requisito dos filhos?”, formulada por uma autoridade pública durante uma entrevista para obtenção de um benefício social concedido a postulantes com três ou mais filhos, corresponderia ao enunciado “Eu tenho [no mínimo] três filhos” [Ávila 2022a:57].

Tais exemplos, elucidativos do fenômeno do enriquecimento ou da expansão semântica, são aqui empregados com a finalidade particular de demonstrar a conexão existente entre indeterminação e relevância da informação que precisa ser comunicada ou usada de maneira performativa. Com efeito, na segunda situação ilustrada não há certeza sobre quantos filhos o falante de fato possui, se “exatamente” ou “ao menos” três. Em todo caso, tal informação é irrelevante para o propósito específico da conversa particular ali travada, para a qual importa tão só a informação de que o candidato ao benefício tenha, no mínimo, três filhos. Vale dizer, embora não haja especificação acerca da quantidade exata de filhos e a linguagem referente a tal elemento (quantidade precisa de filhos) seja “indeterminada”, a informação comunicada basta para o cumprimento do objetivo singular da conversa (verificação do preenchimento do requisito para a obtenção do benefício social), evidenciando-se, pois, “determinada” com relação ao elemento relevante (existência de três filhos).

Por aí se vê que a indeterminação não depende pura e simplesmente da falta de alguma informação – fosse assim, todo e qualquer termo ou enunciado seria indeterminado, como entendem aqueles que equivocadamente sustentam que o Direito é todo indeterminado porque a linguagem é potencialmente vaga e em alguma medida genérica. Depende a indeterminação, a bem dizer, da falta de uma informação que seja relevante para o cumprimento do objetivo específico da comunicação ou ação que com sua transmissão se pretenda executar. Em outras palavras, a indeterminação normativa é sempre relacionada a algo e a algum propósito. Ela é, em suma, condicionada ou relativa.

Outro exemplo pode ainda melhor ilustrar o argumento aqui sustentado. O art. 155 da Constituição atribui aos Estados compe-

tência para instituir impostos sobre a circulação de mercadorias. A palavra “mercadorias”, como será adiante pormenorizado, exprime significado genérico, porquanto semanticamente amplo: carece de especificação quanto a numerosos aspectos referentes às mercadorias, tais como tipo, função, preço ou destinação. A genericidade, como adiante também se demonstrará, constitui uma espécie de indeterminação. Para a permissão do exercício da competência estadual, no entanto, a falta de especificação desses aspectos é irrelevante para aquilo que se pretende comunicar e fazer por meio do enunciado normativo em questão – isto é, atribuir uma faculdade a um ente federado em detrimento de outros, discriminando competências entre todos os entes federados –, na medida em que a venda de toda e qualquer mercadoria pode ser objeto de tributação pelo referido imposto e a expressão “circulação de mercadorias” comporta um significado capaz de individualizar uma classe ou categoria de atividades econômicas frente a outras. Significa dizer que a genericidade em si da expressão “circulação de mercadorias”, malgrado constitua uma espécie de indeterminação linguística, não produz, para o propósito específico de definir o âmbito de competência de um ente federado, um problema de indeterminação jurídica. Diferente seria, por exemplo, se uma lei complementar, destinada a regular operações interestaduais no âmbito do mesmo imposto, contivesse o seguinte enunciado: “Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, caberá ao Estado a diferença entre as alíquotas”. A qual Estado: ao de origem ou ao de destino? Diferença entre quais alíquotas: entre a interna do Estado destinatário e a interestadual, entre a interestadual e a do Estado de origem, ou entre a do Estado de origem e a do Estado destinatário? Para venda a quem: a destinatário final contribuinte ou não contribuinte do imposto? Verifica-se, nesse outro caso, que os termos “operações interestaduais de circulação de mercadorias”, “Estado” e “alíquotas” exprimem significados portadores de genericidade suficiente para qualificá-los como indeterminados: as informações não especificadas pelo enunciado geram dúvida relevante precisamente porque essenciais ao cumprimento da função normativa que com seu proferimento se

tenciona executar: discriminar competências e partilhar receitas entre os Estados de uma Federação e permitir a quem participe de uma operação de venda de mercadorias no território nacional não apenas saber que deve pagar uma dívida em dinheiro, mas saber também sobre o que deve pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar e a quem e quanto deve pagar.

Esses exemplos, a que outros tantos poderiam ser agregados, visam a demonstrar que nem toda indeterminação linguística traduz uma indeterminação normativa. Nesse sentido, haverá indeterminação quando houver dúvida acerca de uma informação relevante para o cumprimento da função linguística que com o uso do enunciado se pretenda executar. Com isso se quer dizer que nem todos os casos de ambiguidade, polissemia, genericidade e vagueza, adiante explicados e singularizados, embora constituam espécies de indeterminação linguística, produzem indeterminação normativa, assim como nem todos os casos de indeterminação normativa são capazes de violar a legalidade tributária material. Como esta diz respeito à determinação de hipóteses de incidência e de consequências de regras legais que instituem ou aumentam tributos, e como estes são definidos como prestações pecuniárias instituídas em lei que não constituem sanção de ato ilícito e afetam o exercício regular e contínuo dos direitos fundamentais de dignidade, de liberdade (tanto imaterial quanto material, como a propriedade) e de igualdade, a presença de indeterminação normativa suficiente para acarretar a invalidade material da lei tributária depende da ausência de comunicação de uma espécie determinada de informação sem a qual a regra de tributação nela prevista não logra cumprir sua função de orientar o contribuinte no exercício pleno de sua autonomia e sem a qual este não tem meios de saber ao certo sobre o que deve pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar, e/ou a quem e quanto deve pagar.

Dado que as regras legais se revestem de generalidade e abstração, porquanto dirigidas a uma classe de pessoas e de situações, e que devem ser uniforme e indistintamente aplicadas a todos que praticarem os fatos previstos em suas hipóteses de incidência, haverá indeterminação normativa suscetível de afetar

a validade da regra enquanto tal – e não sua aplicação irrazoável, desproporcional ou excessiva a uma situação particular, conducente à invalidade dos atos destinados à sua execução – quando a carência de informação relevante para o cumprimento da obrigação que prescreve atingir a maioria dos casos a ponto de fazer com que ela perca sua capacidade de orientação dos contribuintes sobre aquilo que são obrigados a fazer, proibidos de fazer ou autorizados a fazer.

As considerações até aqui tecidas permitem concluir que o problema da indeterminação das hipóteses de incidência e das consequências das regras legais que criam ou elevam tributos não está vinculado exclusivamente ao estatuto do significado em si, se pura e simplesmente determinado ou indeterminado; está vinculado à referência, ao fundamento e à finalidade do significado cuja indeterminação está sendo questionada para efeito de cumprimento da legalidade tributária material. Vale dizer: significado normativamente indeterminado, para efeito de violação da legalidade tributária material, não é aquele que simplesmente comporta indeterminação por ambiguidade, polissemia, genericidade ou vagueza; é aquele cuja ambiguidade, polissemia, genericidade ou vagueza, pelo efeito que provocam com relação à extensão da zona de indefinição e à densidade comunicativa e performativa do significado, impedem ou sobremaneira dificultam à regra legal de tributação cumprir, na generalidade dos casos, a precípua função que lhe compete de orientar o contribuinte no exercício de seus direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade, mediante a comunicação de informações cujos acesso e compreensão permitam-lhe saber, a propósito de suas prestações pecuniárias, sobre o que deve pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar, a quem e quanto deve pagar.

Diante do quadro assim apresentado e à luz dos critérios traçados, cumpre examinar, dentro dos limites cabíveis a uma monografia concisa, algumas das mais importantes espécies de indeterminação linguística, com a finalidade de verificar em que situações, com base em que critérios e com vistas a quais propósitos elas provocam uma indeterminação normativa de tal

ordem e de tal monta que tenha o condão de violar a legalidade tributária material. É o que se passa a fazer.

2.2 Ambiguidade

2.2.1 Ambiguidade lexical

Haverá indeterminação por ambiguidade lexical se e somente se um termo (palavra ou expressão) exprimir dois ou mais significados convencionais alternativos geralmente não relacionados [Ávila 2022a:27]. Por exemplo, a palavra “banco” denota alternativamente uma instituição financeira, um móvel utilizado como assento ou uma elevação de areia no mar ou no rio. Em termos formalizados, um único termo, diga-se que “X”, exprime os significados convencionais alternativos geralmente não relacionados “A”, “B” ou “C”.

Note-se – porque importante para o tema sob escrutínio – que esses significados alternativos “A”, “B” ou “C” são diversos e não guardam relação entre si: uma coisa é uma instituição financeira; outra, bem diferente, é um assento de mobília; e outra, não menos distinta, é uma elevação de areia no mar ou no rio. Uma pessoa que subitamente seja obrigada a dirigir-se a um “banco”, sob pena de cometimento de infração e aplicação de multa, sem ter meios de saber, com base no enunciado que estabelece a obrigação a que está submetida, se deve dirigir-se ao setor financeiro de uma cidade, a uma praça equipada com bancos em que possa sentar-se ou a um rio onde haja uma elevação de areia não disporá de condições mínimas para cumprir tal obrigação, por não saber aonde ir nem o que procurar.

2.2.2 Ambiguidade sintática

Haverá indeterminação por ambiguidade sintática se e somente se um termo (palavra ou expressão) for possível individualizar duas estruturas sintáticas diferentes que lhe associem significados diversos [Ávila 2022a:29]. Por exemplo, a frase “Maria descobriu o novo emprego de Pedro na Faculdade de Direito da USP” tanto pode significar que Maria descobriu que