

romanas, Concílios e Sínodos, as Codificações, dentre outros pontos essenciais, com preciosa bibliografia e orientação para pesquisa.

Jean Gaudemet, nesse seu livro sob comentário, de modo resumido e segundo um plano cronológico, que distingue as três apontadas épocas, faz indicações essenciais (data ou período, localização, tendências, manuscritos ou edições modernas), concernentes às diversas fontes legislativas e doutrinárias, que contribuíram à realização das instituições eclesiásticas, após a época carolínea (século VIII) até o final do século XX.

A obra analisada é, realmente, um valioso estudo desse grande jurista francês, tendente a orientar, de maneira programada e didática, o pesquisador do Direito Canônico.

Klaus Tipke - *Die Steuerrechtsordnung [A ordenação jurídica tributaria]* - Colônia 1993 - 3 volumes - preço: 295 marcos alemães.

Brandão Machado
Advogado

O livro que a famosa editora do Dr. Otto Schmidt, de Colônia, pôs no mercado, no segundo semestre do ano passado, vem confirmar a consagração de Klaus Tipke como tributarista *primus inter pares* da Alemanha contemporânea. A nova obra do professor de Colônia, composta de três volumes, com mais de 1.500 páginas, constitui como que o coroamento de todo o enorme labor científico que Tipke desenvolveu durante quase quarenta anos de convívio diuturno com o direito tributário. Uma sumária notícia da atividade do autor e do conteúdo do livro mostrará que estamos diante de um monumento de ciência sem paralelo na tributarística de todos os tempos.

Klaus Tipke, que tem no Brasil reduzido número de leitores, por isso que seus trabalhos não têm sido traduzidos, é autor que pontifica na Europa e Estado Unidos há muitos anos. Nascido em 1925, na pequena cidade de Stade, preparou-se em Filosofia e Direito, dedicando-se desde logo ao Direito Tributário. Em 1954 era assessor da Secretaria de Finanças de Hamburgo, onde exerceu o cargo de chefia de setor nos anos de 1955 e 1956, sendo em 1957, com 32 anos,

nomeado juiz do Tribunal de Finanças de Hamburgo, na época considerado o juiz mais jovem da Alemanha. Nos seus dez anos de magistratura, encerrados em 1966, Tipke dedicou-se inteiramente à problemática da tributação, aproveitando como tempo de estudo proveitoso as horas noturnas de descanso e os dias de lazer nos domingos e feriados para ler e escrever sobre os mais diferentes temas do direito dos impostos. No período de 1957 a 1966 publicou, em muitas revistas especializadas, oitenta trabalhos em que versou problemas do direito tributário em geral, direito tributário processual, imposto de renda, imposto de vendas. Em 1961, quatro anos depois de haver assumido o cargo de juiz, publicou, com a colaboração de Heinrich Wilhelm Kruse, o primeiro volume dos *Comentários ao Código Tributário (AO-Kommentar)* completados em 1963 com a publicação do segundo volume. Pela riqueza das informações, pela profunda análise dos preceitos do Código e pela forma clara e brilhante como Tipke soube expor suas idéias, os *Comentários ao Código Tributário* se tornaram uma obra-prima da tributarística alemã. Não tardou que o editor transformasse, já em 1965, os dois volumes em livro de folhas soltas, quando os autores passaram a comentar também o *Código de Jurisdição Fiscal*.

No começo de 1967 Tipke assumiu, na Universidade de Colônia, a cadeira de direito tributário, até então ocupada por Ottmar Buhler e Armin Spitaler, outros dois grandes nomes do direito tributário alemão. Antes, já lecionava a matéria na Universidade de Hamburgo desde 1964. Com a experiência que lhe deram a magistratura e o magistério, mais o talento e as noites de vigília, pôde Tipke produzir um compêndio para uso dos seus alunos (*Steuerrecht - ein systematischer Grundriss*), o qual, na verdade, passou a ser livro de consulta obrigatória de todo tributarista. Publicada em 1973 a primeira edição, o seu compêndio alcançou a décima-terceira edição em 1991. É que, nas quase oitocentas páginas do livro, o autor expõe, em linguagem simples e elegante e com o máximo rigor, a teoria geral do direito dos impostos (em apenas cento e cinquenta páginas do compêndio), para analisar, em seguida, com minúcias teóricas e práticas, cada um dos impostos que integram o sistema tributário alemão, versando ainda o direito processual e penal tributário. Além do compêndio e dos numerosos ensaios divulgados nas revistas e coletâneas de estudos, Tipke publicou em 1981 uma notabilíssima monografia sobre a justiça fiscal, nascida de uma conferência sobre o tema, escrita durante o seu primeiro semestre de pesquisa em 1980 nas

Universidades de Berkeley e Harvard, dos Estados Unidos, para onde voltou em 1985 para outro semestre de pesquisa novamente em Berkeley e depois em Yale e Washington.

Mas a grande obra de Tipke é *Die Steuerrechtsordnung* em que o autor, hoje professor universitário jubilado, expõe, num estilo sempre brilhante, toda a problemática do direito dos impostos, discutindo cada tema com o rigor científico máximo e analisando minuciosamente todos os argumentos levantados contra algumas de suas teses. Um resumo do conteúdo dos três grossos volumes dá idéia de sua magnitude. Inicia Tipke o seu livro mostrando o significado dos impostos e do seu direito, das características deste, e apresentando a ciência do direito dos impostos como disciplina da ciência dos impostos (p. 1 a 20). Em seguida, faz um resumo histórico do direito dos impostos no século XIX até os dias atuais (p. 27 a 76). Depois, expõe os fundamentos sistemáticos desse ramo do direito, sua integração no sistema da ordenação jurídica geral (p. 77 a 104). Aí examina as delimitações do direito dos impostos, a sua posição no direito público, as suas relações com o direito civil e a unidade da ordenação jurídica. Nas páginas 105 a 134 analisa o direito dos impostos como sistema externo e como sistema interno.

Expõe a seguir (p. 135 a 422) os princípios do Estado de Direito, distinguindo entre princípios formais (p. 150 a 250) e princípios materiais (p. 253 a 422). Entre os primeiros estão o princípio da legalidade, o da especificidade do pressuposto da tributação, o da proibição do preenchimento de lacunas da lei ou da analogia, que Tipke reconhece discutível, o princípio da proteção da confiança do contribuinte nas autoridades públicas, o da proibição formal de exigir imposto excessivo, o do sigilo fiscal. Como princípios materiais do Estado de Direito, põe Tipke a Justiça em primeiro plano, pois que, para ser legítimo, o imposto deve ser justo, daí decorrendo então o princípio da capacidade contributiva do contribuinte. Cada imposto tem de ser justificado, isto é, compatilizado com o potencial econômico de quem deve pagá-lo. O princípio da capacidade contributiva, em última análise, é o que realiza a justiça fiscal, a igualdade entre contribuintes mediante a distribuição equitativa da carga tributaria. O que importa, no direito dos impostos, é sobretudo a justiça, como premissa do caráter material do Estado de Direito: a justa distribuição da carga dos impostos entre os indivíduos é que caracteriza materialmente o Estado de Direito (p. 259).

Passa então o professor jubilado de Colônia a examinar o conceito de justiça fiscal sob os seus múltiplos aspectos, discorrendo extensamente sobre vários princípios da dogmática geral do Direito e mostrando as diferentes concepções sobre justiça material de princípios, através da visão dos jusnaturalistas, dos positivistas e relativistas e também a justiça em face do tratamento igualitário, o próprio princípio da igualdade e a tributação da família e, finalmente, os componentes que integram a justiça social no direito dos impostos. Aí, então, volta a tratar do princípio da capacidade contributiva (p. 409) e discorre sobre o critério da progressividade que, como demonstra (p. 411 e ss.), decorre não de um imperativo de justiça fiscal, mas do princípio do Estado Social de Direito. Com a progressividade se busca justiça social, de modo que com a aplicação de alíquotas progressivas o Estado objetiva promover a transferência da maior riqueza de uns em benefício de outros, menos favorecidos, prestando-lhes serviços públicos. A tributação progressiva funciona aí com caráter extrafiscal, embora seja difuso e menos nítido o fim da extrafiscalidade.

Tipke estuda depois (p. 423 a 468) as limitações constitucionais da tributação, obviamente segundo a ótica da Lei Fundamental alemã, que não contém regras análogas às que figuram no art. 150 da Constituição brasileira. Embora a Carta alemã não seja explícita como a brasileira, nela se encarnam princípios de que derivam limitações para o legislador tributário. A proibição do imposto confiscatório, por exemplo, resulta da garantia que a Constituição assegura à liberdade dos indivíduos (art. 12) de exercer a profissão que cada um escolher, somada à garantia da propriedade (art. 14). Mas a grande preocupação do tributarista alemão é encontrar o princípio fundamental da tributação socialmente justa. Examina então os três princípios que poderiam explicar o tributo: o princípio do imposto de captação, o da equivalência e o da capacidade contributiva. O primeiro é, obviamente, inidôneo; jamais permitiria uma justa distribuição da carga tributária entre os indivíduos, pois deveriam todos ser considerados como detentores de igual potencial econômico. O da equivalência tampouco realiza o ideal da justiça, por isso que é impraticável, para não dizer impossível, medir a vantagem, valor ou utilidade de que o contribuinte recebe do Estado em troca do imposto que ele paga, ou então, o que toca de imposto a cada contribuinte no rateio do custo dos serviços que o Estado presta a toda a população. Esses dois princípios são, pois, inadmissíveis, conclui o tributarista, que vê no princípio da capacidade

contributiva o princípio fundamental idôneo para concretizar a justiça material na tributação. Tipke mostra, então, as virtudes desse princípio e os defeitos dos outros princípios e rebate a crítica que opositores fazem ao princípio da capacidade contributiva, que não está expressa na Lei Fundamental da Alemanha, embora tenha sido consignado na Constituição de Váimar. Desenvolve os fundamentos de uma teoria para justificar a tributação concluindo, depois de longa análise de outras propostas, que, em matéria de impostos, o que importa é o postulado ético do Estado de Direito que exige justiça na distribuição da carga tributária. E aplica a sua teoria no exame de cada um dos impostos do sistema tributário alemão, a começar com o imposto de renda da pessoa física (p. 551 a 722) e da pessoa jurídica (p. 723 a 744).

Do princípio da capacidade contributiva, como princípio fundamental do imposto justo, derivam outros princípios, que são próprios do imposto de renda, os quais Tipke também considera (p. 133) como o princípio da tributação do indivíduo (não da família), o da renda corrente, o da realização da renda, o do valor real (e não do valor nominal), o da renda líquida, objetiva e subjetiva, o da receita e dispêndio de caixa e outros, alguns presentes apenas no sistema tributário alemão. O imposto de renda é o que mais claramente permite identificar a observância, pelo legislador, do princípio fundamental da capacidade contributiva. É que todos os impostos, qualquer que seja o seu nome, seja qual for o fenômeno a que estejam vinculados, jurídico ou econômico, só podem ser pagos com a renda ou com o patrimônio, que é a renda acumulada (p. 533). A constatação científica dessa verdade constitui, por isso, uma diretriz para o constituinte e o legislador ordinário, que não podem escolher, arbitrariamente, como fatos geradores fenômenos da vida que não permitem presumir a existência de renda. O imposto só é justo, quando fundado em pressuposto que revele capacidade econômica do contribuinte. Para Tipke é menos relevante a justificação formal do imposto, se apenas previsto em norma de direito positivo, ainda que constitucional. A sua justificação apenas formal, como admitem alguns constitucionalistas, como Paul Kirchhof ("*Besteuerung und Eigentum*" in *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlim, caderno 39, p. 219, 1981), por exemplo, não seria bastante. O princípio da capacidade contributiva exige, na concepção do tributarista alemão, que o imposto tenha justificação material, assim entendida a que o puro raciocínio lógico demonstre, sem mais, a óbvia possibilidade do

contribuinte de suportar o encargo fiscal, mesmo sem atentar para a problemática da sua quantificação.

Se os impostos em geral só podem ser pagos com a renda (p. 533), então, no caso específico do imposto de renda, o seu pagamento há de ser feito com a renda disponível, isto é, com a porção da renda que ultrapassar o mínimo existencial. Para imunizar o mínimo existencial intervém também o derivado princípio da renda líquida (p. 113, 283), e ainda a proteção que a Constituição assegura à dignidade humana e o princípio do Estado social (p. 684). Entre nós, Ricardo Lobo Torres defende tese semelhante: a não incidência do imposto de renda sobre o mínimo existencial constitui imunidade constitucional, porque o titular da renda assim protegida tem direito público subjetivo ("O mínimo existencial e os direitos fundamentais", in *Revista de Direito Administrativo*, v. 177 p. 32 e 36, 1989).

Tipke procura justificar, como se disse, cada um dos impostos alemães, tendo sempre presente o princípio fundamental da capacidade contributiva. Na tributação da herança e das doações parece-lhe evidente a presença do princípio. As alíquotas progressivas que, em regra, se aplicam no cálculo desse imposto têm finalidade extrafiscal; objetivam a transferência de renda na forma de serviços sociais prestados pelo Estado. A progressividade nas alíquotas não visa à realização do que seria uma justiça fiscal. É pura e simples decorrência do princípio do Estado social (p. 411). O imposto sobre o valor acrescido, que corresponde ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, cobrado no Brasil, é um tributo sobre o consumo, que atinge a renda do contribuinte. Tipke considera-o justificado, embora saliente que, por via da translação que ocorre nesse imposto, a renda é tributada duas vezes: primeiramente com a incidência direta do imposto de renda e, uma segunda, com o ônus do imposto indireto sobre o valor agregado embutido no preço dos bens e serviços (p. 1.021). As bases de cálculo de ambos os impostos (renda consumível e renda consumida) são perfeitamente ajustáveis ao princípio da capacidade contributiva (*ibidem*). Mas ao lado desses impostos justificáveis, o sistema tributário alemão contém, segundo Tipke, impostos que bem poderiam ser eliminados. Assim, por exemplo, o imposto sobre o patrimônio. Se o patrimônio não é senão a renda acumulada (p. 775), a sua tributação importa num verdadeiro *bis in idem*, que não se justifica. No sistema tributário em que há imposto de renda, imposto sobre heranças e doações e imposto indireto sobre valor

acrescido, não há lugar para o imposto sobre o patrimônio (p. 807). Contra esse imposto militam também as complexíssimas regras de avaliação de bens e direitos que integram o patrimônio (p. 808), as quais não raro violam o princípio da igualdade. O exemplo de outros países recomendaria uma revisão do caso brasileiro, cuja Constituição prevê a criação do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII). É tributo antieconômico; produz pouca receita e tem administração custosa. Não cobram esse imposto países desenvolvidos como a Bélgica, Reino Unido, Itália, Canadá, Estados Unidos e, ainda, a Irlanda, Portugal e Grécia. A França criou o imposto sobre grandes fortunas para atender aos reclamos dos socialistas no Governo de Giscard D'Estaing, mas a sua cobrança durou pouco. Foi abolido em 1987 (por lei de julho de 1986). No Governo de François Mitterand os socialistas, agora no poder, de novo exigiram o imposto, que alguns teóricos alemães chamam de imposto da inveja (p. 807). Foi então restaurado por lei de 23 de dezembro de 1988 para ser cobrado a partir de janeiro de 1989, com o nome de imposto de solidariedade sobre a fortuna, que tem as mesmas características do imposto abolido (Francis Lefèvre, *Impôt de solidarité sur la fortune*, Paris, 1990, p. 11). Outro imposto que Tipke tampouco julga justificado é o que se cobra sobre bens imóveis, o qual corresponde ao imposto predial e territorial do Brasil (p. 819). É o mais antigo imposto alemão (p. 809), tem uma longa tradição, mas muitas são as vozes que se levantam contra a sua cobrança. A propriedade pura e simples de bem imóvel não é, na opinião de Tipke, índice de capacidade contributiva, que já não tenha sido revelada pelo imposto de renda e pelo imposto sobre o patrimônio. Esse imposto tampouco se presta, como instrumento extrafiscal, para mobilizar o mercado imobiliário (p. 819).

Sempre através do prisma do princípio da capacidade contributiva, como critério a seu ver adequado para encontrar a justificação dos impostos, Tipke analisa também os impostos de menor expressão orçamentária. O imposto sobre empresas (assim traduzimos a expressão *Gewerbesteuer*, quando vertemos para português os primeiros cem artigos do Código Tributário alemão, publicado em 1978 por iniciativa do Prof. Ruy Barbosa Nogueira; ver nota ao § 3, inciso 2, do Código, p. 4) é também tributo que não se ajusta ao princípio, segundo o tributarista alemão, que sugere a sua supressão, para ser criado em lugar dele um imposto geral sobre empresa (p. 845). Analisa também os impostos sobre negócios jurídicos, que compreendem o imposto sobre aquisição de imóveis, sobre o capital

de sociedade, sobre operação de bolsa, sobre seguro, sobre letras de câmbio. Já foram abolidos os impostos sobre operações de bolsa, letras de câmbio e sobre capital de sociedades (p. 932). Entende Tipke que a maioria dos impostos dessa natureza não tem justificação quanto ao princípio da capacidade contributiva (p. 934). Critica também os impostos federais de consumo, alguns dos quais abolidos no ano de 1993, como o imposto sobre o sal, açúcar, chá, para impedir os efeitos negativos da concorrência da indústria alemã com a indústria dos países membros da Comunidade Econômica Européia (p. 952). Para o tributarista são também injustificáveis os impostos sobre o óleo mineral utilizado para o aquecimento doméstico (p. 1.003). A tributação do tabaco e das bebidas alcoólicas se justifica por motivos de política de saúde: os impostos têm caráter extrafiscal (p. 1.006). O imposto sobre caça e o imposto sobre diversões, cobrados pelos municípios, são outros dois tributos que Tipke não vê como justificar (p. 1.013). O imposto sobre a segunda residência, que algumas comunas inventaram, mas já declarado inconstitucional pelo tribunal Constitucional Federal, é outro tributo que mereceu a reprovação do professor alemão (p. 1.015). Finalmente, o imposto sobre cães é um típico tributo com finalidade extrafiscal e que não tem nenhuma compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva. Deve contribuir para limitar o número de cães na comunidade, tendo em vista motivos de óbvia compreensão (p. 1.014).

Depois da minudente análise do sistema de impostos alemão, o professor de Colônia admite como justificados apenas: a) o imposto de renda; b) o imposto sobre heranças e doações; c) o imposto sobre valor acrescido; d) o imposto sobre aquisição de bens imóveis por pessoa física. Um imposto de consumo para a proteção do meio ambiente seria justificável. Os impostos regulatórios não se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva, como é universalmente reconhecido, de modo que seriam admitidos também no sistema os impostos de consumo sobre fumo, bebidas alcoólicas, óleo mineral combustível e, finalmente, o imposto sobre cães (p. 1.039). Como os impostos só podem ser pagos com a renda (ou com o patrimônio, que é renda acumulada), fica evidente que o princípio capaz de justificar o imposto há de ter conteúdo estritamente econômico. Imposto justo é aquele que o contribuinte tem renda suficiente para pagar. Ao legislador é que cumpre a tarefa básica de eleger como fatos geradores os fenômenos que revelem o potencial de renda necessário. O princípio é, então, atendido ou não, a partir da própria previsão constitucional de cada imposto, quando nela vem já definido como

entidade tributária caracterizada pelo seu pressuposto. Já do próprio enunciado do imposto se pode inferir se pode ser justificado em face do princípio. Por isso é que alguns autores negam qualquer valor ao princípio da capacidade contributiva como postulado jurídico. Assim, por exemplo, Georg Crezelius vê nele uma categoria metajurídica, que só interfere no direito quando encontra expressão nas características do fato gerador (*Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, Herne-Berlin, 1983, p. 356). Outro nome de grande peso na doutrina alemã, Heinrich Wilhelm Kruse, que sempre propugnou pelo princípio (*Steuerrecht*, Munique, 1973, p. 44), passou a entender de modo diferente a partir da publicação do seu tratado (*Lehrbuch des Steuerrechts*, Munique, 1991, v. 1, p. 51), em que categoricamente afirma que o princípio da capacidade contributiva não é o princípio fundamental da tributação; é apenas um postulado da ciência das finanças, um argumento, não um válido preceito normativo de direito. À parte as poucas vozes discordantes quanto à juridicidade do princípio, na Alemanha é dominante a opinião de que ele não tem aplicação às taxas e às contribuições (por todos, Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab für Steuernormen*, Colônia, 1983, p. 87), tributos a que se vem dando também a qualificação de causais. Tipke entende aplicável o princípio a todos os impostos, inclusive aos chamados indiretos, assim definidos os impostos cujo ônus o sujeito passivo tem possibilidade de transferir a um terceiro, como é o caso, por exemplo, do imposto sobre o valor acrescido (p. 900 e ss.). Há autores, contudo, que não vêem como aplicá-lo em tais impostos, por isso que não é possível medir a capacidade individual do consumidor anônimo, que suporta o ônus de um imposto indireto. Só os impostos chamados diretos se podem exigir em função do potencial econômico do contribuinte (Paul Kirchhof "Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit" in *Steuer und Wirtschaft*, 1985, p. 324).

Depois de analisar o sistema de impostos alemães quanto à sua justificação (p. 551 a 1.048), Tipke examina a problemática da discriminação da competência tributária no Estado federal; a aplicação do direito; a proteção do contribuinte (p. 1.052 a 1.225); aborda problemas de interpretação da lei de impostos e preenchimento de suas lacunas (p. 1.233 a 1.308); discute o critério econômico (p. 1.309 a 1.356); expõe sobre o direito penal tributário (p. 1.403 a 1.440), e sobre a estrutura da ordenação tributária (p. 1.441 a 1.512). Claro que versando Tipke todos os temas da tributarística, ora abordando aspectos novos, ora

suscitando novos problemas, dando-lhes sempre um tratamento diferenciado, não seria possível nesta resenha analisar cada um deles, mas dois assuntos merecem uma referência, ainda que breve. Um deles é o da interpretação das normas tributárias; o outro concerne à tributação da renda ganha por meios ilícitos ou imorais.

Muito se tem escrito sobre a interpretação no direito tributário, dentro e fora do País. Em geral se costuma ensinar que, para interpretar a norma jurídica, se hão de aplicar diferentes métodos: o gramatical, o histórico ou genético, o lógico-sistemático, propostos por Savigny, e mais o teleológico, introduzido por Ihering. Tipke entende que o método adequado, o fundamental, para descobrir o conteúdo da norma, é o teleológico. Os outros são simples meios auxiliares (*Hilfsmittel*), que não se justapõem ao primado do método teleológico. O autor já vinha, de longa data, defendendo esse entendimento (um dos mais recentes trabalhos em que defendeu essa tese está no *Festschrift für Hugo von Wallis, Bona*, 1985, p. 133 e ss.). O legislador produz a norma tendo em vista um objetivo; ao intérprete cabe investigar precisamente esse objetivo, o *telos* que a norma pretende alcançar. Não se suponha que a interpretação teleológica se processa sempre em busca do que existe de econômico no direito tributário, pois, se assim fora, predominariam o chamado critério econômico e a interpretação extensiva decorrente do abuso de formas do direito privado. É que a norma jurídica tributária não visa tão-só à arrecadação de receita. Arrecadar dinheiro é, sim, a intenção do credor do imposto, mas essa intenção é apenas o motivo da formulação da lei fiscal, como disse H. W. Kruse (*Steuerrecht*, ob. cit., p. 94). A norma jurídica tem também outros objetivos: visa a uma justa distribuição da carga tributária; objetiva dar ao contribuinte segurança e previsibilidade. O *telos* que se insere no normativo não está voltado para o interesse apenas do Estado, mas também do contribuinte. Tipke propugna pela aplicação da analogia no direito tributário, mesmo quando redundaria em agravamento de ônus para o contribuinte. Explica: o possível sentido literal do texto normativo se reduz teleologicamente, quando ocorre uma lacuna oculta da lei. Essa lacuna, produzida pela redução teleológica, há de ser eventualmente preenchida pela analogia (p. 1.303). O direito positivo alemão permite o emprego gravoso da analogia, quando o contribuinte utiliza, para os seus negócios, formas jurídicas que o aplicador da lei considera abusivas. É o que prescreve o § 42 do Código Tributário alemão, assim interpretado por grande número de tributaristas (Georg

Crezelius, *Steuerrechtliche*, ob. cit. p. 162, Gerhard Kraft, *Die missbrauchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen*, Edelberga, 1991, p. 54; Moris Lehner, *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 68a, 1983, p. 196). O direito positivo brasileiro, como se sabe, proíbe o uso da interpretação analógica de que resulte obrigação tributária (Código Tributário Nacional, art. 108, § 1º).

Para justificar a tributação de rendimentos obtidos por meios ilícitos ou imorais, o que ocorre também no direito brasileiro (Lei n. 4.506, de 30.11.1964, art. 26), Tipke recorre ao critério econômico (p. 1.319 e ss.). O comportamento, imoral ou ilícito do contribuinte é economicamente relevante se dele resulta uma riqueza tributável ou, inversamente, é economicamente irrelevante a imoralidade ou ilicitude da conduta do pagador do imposto. O econômico se sobrepõe ao ético, segundo a ótica desse critério. Não parece necessário admitir o critério econômico, tal como foi formulado pelo seu idealizador, Enno Becker, para justificar a tributação do ganho ilícito. É o critério de justiça, fundado no princípio da igualdade, que justifica a tributação do rendimento auferido mediante atividade contrária ao direito ou à moral. Paradoxalmente, é antes um critério ético do que econômico, pois este conduz ademais ao emprego da analogia, válvula aberta para o arbítrio e, portanto, para a insegurança jurídica. Os autores alemães, inclusive Tipke (p. 1.333), que defendeu a regra do § 42 do Código Tributário, argumentam que o contribuinte que utiliza forma abusiva do direito privado não pode exigir segurança jurídica. Ocorre que, se não há uma definição legal de abuso de forma, subsiste então o árbitro do aplicador da lei na qualificação do que possa ser abusivo. A cláusula geral do § 42 do Código não poderia, portanto, sobrepor-se ao postulado da segurança jurídica.

Da leitura do livro de Tipke fica a convicção de que o direito tributário, que muitos juristas, mesmo na Alemanha, consideravam um ramo secundário do Direito, oferece ao homem de ciência a possibilidade de estudar o fenômeno jurídico da tributação através das mais variadas perspectivas, para sair do âmbito do direito e adentrar no campo da economia, sociologia, ciência das finanças e até filosofia. O livro do professor jubilado de Colônia, verdadeiro monumento do Direito dos Impostos da Alemanha, é uma prova concreta dessa possibilidade.