O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

RICARDO LOBO TORRES

I — Conceito de tipicidade. II — Tipicidade (Typizität) e tipificação (Typisierung). 1. A distinção entre tipicidade e tipificação. 2. O tipo e a sua tipicidade. 2.1. Tipicidade como qualidade do tipo. 2.2. Tipo e conceito. 3. Principais teorias sobre o tipo. a) Karl Larenz. b) Arthur Kaufmann. c) Klaus Tipke. d) Paul Kirchhof. e) A contribuição dos penalistas. f) Alberto Xavier. g) Misabel Derzi. 4. A tipificação. 4.1. Tipificação como atividade legislativa. 4.2. Tipificação e consideração econômica do fato gerador. 4.3. Tipificação e igualdade. 4.4. Tipificação e quantificação. III — A tipicidade como princípio da determinação (Grundsatz der Bestimmtheit)? 5. A determinação do fato gerador (Tatbestandbestimmtheit). 6. Fato gerador, tipo e conceito. 7. Conceitos determinados e indeterminados no direito tributário. 8. Cláusulas gerais. 9. Enumerações exemplificativas. IV — A tipicidade como adequação do fato gerador concreto ao abstrato (Grundsatz der Tatbestandmässigkeit). 10. Tipicidade e Tatbestandmässigkeit. 11. O silogismo jurídico-tributário. 12. A premissa maior e o fato gerador abstrato. 12.1. A hipótese de incidência (Tatbestand). 12.2. O tipo no antecedente (Tatbestand) e no conseqüente (Rechtsfolge) da regra de incidência. 13. A premissa menor e o fato gerador concreto. 13.1. A qualificação do fato (Sachverhalt). 13.2. A conceptualização e a tipificação do fato concreto (Lebenssachverhalt). 14. A tipicidade na conclusão no silogismo jurídico-tributário. 14.1. A adequação do fato gerador concreto ao abstrato. 14.2. Subsunção. 14.3. A discricionariedade administrativa. a) Possibilidade. b) Integração e correção do direito tributário. c) Lançamento. 14.4. A tipificação administrativa. 14.4.1. A tipificação pelo regulamento. a) O caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho. b) A taxa ambiental do IBAMA. c) A tipificação do poluidor-pagador. 14.4.2. A tipificação casuística. V — Conclusões. VI — Bibliografia.

* Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ

I — CONCEITO DE TIPICIDADE

O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade. Este último, em sentido lato, pode abranger os diversos princípios de segurança jurídica: irretroatividade, anterioridade, proibição de analogia etc.[1] Mas, pela sua relevância e conteúdo, a tipicidade deve ser tratada como princípio específico de segurança jurídica.

O princípio da tipicidade remete à noção de tipo e tipificação. O direito alemão é que dele tem cuidado com maior profundidade, sob as denominações de *Typizität* e *Typisierung*.

Diante da confusão introduzida na temática da tipicidade pelas fontes ibéricas, com grande repercussão sobre a doutrina e a jurisprudência brasileiras, poder-se-ia também falar, embora só fosse correto parcialmente, em tipicidade como princípio da adequação do fato gerador concreto ao abstrato (*Grundsatz der Tatbestandmässigkeit*). Mas nos parece que a identificação da tipicidade com o princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*) é exagero positivista proveniente das doutrinas portuguesa e espanhola, embora haja um certo relacionamento entre o tipo e a determinação do fato gerador, quando aquele se incluir na descrição da hipótese de incidência.

II — TIPICIDADE (TYPIZITÄT) E TIPIFICAÇÃO (TYPISIERUNG)

1. A distinção entre tipicidade e tipificação

Cumpre inicialmente distinguir entre tipicidade (*Typizität*), como qualidade do tipo jurídico, e tipificação (*Typisierung*), compreendida como formação normativa do tipo.

2. O tipo e a sua tipicidade

2.1. Tipicidade como qualidade do tipo

A tipicidade, no sentido que os alemães chamam de *Typizität*, significa a própria qualidade do tipo, ou seja, o típico.[2] Diz-se que há tipicidade quando o tipo reveste realmente as características necessárias à sua configuração lógica.

1 ALBERTO XAVIER (*Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Almedina, 1981, p. 119) assimila-o ao princípio da "reserva absoluta de lei".

2 Cf. KAUFMANN, Arthur. *Das Verfahren der Rechtsgewinnung*. München: C. H. Beck, 1999, p. 26.

2.2. *Tipo e conceito*

Tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica.[3] Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo "empresa" é que nele se contêm todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta[4], *com as suas conexões de sentido.*[5] *Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade.*[6] Mas o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exibe também aspectos valorativos.[7] O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto,[8] não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição.[9] A utilização do tipo contribui para a simplificação do direito tributário.[10] A noção de tipo é largamente empregada também nas ciências sociais: Max Weber utilizou o conceito de tipos ideais;[11] Jung fez circular a idéia dos tipos psicológicos.[12]

3 Cf. PAWLOWSKI, Hans-Martin. *Einführung in die juristische Methodenlehre*. Heidelberg: C.F. Müller, 1986, p. 121: o tipo jurídico estrutural é sempre uma união de elementos empíricos e normativos (*eine Verbindung von empirischen und normativen Elementen*).

4 Cf. ENGISCH, Karl. Die Idea der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit. Heidelberg: Case Winter, 1968, p. 239.

5 LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed.. Berlin: Springer Verlag, 1991, p. 458 explica que, enquanto o conceito biológico do homem é *abstrato*, pois contém algumas notas distintivas que o aproximam de outros animais, o homem, entendido concretamente, isto é, como tipo na plenitude de suas possibilidades, compreende o homem como ser corporal, anímico e espiritual, dotado de dignidade, responsabilidade e capacidade jurídica.

6 Cf. ARNDT, Hans-Wolfgang. "Gleichheit im Steuerrecht". *NVwZ* 1988, 9: 789; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrburch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991, p. 49; PESCHKA, Vilmos. "Typus und Analogie im Recht. *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie* 66 (1): 85-101, 1980.

7 *Cf.* BYDLINSKI, *Franz. Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriffe*. Wien: Springer Verlag, 1991, p. 547.

8 Cf. BYDLINSKI, *op. cit.*, p. 544: "Característico para o tipo é sobretudo a sua abertura (*Offenheit*)"; LEENEN, Detlef. *Typus und Rechtsfindung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1971, p. 48. A doutrina brasileira mais recente começa a defender a concepção de tipo aberto: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995, p. 62; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 51.

9 Cf. KRUSE, H. W. *Lehrbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991, p. 71: "O objeto do imposto não se deixa definir, mas descrever (*bescreiben*)".

10 Cf. ISENSEE, Josef. "Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung". *StuW* 1994 (1): 10; SEER, Roman. "Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung". *StuW* 1995 (2): 187.

11 *Economia y Sociedad*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1964, p. 189.

12 *Tipos Psicologicos*. Buenos Aires: Ed. Sudamericana, 1950, p. 11, que divide os homens nos tipos introvertidos e extrovertidos.

O tipo não se confunde com o conceito jurídico. Este é a representação abstrata de dados empíricos, podendo de certa forma violentar a realidade[13]; observa Larenz que o conceptualmente separado está unido entre si de forma múltipla e que a abstração levada ao seu ápice interrompe as conexões de sentido".[14] Já a formação dos tipos e a concretização dos princípios jurídicos, conduzem a uma forma específica de pensamento orientado pelos valores e pelo sistema.[15] Retornaremos ao assunto no item 3.3.

3. Principais teorias sobre o tipo

a) Karl Larenz

O jurista alemão Karl Larenz dedicou diversas páginas de sua obra ao estudo do tipo. Inicialmente chegou a distinguir entre tipo aberto e fechado,[16] idéia abandonada a partir da 3ª edição do seu livro, mas que exerceu grande influência no Brasil, por meio da obra de Alberto Xavier.[17]

Diz Larenz, na versão ulterior da Metodologia, que a noção de tipo aparece em diversas ciências; mas, no que concerne ao direito, só o tipo normativo interessa.[18] Identifica o tipo normativo real (*normativen Realtypus*) e o tipo jurídico estrutural (*rechtliche Strukturtypen*), anotando que mesmo no estrutural (ex. contrato) o legislador vai buscar a tipicidade (*Typizität*) na realidade da vida do direito (*in der wirklichkeit des Rechtslebens*).[19] Larenz insiste em que a valoração do tipo, ao contrário do que acontece com os conceitos abstratos, está integrada na própria natureza das coisas.[20] O valor da formação do tipo para o conhecimento dos laços internos do ordenamento jurídico está ligado à proximidade do tipo com o concreto.[21] Conclui que o desvendamento (*Aufdeckung*) do sistema jurídico interno não depende da lógica-formal ou conceitual nem da argumentação tópica, mas da concretização dos princípios jurídicos e da formação dos tipos, da cadeia de tipos e dos conceitos funcionais determinados; essa é a forma de pensar de uma ciência do direito compreendida como orientada por valores (*Wertorientiertes*) e pelo pensamento sistemático.[22]

13 Cf. ASCENSÃO, José de Oliveira. *A Tipicidade dos Direitos Reais*. Lisboa: Petrony, 1968, p. 22.

14 *Op. cit.*, p. 456.

15 Cf. LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, cit., 6ª ed., 1991, p. 490.

16 Cf. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, cit., 1ª ed., 1960, p. 344.

17 Vide nota 42.

18 *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, cit., 6ª ed., 1991, p. 465.

19 *Ibid.*, p. 466.

20 *Ibid.*, p. 472.

21 *Ibid.*, p. 473.

22 *Ibid.*, p. 490.

b) Arthur Kaufmann

Sugestiva é a teoria de Arthur Kaufmann sobre o tipo (*Typus*). Parte ele da consideração de que, ao contrário do conceito abstrato ou classificatório, o tipo não pode ser definido, mas descrito segundo as semelhanças concretas, admitido um certo grau de abstração. Há um pensamento analógico e tipológico, afastado da simples subsunção.[23] O tipo se situa entre o geral (*Allgemeinen*) e o especial (*Besonderen*): é um conceito comparável, um universal *in re*. O tipo não se submete a juízos lógico-formais exatos, mas se aproxima da lógica *fuzzy*, baseado na distinção entre conceitos determinados e indeterminados e movendo-se na zona cinzenta da superação gradual do "ainda não e nunca mais" (*noch-nicht-und-nicht-Mehr*).[24] A "natureza das coisas" (*Natur der Sache*) remete ao tipo. O tipo tem conteúdo firme (*festen Kern*), embora não tenha limite firme (*festen Grenzen*), o que faz com que possa faltar uma ou outra característica do tipo sem que se comprometa a tipicidade de uma determinada situação de fato (*die Typizität eines bestimmten Sachverhalts*). "O conceito é fechado; o tipo, aberto" (*Der Begriff ist geschlossen, der Typus ist offen*).[25] "Os conceitos sem os tipos são vazios; os tipos sem os conceitos são cegos" (*Begriffe ohne Typen sind leer; Typen ohne Begriffe sind blind*).[26] Remata o jurista alemão que a semelhança presente no tipo existe na realidade, sendo um fato (*Seinstatsache*) e não um processo de pensamento (*Denkvorgang*), tendo em vista que não há nenhum tipo em si, nem "natureza das coisas" como tal.[27]

c) Klaus Tipke

Coube a Klaus Tipke aprofundar a abordagem do tipo no direito tributário. Afirma que a ordem de valores necessita do conceito de tipo (*Typusbegriffe*). O conceito de tipo nada tem que ver com o conceito abstrato ou classificatório. Ao contrário do conceito abstrato o tipo é aberto (*offen*), e não pode ser definido estritamente. Nos casos específicos pode faltar uma ou outra característica do tipo, sem prejuízo para a tipicidade. O tipo não pode ser objeto de subsunção. Quando houver necessidade de garantir a segurança jurídica, deve o legislador substituir o tipo aberto pelo conceito abstrato. Oferece como exemplos de tipo no direito tributário: empresário (*Unternehmer*), autonomia (*Selbständigkeit*), administração patrimonial (*Vermögensverwaltung*).[28] Aponta como características do tipo "empregado" (*Arbeitnehmer*): obrigação de trabalhar; incorporação ao estabelecimento; ter incumbências; sujeitar-se a inspeção; participar das instruções; cuidado com os interesses

23 *Rechtsphilosophie*. München: C. H. Beck, 1997, p. 125.

24 *Ibid.*, p. 127.

25 *Analogie und "Natur der Sache". Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Typus*. Heidelberg: R. v. Decker & C. F. Müller, 1982, p. 47.

26 *Ibid.*, p. 51.

27 *Ibid.*, p. 56.

28 TIPKE, K./LANG, J. *Steuerrecht*. 17ª ed. Köln: O. Schmidt, 2002, p. 133.

alheios: observação do tempo de trabalho e de férias; ausência de risco empresarial; manter o espaço e os meios de trabalho à disposição; tomar parte nas atividades sociais do estabelecimento; cuidados com os velhos; pagamento de contribuições para a seguridade social.[29]

d) Paul Kirchhof

O Catedrático de Heidelberg, em interessante artigo sobre "A Pretensão Fiscal e a Violação dos Direitos pela Informática",[30] observa que a generalidade da lei apreende a realidade no tipo. A atividade tributária, sendo uma parcela da ação do Estado sobre a economia, não é preexistente, senão que depende de decisão sobre a realidade. Daí vem o crescimento de responsabilidade do legislador pela justiça de sua decisão, que deve se vincular menos às diferenças existentes na realidade e mais no realçar a generalidade "no tipo de obrigação social" (*in Typus der Sozialpflichtigkeit*). Maior justiça não se obtém — continua Kirchhof — pela individualização e singularização dos fatos geradores do tributo (*Steuertatbestände*), mas pela visão da situação de fato usual e típica (*üblichen und typischen Sachverhalte*), capaz de suportar a carga tributária no mercado. Nessas decisões tributárias orientadas pela economia e pela tipicidade do mercado (*Markttypische*) aproximam-se a justiça tributária e a proteção de dados. A obrigação social recai sobre os bens da economia e o seu emprego no mercado aberto, e não sobre o proprietário e a sua individualidade.

O antigo juiz da Corte Constitucional da Alemanha observa que o legislador presentemente já define a carga tributária em tipos. Os impostos indiretos apóiam-se na generalização e no espessamento dos fatos geradores, que atingem o contribuinte de fato (*Steuerträger*) no anonimato do mercado e fazem do empresário o contribuinte de direito (*Steuerschuldner*), porque os impostos sobre o consumo e a circulação no mercado aberto permitem simplificar a arrecadação tributária. O imposto direto não é calculado sobre a capacidade contributiva individual, mas segundo a capacidade presumida de suportar a carga tributária apurada em informações regulares. Recupera-se a igualdade da carga tributária no aumento da tipificação segundo avaliação generalizante no processo usual do mercado.

Afirma Kirchhof que os impostos diretos são orientados pela individualidade do contribuinte. Nada obstante, em alguns casos ocorre no fato gerador a tipificação da carga tributária. Também na questão da não-incidência sobre o mínimo existencial apenas o tipo pode generalizar as necessidades vitais do contribuinte e de sua família.

É imensa, espalhada em diversos escritos, a contribuição de Kirchhof sobre o problema da tipicidade. No artigo intitulado "Igualdade Tributária através da Simplificação", insiste no aspecto simplificador da tipicidade e da quantificação (*Vereinfachungstypisierungen und — pauschalierungen*).[31] Em importante trabalho so-

29 *Ibid.*, p. 386.

30 "*Steueranspruch und Informationseingriff*". Festschrif für Klaus Tipke, 1995, p. 43 a 45.

31 "*Steuergleichheit durch Steuervereinfachung*". *In*: FISCHER, Peter (Ed.). Steuervereinfachung. Köln: O. Schmidt, 1998, DSTJG 21: 23.

bre "*Tributação e Lei*", distingue entre a tipificação legal e a tipificação administrativa,[32] ao dizer que "a lei cumpre o seu papel através da tipificação do fato gerador legal simples, compreensível e justificado juridicamente em sua carga, deixando os detalhes e especificidades para o regulamento administrativo e o aplicador da lei".[33]

e) A contribuição dos penalistas

Importante também para o desenvolvimento da teoria do tipo foi a contribuição dos penalistas.

Beling observara que o tipo (*Typus*) ou figura jurídica (*Rechtsfigur*), embora pudesse integrar a descrição legal (*gesetzliche Tatbestand*) do delito, com ela não se confundia, pois ainda havia elementos subjetivos que deveriam ser procurados na vida concreta.[34]

A idéia de tipo no direito penal recebeu, mais tarde, a notável influência de Welzel, que colocou o dolo no tipo, ao fundamentar a sua teoria finalista da ação, o que tornou mais complexa a noção de tipo.[35]

A partir da década de 70 alguns penalistas passaram a adotar a teoria da imputação objetiva, que atribui relevância ao risco na formação do tipo penal. Há, na sociedade, riscos que podem ser previstos e que excluem a tipicidade penal. Segundo Roxin, "o modelo teleológico-racional tornou a imputação de um resultado ao tipo objetivo dependente da "realização de um perigo não permitido dentro do alcance do tipo", tendo pela primeira vez substituído a categoria científico-material ou lógica da causalidade por um conjunto de regras orientado em função de valorações jurídicas".[36] Jakobs, por seu turno, observa que "os comportamentos que criam riscos permitidos não são comportamentos que devam ser justificados, mas que não realizam tipo algum", ou seja, "comportamentos que geram riscos permitidos não têm por que estar inscritos num contexto especial para ser tolerados socialmente".[37] A teoria da imputação objetiva, de influência neokantiana e também neo-hegeliana (Larenz), abriu a problemática do tipo para os valores jurídicos.38

A contribuição casuística do Supremo Tribunal Federal foi também relevante, ao deixar claro que o tipo penal é aberto.[39]

32 Vide item 4.5.4.

33 "Besteuerung nach Gesetz". *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, 2001, p. 21.

34 *Methodik der Gesetzgebung, insbesondere der Strafgesetzgebung*. Berlin: W. Rotschild, 1922, p. 66.

35 *Derecho Penal Alemán*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1970, p. 95 e seguintes.

36 *Funcionalismo e Imputação Objetiva no Direito Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 206.

37 JAKOBS, Günther. *A Imputação Objetiva no Direito Penal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 38.

38 Cf. C. ROXIN, *Funcionalismo e Imputação Objetiva...*, cit., p. 205.

39 Habeas Corpus 70.389, Ac. do Pleno, de 23.06.94, Rel. Min. Celso de Mello, RTJ 178: 1-168: "O crime de tortura, desde que praticado contra criança ou adolescente, constitui entidade delituosa autônoma cuja previsão tópica encontra fundamento jurídico no art. 233 da Lei 8.069/90. Trata-se de preceito normativo que encerra tipo penal aberto suscetível de integração pelo magistrado".

f) Alberto Xavier

Importantíssima foi a contribuição de Alberto Xavier ao tema da tipicidade, ao afirmar: "a tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal".[40] Na nota de rodapé 16, da mesma p. 92, ficou esclarecido: "adota-se assim o conceito de tipicidade fechada de Larenz. V. Castanheira Neves, Questão de fato — Questão de direito, p. 257, nota 7".[41] O insigne tributarista se baseou, portanto, em afirmativa de Castanheira Neves, para defender, até hoje, ponto de vista diametralmente oposto ao do jurista alemão.[42] Exerceu imensa influência sobre a doutrina brasileira.[43]

Em trabalho mais recente Alberto Xavier resume: "o princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada".[44] Parece-nos que o festejado autor confunde a tipicidade no sentido de *Typizität*, que expressa a qualidade do tipo, com a tipicidade na acepção de princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*), como adiante veremos.

g) Misabel Derzi

Em excelente livro dedicado ao tema, Misabel Derzi traçou as características do tipo. Coube-lhe fazer a crítica à concepção de tipo fechado: "Há quem fale em

40 *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 92. No livro *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, v. 1, p. 124, repete: "Verifica-se, pois, na norma tributária o fenômeno da *tipicidade fechada* (elevado grau de determinação conceitual ou de fixação do conteúdo), de que falam Larenz e Roxin, e que se opõe à existência de normas "incompletas", "elásticas" ou "de borracha", como alguns já as designaram".

41 O jurista português JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO (*A Tipicidade dos Direitos Reais*, cit., p. 62), distingue, também com base na 1ª edição do livro de Larenz, entre tipos abertos e fechados. A tributarista YONE DOLACIO DE OLIVEIRA (*A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 24) cometeu o mesmo equívoco, apoiando-se na tradução espanhola da 1ª edição do livro de LARENZ (*Methodologia de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1966).

42 *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade...* cit., p. 94.

43 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 185: "É fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva de lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma"; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 200: "A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa".

44 *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

tipos abertos e tipos fechados. O tipo fechado não se distingue do conceito classificatório, pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas. No entanto, como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos, com as características que apontamos. Quando o Direito *fecha* o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe. Neste contexto, a expressão "*tipo fechado* será uma contradição e uma impropriedade".[45] Coube à Professora da UFMG, pioneiramente, comparar a problemática do tipo no direito tributário e no direito penal.[46]

Não obstante tenha trazido renovador enfoque à temática do tipo no direito tributário, Misabel Derzi esforça-se na defesa do fechamento dos conceitos abstratos, aos quais acaba por reduzir o próprio tipo. "Do ponto de vista material, a tese não destrói, mas afirma clássicos princípios jurídicos, os quais, não obstante, são melhor atendidos por meio dos conceitos determinados do que por meio de estruturas flexíveis e fluídas do pensamento de ordem, que são os tipos".[47] E, em outro trecho do festejado livro, afirma que "grande parte daquilo que se chama tipo jurídico é convertido, na realidade, em conceito fechado, pela lei ou pela Ciência do Direito. Assim acontece, por exemplo, no Direito Penal ou Tributário".[48]

A competentíssima tributarista mineira completa a sua doutrina com a expulsão, do campo tributário, dos tipos e dos conceitos indeterminados: "Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos... com essas afirmações, novamente insistimos, não se está a negar a existência de uma zona cinzenta ou da chamada zona de penumbra de Carrió, no Direito Tributário, tampouco asseverando a ausência de conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração. Essas formas, quando presentes, são um ponto de difícil caracterização e uma transição entre o conceito determinado e o tipo propriamente dito".[49]

A concepção de Misabel Derzi, do ponto de vista substancial, se aproxima da de Aberto Xavier, embora tenham esses autores desenvolvido argumentos diferentes. Misabel proclama que o tipo é aberto mas o expulsa, juntamente com o conceito indeterminado, do campo tributário, onde prevalece apenas o conceito determinado fechado, ou os converte em conceitos determinados. Xavier diz que o tipo é fechado e o assimila ao conceito determinado. O resultado é o mesmo: ambos engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário.

45 *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 38: "São, pois, notas próprias da concepção por tipo: certa temporariedade ou fluidez em seus contornos, a indefinibilidade, a totalidade da imagem decisiva para seu reconhecimento, a abertura ao real o que a faz mais concreta e próxima da realidade do que o conceito classificatório e a aptidão para ordenar os fenômenos através da comparação, sem rígidos conceitos de secção".

46 *Loc. cit.*

47 *Op. cit.*, p. 18.

48 *Ibid.*, p. 48.

49 *Ibid.*, p. 248.

4. *A tipificação*

4.1. Tipificação como atividade legislativa

A tipificação se refere à atividade legislativa de formação do tipo,[50] na procura da sua tipicidade, ou seja, consiste no recorte da realidade para a ordenação de dados semelhantes. É o que os alemães chamam de *Typisierung*. Implica a simplificação fiscal,[51] a otimização da praticabilidade tributária,[52] a problematização da justiça[53] e, não raro, a própria avaliação defeituosa da realidade.[54]

A problemática da tipificação passou por dois momentos distintos na prática alemã, que analisaremos a seguir: o do controle do Tribunal Federal Financeiro (*Bundesfinanzhof*) e o da doutrina do Tribunal Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*).

Cumpre examinar, também, o tema da quantificação no direito tributário, que se aproxima do da tipificação.

Da possibilidade da tipificação administrativa cuidaremos no item 4.5.4.

4.2. Tipificação e consideração econômica do fato gerador

O Tribunal Financeiro do Reich (RFH) proferiu, contemporaneamente à vigência do Código Tributário de 1919, diversos julgados sobre a tipificação, declarando-a legítima se fundada na consideração econômica dos fatos.[55]

Nos últimos anos retornou à problemática do tipo, identificando-o em inúmeras criações legislativas: moradia (*Typus der Wohnung*), transmissão de propriedade (*Typus der Vermögensübergabe*), pequeno empresário (*Typus des gewerblichen Grundstückshändlers*).[56]

50 Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 133; SABINO, José Alfredo F. "*Um Caso de Tipologia Exemplificativa em Matéria Tributária*". *RDA* 207: 125, 1997; A KAUFMANN, *Analogia und Natur der Sache*, cit., p. 49; PAULICK, H. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Heymann, 1977, p. 162, anota que a tipificação é sempre legislativa e nunca jurisdicional.

51 Cf. JACHMAN, Monike. Steuervereinfachung. *StuW* 1998 (3): 193-207.

52 Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1993, v. 3, p. 1501; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrburch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991, p. 49: "*O direito tributário é direito de casos em massa* (*Massenfallrecht*)... Por isso, deve ser praticável (*pratikabel*), expressando-se por tipificação legal e quantificação (*gesetzlichen Typisierungen und Lehrbuch*).

53 Cf. LEHNER, Moris. "*Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlage oder von der Steuerrschuld?*" *StuW* 1986, p. 61.

54 Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. "*A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda Construída a partir da Constituição*". RDT 77: 111: "*Tipificação é avaliação limitada da realidade; é avaliação defeituosa da situação de fato*".

55 Cf. SPANNER, Hans. *Der Steuerbüger und des Bundesverfassungsgericht*. Berlin: E. Schmidt, 1967, p. 69.

56 Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*. Köln: O. Schmidt, 2001, p. 212.

4.3. Tipificação e igualdade

A Corte Constitucional alemã vem, nas últimas décadas, aprovando o processo de tipificação levado a efeito pelo legislador. Exige, entretanto, respeito aos princípios da proporcionalidade[57] *e aos objetivos da praticabilidade e da simplificação fiscal. Quanto à igualdade*, deve ser também respeitada, com a ressalva de que, nos casos em que for inevitável a desigualdade, devem ser garantidas as medidas para aliviar o prejuízo do contribuinte, inclusive com as remissões por eqüidade (art. 227 AO).[58] Observa Isensee que a nova posição adotada pelo Judiciário alemão, nitidamente contrária à orientação que prevalecera a partir de 1919 e durante o período do Terceiro Reich, "é conseqüência da contemporânea estatalidade baseada nos direitos fundamentais".[59]

4.4. Tipificação e quantificação

Problema simétrico ao da tipificação é o da *quantificação*, que os alemães chamam de *Pauschalierung*, que consiste em estabelecer limites para a base de cálculo dos impostos ou para outras determinações legais. As barreiras quantificadoras podem resvalar para a arbitrariedade, se não forem dosadas pelo Legislativo.[60] Sendo também mecanismo de simplificação fiscal, devem ser aplicadas segundo a proporcionalidade e a ponderação. Qual deve ser o limite mínimo isento do imposto de renda? Ninguém sabe exatamente; só a lei poderia fixá-lo.

III — A TIPICIDADE COMO PRINCÍPIO DA DETERMINAÇÃO (GRUNDSATZ DER BESTIMMTHEIT)?

5. A determinação do fato gerador (Tatbestandbestimmtheit)

O princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit* em alemão) — ou determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheit*) — postula que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam indicados com clareza na lei formal. O

57 Cf. BverfGE 82, 185: "O legislador apreende o individual no tipo, generalizando o concreto e esmaecendo as diferenças. Ele deve se orientar fundamentalmente pela regularidade e não tomar em consideração as especificidades (Besonderheiten) e as singularidades (Sonderregelungen)".

58 Para a completa notícia sobre os julgados do Tribunal Constitucional: TIPKE, *Steuerrechtsordnung*, cit., v. 1, 2ª ed., p. 349 e seguintes. Cf. tb. H. SPANNER, *op. cit.*, p. 64 e seguintes.

59 *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 51.

60 Cf. H. W. ARNDT, *op. cit.*, p. 790: "À semelhança da tipificação, traz a quantificação do tributo (*eine pauschale Besteuerung*) desigualdade consigo"; KRUSE, *Lehrbuch*... cit., p. 49: "A tipificação legal e a quantificação (*gesetzliche Typisierungen und Pauschalierungen*) podem ferir o princípio da igualdade quando na prática autorizam que alguns grupos de contribuintes sejam tributados de modo mais gravoso que outros".

sujeito passivo, o núcleo da hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota devem conter as informações necessárias para a exigência do tributo pelo fisco e para o conhecimento da extensão da obrigação pelo contribuinte.

É emanação ou corolário dos princípios da legalidade, reserva da lei, separação dos poderes e proteção da confiança do contribuinte.

Esse princípio da determinação se expressou, na tradição ibérica, com especial ressonância no Brasil, como *princípio da tipicidade*, pela confusão feita entre o tipo legal e o fato gerador abstrato (*Tatbestand*), que o agasalha. Misabel Derzi,[61] no Brasil, e José de Oliveira Ascensão,[62] em Portugal, denunciaram o equívoco.Os penalistas brasileiros cometeram também o mesmo erro, diluindo a tipicidade no *Tatbestand*.[63] O melhor exemplo dessa orientação, no direito tributário, se encontra na obra de Alberto Xavier.[64] Mas outros autores portugueses[65] e espanhóis[66] igual-

61 *Op. cit*, p. 44: "Mas persiste a dimensão, que se acentua, de modo especial, nos sistemas jurídicos ibéricos e latino-americanos, os quais, herdeiros da teoria alemã, introduziram a palavra tipo como tradução livre de outra palavra alemã: *Tatbestand*... Tipo, pois, não se reduz à hipótese ou a *Tatbestand*... Identificar o tipo a *Tatbestand* ou fato gerador é reduzir indevidamente seu alcance, sentido e acepção".

62 *Op. cit.*, p. 20: "Como a tipicidade assenta necessariamente numa referência ao tipo, poderia supor-se que há equivalência entre a figura que ora nos ocupa, e a prevista na hipótese legal, que se encontra no antecedente de toda a norma jurídica. A esta previsão aplicam-se as designações *Tatbestand* e *fattispecie*. Na ausência de designação consagrada na linguagem jurídica portuguesa, há quem tenha pensado fazer corresponder-lhe entre nós a expressão "tipo legal"; e mesmo autores estrangeiros, raros embora, falam em tipicidade quando querem aludir às previsões legais". Cf. tb. JOSÉ ALFREDO F. SABINO, *op. cit.*, p. 124.

63 Cf. MISABEL DERZI, *op. cit.*, p. 114: "dentro da ciência penal, então, o que para o alemão é *Tatbestand*, para nós, latinos-americanos, passou a ser *tipo*"; BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. Parte Geral. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1967: "Infelizmente ainda não se conseguiu a desejável uniformidade no emprego da palavra tipo (originariamente, no alemão, *Tatbestand*)". FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 156: "Tipo é o *modelo legal* do comportamento proibido, compreendendo o conjunto das características objetivas e subjetivas do fato punível. A expressão *tipo* não é empregada pela lei. Ela constitui tradução livre da palavra alemã *Tatbestand*, correspondendo a figura puramente conceitual elaborada pela doutrina. Tipo não é o fato delituoso em sua realidade fenomênica, mas, sim, a descrição legal de um fato que a lei proíbe ou ordena".

64 *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, cit., p. 92: "O princípio da tipicidade da tributação vai, porém, ainda mais longe: exige que o conteúdo da decisão se encontre rigorosamente determinado na lei. É o princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*) de que fala Friedrich". LUIS EDUARDO SCHOUERI ("*Fato Gerador da Obrigação Tributária*". In: __. (Coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 168), também utiliza a palavra tipicidade no sentido de determinação conceitual, embora anote a impropriedade do termo.

65 Cf. CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 355; GOMES, Nuno. *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*. Lisboa: Centro de Estúdios Fiscales, 1993, p. 83: "princípio da tipicidade fechada na tributação".

66 Cf. GARCIA NOVOA, César. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 114, que vincula a tipicidade ao princípio da determinação (*Tat-*

mente assimilaram o princípio da tipicidade ao da determinação do fato gerador, com reflexos sobre a doutrina brasileira.[67]

6. *Fato gerador, tipo e conceito*

O princípio da determinação do fato gerador se aproxima do da tipicidade porque o tipo pode também surgir no fato gerador abstrato do tributo, sendo às vezes difícil a opção do legislador pelo tipo ou pelo conceito.[68] Fala W. Maassen da bipolaridade do fato gerador (*Bipolarität der Tatbestände*), que pode compreender o conceito indeterminado ou o tipo, não tendo o legislador liberdade para a escolha,[69] pois esta dependerá da própria realidade. Demais disso a ciência jurídica alemã[70] distingue entre o conceito classificatório ou abstrato (*Klassenbegriff/Allgemeinbegriff*) e o conceito de ordem ou conceito-tipo (*Ordnungsbegriff/Typusbegriff*), podendo ambos penetrar na descrição hipotética do fato gerador. Neste passo há simetria com o direito penal: o tipo sofre a influência do princípio da determinação, mas com ele não se confunde.[71]

Mas o princípio da determinação (*Grundsatzbestimmtheit*) se afasta do da tipicidade porque este é *aberto*, enquanto aquele postula o desenho legal pleno dos elementos da hipótese de incidência, embora não seja *fechado*, tendo em vista que admite também as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados. Alberto Xavier é que, mantendo a coerência, fecha ambos os princípios: "o princípio da determinação converte, pois, o tipo tributário num tipo rigorosamente fechado".[72]

Torna-se, portanto, problemático e até contraditório dizer-se que o princípio da determinação envolve o da tipicidade, a não ser quando a hipótese de incidência se expressa através de tipo. *Mas, aí, inexiste lugar para a tipicidade fechada e o*

bestandbestimmthei) e ao da adequação da tributação ao fato gerador (*Tatbestandmässigkeit der Besteuerung*).

67 Cf. YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 61: "O princípio da tipicidade objetiva limitar a vontade no tocante à produção de efeitos jurídicos, em especial na instituição e aplicação dos impostos, daí resultando os princípios da tipologia tributária: *numeros clausus* (enumeração exaustiva dos elementos da tributação); o do *exclusivismo* (os elementos são suficientes, vedando o acréscimo de outros pelo aplicador do direito), que caracteriza a tipicidade como fechada; o da *determinação* (o conteúdo da decisão vem determinado na lei tributária) que converte o tipo tributário em um tipo fechado".

68 Cf. LARENZ, *Methodenlehre*, 6ª ed., cit., p. 215; J. ISENSEE, *Die typierierung Verwaltung*, cit., p. 73.

69 *Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts*. Berlin: Duncker & Humblot, 1977, p. 198.

70 Cf. D. LEENEN, *op. cit.*, p. 35.

71 Cf. ROXIN, Claus. *Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 29: "O tipo está sob a influência da idéia de determinação legal (*Gesetzesbestimmtheit*), à qual a legitimação da dogmática por muitas vezes e reduzida; os tipos servem, na verdade, ao cumprimento do princípio *nullum-crimen*, devendo ser estruturados dogmaticamente a partir dele".

72 *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade*, cit., p. 94.

princípio da determinação se reduz à função constitucional de fornecer o arcabouço legal para o tributo, ainda que mínimo (nullum tributum sine lege).

7. Conceitos determinados e indeterminados no direito tributário

Vimos no item 2 as principais características do tipo jurídico.

Dele se distingue o *conceito classificatório*, que é a representação abstrata de dados empíricos, afastada da concretude do objeto ou até sem o contacto com ele.[73] Ao contrário do tipo, o conceito pode ser objeto de definição e subsunção.[74] O conceito representa as propriedades ou os sinais característicos do objeto.[75] Mas não é necessariamente unívoco, eis que se determina no contexto da proposição.[76]

Segundo o princípio da determinação, os conceitos jurídicos devem, sempre que possível, ser *determinados*, trazendo toda a conformação do fato gerador, desde a definição do seu aspecto material até a fixação da base de cálculo e da alíquota. Há várias técnicas para que se obtenha a plena determinação dos conceitos, como sejam as enumerações taxativas e os fatos geradores suplementares, hipóteses nas quais a participação do intérprete se retrai.[77]

Sucede que os *conceitos indeterminados* são inevitáveis no direito tributário. Engisch, depois de defini-los como aqueles "cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos", afirma: "os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito".[78] De modo que o princípio da determinação não leva à impossibilidade de adoção dos conceitos indeterminados.[79] Como diz Papier, "não há o conceito indeterminado (*den unbestimmten Rechtsbegriff*), senão que existe uma escala es-

73 Cf. K. ENGISCH, *Die Idee der Konkretisierung*, cit., p. 241.

74 Cf. F. BYDLINSKI, *op. cit.*, p. 544.

75 Cf. LARENZ, *Methodenlehre*, 6ª ed., cit., p. 440.

76 Cf. MÖSSNER, Jörg Mandred. "Typusbegriffe im Steuerrecht". *In*: *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, 2001, p. 167.

77 Cf. JARACH, Dino. *Hermenêutica no Direito Tributário*. *In*: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 87; MICHELI, Jean Antonio. "Appunti sull'Interpretazione e l'Integrazione della Legge Tributarie". *Studio in Onore di Giuseppe Cliarelli*. Milano: Giuffrè, 1974, t. 4, p. 74; WOERNER, Lothar. "Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur". In: TIPKE, Klaus (Ed.). *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften in Steuerrech*. Köln: O. Schmidt, 1983, p. 42.

78 *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Fundação C. Gulbenkian, 1968, p. 173.

79 Cf. PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 132; SCHULZE-OSTERLOH, Joaquim. "Unbestimmtes Steuerrechts und Strafrechtlicher Bestimmtheitgrundsatz". *In*: KOHLMANN, G. (Ed.) *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*. Köln: O. Schmidt, 1983, p. 54; BEISSE, Heinrich. "*O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência* Alemã". *In*: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 8; K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., v. 1, 2ª ed., 2000, p. 143: "À cláusula geral e aos conceitos jurídicos indeterminados não se pode renunciar totalmente".

corregadia entre a determinação normativa e a indeterminação (*Normbestimmtheit bzw-unbestimmtheit*), e a partir dela ninguém sabe dizer qual o grau de indeterminação (*Unbestimmtheit*) que deve ser considerado proibido pela Constituição";[80] conclui o autor alemão que "ninguém sabe exatamente o que é direito tributário válido (*geltendes Recht*); o direito tributário é desenhado como loteria (*als Lotterie*)".[81]

Na Alemanha o Tribunal Constitucional vem apreciando inúmeras questões tributárias sob a ótica do princípio da determinação. Esclarece Tipke que em diversos julgados a Corte deixou claro que "a exigência de determinação (*Bestimmtheit*) é suficiente para as normas de direito tributário quando o legislador encontra a determinação essencial (*die wesentliche Bestimmung*) sobre o imposto ou o tributo com suficiente exatidão; não é necessário que decida sobre todas as questões"; observa, ainda, que jamais a Corte Suprema declarou inconstitucional uma norma tributária por indeterminação (*Wegen Unbestimmtheit*).[82]

Por isso mesmo o direito tributário tem que conviver com a tensão entre os conceitos determinados e indeterminados.[83] A cada dia cresce o número de conceitos indeterminados, desde a disciplina constitucional dos tributos (ex. renda, circulação de mercadorias, grandes fortunas, etc.) até as tentativas de fechamento dos conceitos no plano dos impostos individualmente considerados (no imposto de renda: que é rendimento, disponibilidade econômica e jurídica, renda derivada do mercado?). Em alguns casos é difícil distinguir o conceito indeterminado da cláusula geral e até dos tipos.[84] Alguns juristas chegam a assimilar o conceito indeterminado ao tipo, com o que se desvanece a riqueza do pensamento tipológico.[85] O problema da clareza da norma também se aproxima da pergunta sobre a indeterminação. O direito tributário,

80 "Der Bestimmtheitsgrundsatz". *In*: FRIAUF, Karl Heinrich (Ed.). *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: O. Schmdit, 1989, p. 67.

81 *Ibid.*, p. 70.

82 *Die Steuerrechtsordnung*, cit., v. 1, p. 138. Cf. tb. K. TIPKE/ J. LANG, *Steuerrecht*. 17ª ed., cit., p. 103: "não se pode renunciar às cláusulas gerais e aos conceitos jurídicos indeterminados. Os dispositivos legais serão inconstitucionais por sua extrema indeterminação (*extremer Unbestimmtheit*) quando absolutamente não sejam aplicáveis (*anwendbar*), observáveis (*befolgbar*) nem justiciáveis (*justitiabel*)".

83 Cf. L. E. SCHOUERI, *op. cit.*, p. 172; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 66; Cf. L. E. SCHOUERI, *op. cit.*, p. 172; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*, cit., p. 66; FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 61: "O conceito indeterminado não enseja uma opção da liberdade de escolha entre várias soluções ou atividades possíveis. Pelo contrário, ao estabelece-lo, quer o legislador que uma única solução seja adotada, a que resulta do comando legal traduzido pelo conceito indeterminado : o problema no caso, para concreta determinação do conceito, é apenas, como acentuam os autores, de interpretação".

84 Cf. PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 130.

85 Cf. WALZ, W. Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*. Heidelberg: R. v. Decker's Verleg, 1980, p. 181; DRÜEN, Klaus-Dieter. "Typus und Typisierung im Steuerrecht". *StuW* 1997: 266; MISABEL DERZI, *op. cit.*, p. 248.

por conseguinte, assiste à permanente tensão entre as técnicas de *fechamento* dos conceitos para fazer prevalecer o princípio da determinação (enumerações casuísticas e taxativas) e as de *abertura*, como o emprego dos conceitos indeterminados, das cláusulas gerais, cada vez mais comuns, e dos tipos.

8. *Cláusulas gerais*

O direito tributário, embora subordinado ao princípio da determinação, convive também com as cláusulas gerais.

Cláusula geral, na definição de Engisch, é "uma formulação da hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos".[86] As cláusulas gerais se expressam em *standards* e se aproximam de princípios éticos como boa fé, *bonus pater famílias*, bons costumes.[87]

Exemplo sugestivo de cláusula geral é a *eqüidade* que fundamenta a remissão do crédito tributário pela autoridade administrativa, admitida no CTN (art. 172, IV) por inspiração do anterior Código Tributário alemão.[88]

Os positivistas é que minimizam a possibilidade de utilização das cláusulas gerais e exacerbam a importância do *numerus clausus*.[89]

9. *Enumerações exemplificativas*

O princípio da determinação sinaliza no sentido de que os conceitos devem ser fechados pela técnica da enumeração taxativa. Mas para o direito tributário é

86 *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Fundação C. Gulbenkian, 1968, p. 188. Averba, logo adiante, KARL ENGISCH: "... as cláusulas gerais não possuem, do ponto de vista metodológico, qualquer estrutura própria. Elas não exigem processos de pensamento diferentes daqueles que são pedidos pelos conceitos indeterminados, os normativos e os discricionários. De todo o modo, as cláusulas gerais aumentam a distância que separa aqueles outros conceitos dos conceitos que lhes são correlativos: os conceitos determinados etc. Isto seria uma diferença de grau, não de espécie ou natureza" (p. 192/193).

87 Cf. TIPKE, *Die Steuerrechtsordung*, v. 1, 2ª ed., p. 143; PAULICK, H. "*Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht*". *In*: THOMA, G. & NIEMANN, U. *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Práxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 192.

88 Cf. HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, p. 51; H. PAULICK, *Lehrbuch*, cit., p. 130, 161.

89 Cf. A. XAVIER, *Os Princípios da Legalidade...*, cit., p. 88; TRIMELONI, Mario. *L'Interpretazione nel Diritto Tributário*. Padova: CEDAM, 1971, p. 270; KRUSE, H. W. *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969, p. 82; ATALIBA, Geraldo. "*Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*". *In*: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação do Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 21.

inevitável a utilização de enumerações exemplificativas, abertas para a interpretação extensiva e, não raro, para a analogia, diante da presença das lacunas *intra legem*.

A doutrina italiana demonstrava certa perplexidade no conceituar a lacuna *intra legem*, especialmente a propósito do art. 8º da Lei do Registro, que mandava aplicar aos casos não indicados expressamente a tarifa progressiva prevista para o ato com o qual "*ha maggiore analogia*"; alguns juristas defendiam a opinião de que se tratava de interpretação extensiva,[90] enquanto outros se inclinavam pela analogia.[91] Berliri ofereceu distinção exemplar entre a enumeração exemplificativa e a taxativa, considerando como elementos da primeira "a abundância dos casos contemplados e a presença do elemento comum que permite reuni-los em um grupo único, classificá-los em uma só categoria", enquanto a enumeração taxativa surge com "a limitação dos casos indicados, a especificação de elementos secundários que nada têm que ver com o elemento comum, a indeterminação ou, em todo caso, vaga presença do dito elemento comum".[92] A distinção penetrou no Brasil através da obra de Amilcar de Araujo Falcão,[93] foi adotada por Flávio Bauer Novelli,[94] que, por seu turno, influenciou o mestre comum Aliomar Baleeiro,[95] repercutindo afinal sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que admitiu a interpretação extensiva da listagem do ISS com relação a cada qual dos itens listados.[96] De qualquer forma, embora a doutrina tenha iluminado o núcleo do problema da lacuna *intra legem*,[97] o certo é que ainda subsistem a incerteza e a insegurança na sua região periférica e no seu relacionamento com a lacuna *praeter legem*.[98]

90 GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributário*. Milano: Giuffrè, 1948, p. 23; MICHELI, G. A. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 52.

91 GIANNINI, M. S. "L'Interpretazione e l'Integrazione delle Leggi Tributarie". *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 5: 127, 1941, faz o recenseamento desses autores.

92 *Princípios de Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financeiro, 1964, v. 1, p. 114.

93 "*Interpretação e Integração da Lei Tributária*". RDA 40: 24-37, 1955, p. 28.

94 "*Imposto sobre Serviços. CEDAG: Isenção Tributária*". Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara 21: 463, 1969: "os vinte e nove itens (do art. 8 do Decreto-lei 406/1968)... *enumeram, a título meramente exemplicativo*, espécies de serviços relacionados por elementos ou características comuns pertencentes, portanto, a uma mesma categoria ou gênero".

95 *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 297.

96 RE 87.931, Ac. da 1ª Turma, de 20.2.79, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, RTJ 89/281; RE 75.952, Ac. da 2ª T., de 29.10.73., Rel. Min. Thompson Flores, RTJ 68/198: "A lista a que se refere o art. 24, II, da Constituição, e 8 do DL 834/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica".

97 Cf. CANARIS, Claus Wilheln. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 27; KRUSE, *Steuerrecht*, cit., p. 71.

98 Cf. TIPKE, *Steuerrecht*. 10ª ed.. Köln: O. Schmidt, 1985, p. 48; TANZER, Michael. "*Das Analogieverbot im Steuerrecht*". *StuW* 58 (3): 218, 1981.

IV — A TIPICIDADE COMO ADEQUAÇÃO DO FATO GERADOR CONCRETO AO ABSTRATO (Grundsatz der Tatbestandmässigkeit)

10. Tipicidade e Tatbestandmässigkeit

A adequação do fato gerador concreto ao abstrato aparece no direito alemão como *Tatbestandmässigkeit*, que literalmente significa conformidade com o fato gerador. A expressão sinaliza no sentido de que o fato ocorrido no mundo real (*Sachverhalt*, *Tatsache*) deve se enquadrar com justeza na hipótese legal de incidência (*Tatbestand*).[99] A doutrina germânica, não raro, chega a elevá-la à altura de princípio, falando em *Grundsatz der Tatbestandmässigkeit*.[100] Como expressão do princípio do Estado de Direito (*Rechtstaatprinzip*) o *Tatbestandmässigkeit* postula o *Tatbestandbestimmtheit*, que, todavia, não pode ser totalmente determinado,[101] como já vimos.

Em português acabou por ser traduzido como tipicidade,[102] pelas razões idiomáticas que antes examinamos.

Há, no Brasil, uma longa tradição no sentido de utilizar o termo tipicidade como subsunção ou adequação do fato à lei no direito penal, inclusive na construção do Supremo Tribunal Federal. De feito, os penalistas consideram-na não só como qualidade do tipo mas também como adequação da situação de fato ao tipo descrito na lei,[103] o que, diante do emprego de tipos abertos no direito penal, é correto e

99 Cf. KIRCHHOF, Paul. "*Steuerungehung und Auslegungsmethoden*". *StuW* 1983 (2): 173: "A conformidade com o fato gerador da tributação (*die Tatbestandmässigkeit der Besteuerrung*) exige que a forma do fato planejado (*geplante Sachverhaltsgestaltung*) se ajuste exatamente ao fato gerador (*Steuertatbestand*)".

100 TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 2002, p. 102.

101 *Loc. cit.*

102 Cf. RUY BARBOSA NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 88: "na "tipicidade" o intérprete, pesquisando textos, procura verificar se o "tipo legal" enquadrou o fato"; YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 64: "Na aplicação do tipo tributário, a *tipicidade fática*, entendida como a adequação do fato ao tipo estrutural legal, deve averiguar o caso concreto em subordinação à totalidade da tipicidade estrutural normativa, em co-implicação com o princípio da legalidade". MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1984, p. 105: "não haverá imposto que não corresponda a sua definição legal, a um tipo legal. Nisso consiste a tipicidade do imposto".

103 Cf. ANIBAL BRUNO, *op. cit.*, p. 327: "Tipo é, portanto, o conjunto dos elementos do fato punível descritos na lei penal... à qual tem de ajustar-se o fato para constituir crime. Tipicidade é essa conformidade do fato àquela imagem diretriz traçada na lei, é a característica que apresenta o fato quando realiza concretamente o tipo legal"; HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, v. 1, tomo II, p. 20: "O fato elementar do crime deve corresponder fielmente à descrição contida no preceito legal incriminador (considerado em si mesmo ou em conexão com a regra geral sobre a tentativa). A esse caráter do fato chama-se tipicidade"; HELENO C. FRAGOSO, *op. cit.*, p. 158: "Diz-se que há tipicidade quando o fato se ajuste ao *tipo*, ou seja, quando corresponde às características objetivas e subjetivas do modelo legal, abstratamente formulado pelo legislador"; TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 126: "Deve-se usar a expressão *tipicidade* para indicar uma relação entre duas situações

corriqueiro. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal comungou no mesmo entendimento, cuidando até do princípio da *dupla tipicidade* nos casos de extradição.[104]

No direito tributário é que não faz sentido tal solução quando houver subsunção do fato ao conceito classificatório; a palavra tipicidade, como veremos adiante, deve ser reservada à adequação entre a situação de vida e o tipo legal, ou seja, à tipificação normativa — legislativa ou administrativa — ou à apreensão tipológica casuística. Mas tal tipicidade não é *fechada*.

11. O silogismo jurídico-tributário

A metodologia jurídica incumbiu-se de esclarecer que a aplicação da lei reveste sempre a forma de silogismo, em que a premissa maior é a *hipótese* descrita na lei, a premissa menor é o *fato* a se subsumir na descrição legal e a conclusão, o resultado da inferência.[105] Esse esquema metodológico adapta-se com sucesso ao Direito Tributário.[106]

12. A premissa maior e o fato gerador abstrato

12.1. A hipótese de incidência (Tatbestand)

Do ponto-de-vista *lingüístico* a distinção mais clara fazem-na os alemães, que têm termos diferentes para significar o suporte legal ou a hipótese de incidência (*Tatbestand*) e o fato concreto (*Sachverhalt*).[107] Mas em francês (*fait générateur*), em italiano (*fattispecie*), em espanhol (*hecho imponible*) e em português (fato gerador), o mesmo significante expressa os dois significados, o que tem levado, entre

sociais conflituosas: a situação configurada legalmente como crime e aquela vivida pelo agente no âmbito da sua atividade prática. Quando essa situação social concreta vivida pelo agente se identifica com aquela outra descrita na lei, dizemos que há *tipicidade* ou *adequação típica*".

104 Cf. Extr. 822, Ac. do Pleno, de 17.10.02, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 20.03.03; Extr. 833, Ac. do Pleno, de 18.09.02, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 6.12.02; Extr. 747, Ac. do Pleno, de 8.11.2000, Rel. Min. Sydeney Sanches, RTJ 176: 38, no qual "a dupla tipicidade há de ser vista, segundo o Direito de cada um dos Estados envolvidos, consideradas as lições da doutrina respectiva".

105 Cf. por todos, K. LARENZ, *Methodenlehre...*, 6ª ed., cit., p. 271.

106 Cf. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 17ª ed., cit., p. 133; PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 116; WEBER-FAZ, *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979, p. 82. Entre nós passou a ser adotado por influência dos normativistas: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 60; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 67; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 237; COELHO, Sacha Calmon N. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 109.

107 Cf. LARENZ, *Methodenlehre...*, 6ª ed., cit., p. 271; TIPKE, *Steuerrecht*, 6ª ed., cit., p. 96.

nós, alguns juristas a se esforçarem na busca de nova terminologia, sem, contudo, superarem as dificuldades semânticas, como é o caso de Geraldo Ataliba,[108] que propõe as expressões *hipótese de incidência* (= descrição genérica e hipotética de um fato) e *fato imponível* (= fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável). Não obstante a opulência da língua alemã, o próprio art. 1°, III, da Lei de Adaptação Tributária, inspirador do art. 118 do CTN, não conseguiu escapar da ambigüidade e da imprecisão, ao utilizar o termo *Tatbestand* (ao revés de *Sachverhalt* ou *Lebensachverhalt*) para se referir ao fato gerador concreto;[109] e a doutrina alemã mais rigorosa reserva a palavra *Tatbestand* para o antecedente da regra de incidência. É interessante observar que o Código Tributário austríaco, embora tenha usado a expressão *Sachverhalt*, com o que evitou o erro do modelo alemão,[110] às vezes é interpretado no sentido de que se aplica ao fato gerador abstrato.[111]

A distinção entre as duas dimensões do fato gerador não leva à separação radical nem à incomunicabilidade. Existe entre elas uma certa complementação e convertibilidade.[112]

Na elaboração do CTN, entretanto, não se chegou a esse nível de teorização, por prevalecer a idéia de que o tributo era objeto de uma relação obrigacional criada por lei, confundindo-se o plano da norma e da definição abstrata do fato gerador com o plano do contingente e da ocorrência concreta do fato gerador, o que projetaria efeitos também no campo da hermenêutica. Rubens Gomes de Souza misturava as duas perspectivas: "Seria, no pensamento da maioria da Comissão, uma norma de interpretação do fato gerador e não uma norma de interpretação da lei. A diferença é, se não impossível, pelo menos irrelevante, porque o fato gerador tem que estar definido na lei, por força do próprio Código (art. 97) e por sua vez por força da Constituição (art. 18, § 1°). De maneira que uma dicotomia entre a interpretação do fato gerador e a interpretação da lei não tem sentido: o fato gerador está na lei, ou não está na ordem jurídica".[113]

108 *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 75.

109 Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, cit., 6ª ed., 1978, p. 102; PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 137; BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gaber, 1953, p. 69; KRUSE, *Steuerrecht*, cit., p. 76; THIEL, Rudolf. "Gedanken zur Methode der steuerliches Rechtsfinding Steuerberater-Jahrbuch 1963/64, p. 183.

110 Cf. KRUSE, "*Ende oder neuer Anfang der Wirtschaftlichen Betrachtungswine?*". Jahrbuch des Fachauwälte für Steuerrecht 1975/76, p. 37.

111 Cf. C. GRIMM, Claus. "*Das Steurrecht im Spannuzwischen Witschaftlicher Betrachtungsweine und Zivilrecht*". Deutsche Steuer- Zeitung A. 1978, p. 290.

112 REALE, Miguel. *O Direito como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 206, vê uma certa "correspondência isomórfica e homóloga entre o evento real e o modelo"; A. KAUFMANN, *Analogie...*, cit., p. 38, fala em polaridade, assimilação e comparação entre a norma (*Normesachverhalt*) e a situação vital concreta (*Lebenssachverhalt*); ISENSEE, *Die typisierende Verwaltung*, cit., p. 65, diz que *Sachverhalt* e *Tatbestand* são de certo modo convertíveis (*Konvertibel*).

113 "*Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional*". *In*: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 380.

Por haver confundido o plano da norma com o do fato ou a hipótese legal de incidência com o fato gerador concreto, a doutrina brasileira deixou de captar a imensa riqueza da temática do *tipo tributário*, que freqüenta não só a premissa maior (fato gerador abstrato) como também a premissa menor (fato gerador concreto), como veremos no item 13.2.

12.2. O tipo no antecedente (Tatbestand) e no conseqüente (Rechtsfolge) da regra de incidência

A regra de incidência tributária se compõe de conceitos determinados, conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos. Estes últimos podem estar presentes tanto no *antecedente* da regra tributária quanto no *conseqüente*.[114] A doutrina alemã distingue entre o antecedente ou *Tatbestand* (pressupostos de uma ordem) e conseqüente ou *Rechtsfolge* (a ordem mesma),[115] distinção que começa a aparecer também entre nós, sendo digna de registro a doutrina elaborada por Paulo de Barros Carvalho, que sob a denominação de regra matriz de incidência inclui o antecedente e o conseqüente.[116] Mas essa distinção inexistia na doutrina brasileira anterior[117] e também na dos povos latinos,[118] que não destacavam o conseqüente (*Rechtsfolge*), o que levou, como vimos, a que se confundisse a regra de incidência com o antecedente (= *Tatbestand*) ou o tipo.

O tipo, conseguintemente, pode se encontrar no antecedente, que é a parte da regra tributária que contém a descrição hipotética do fato gerador, assim entendidos os aspectos objetivos ou materiais e os elementos subjetivos (sujeitos ativo e passivo) da obrigação tributária. O antecedente compõe-se de conceitos classificatórios, cláusulas gerais ou tipos.

O tipo penetra, igualmente, no conseqüente da regra de imposição tributária, que contém a prescrição quantitativa do tributo, ou seja, as grandezas suscetíveis de determinarem o débito do imposto (base de cálculo e alíquota) quando se realizar o fato concreto e se puder tirar a conclusão do silogismo. O conseqüente compreende

114 Cf. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., v. 1, p. 349: "Tipificação pode ocorrer no fato gerador concreto, no conseqüente jurídico ou no lançamento (*Typisierung können beim Sachverhalt, bei den Rechtsfolgen oder bei der Steuerrerhebung ausetzen*); MAASSEN, *op. cit.*, p. 197; ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. München: Beck, 1985, p. 71, anota que a comparação de tipos (*Typenvergleich*) passa pela consideração do fato gerador legal (*gesetzlichen Tatbestände*) e da conseqüência jurídica (*Rechtsfolgen*).

115 BYDLINSKI, *op. cit.*, p. 196: "*Tatbestand* (*Voraussetzungen einer Anordnung*) und *Rechtsfolge* (*der Anordnung selbst*)".

116 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 80 e seguintes. No mesmo sentido: QUEIROZ, Luis César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 23.

117 Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 78.

118 Cf. JARACH, Dino. *El Hecho Impossible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 164.

conceitos indeterminados ou tipos (ex. valor venal do imóvel, valor venal da mercadoria, preço justo na legislação do *transfer pricing* etc.) e cláusulas discricionárias, bem como elementos numéricos ou quantitativos, que expressam a opção do legislador dentro da escolha arbitrária que lhe abrem as regras de competência (o que, como já vimos, os alemães chamam de *Pauschalierung*).

13. A premissa menor e o fato gerador concreto

13.1. A qualificação do fato (Sachverhalt)

Ao confundir as duas dimensões do fato gerador, como vimos no item 12.1, o art. 118 do CTN confunde também a *interpretação* da norma com a *qualificação* do fato.

Absolutamente impróprio cogitar-se de uma *interpretação do fato*. Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária.[119] Mas o fato gerador concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato.[120]

O fato concreto apenas é *valorado* de acordo com a lei,[121] ou *qualificado* segundo as categorias estabelecidas pela norma[122] ou, como prefere Reale, é objeto de uma "qualificação normativa".[123] É vã a tentativa de separar a questão de fato da questão de direito, porque são interdependentes e o fato só pode ser qualificado sob a perspectiva da norma.[124] F. Geny demonstrou que é quase impossível a distinção entre a questão de fato e a de direito, tanto no campo tributário,[125] como no dos outros ramos do fenômeno

119 Cf. LARENZ, *Methodenlehre*..., 6ª ed., cit., p. 313: "*Objeto da interpretação é o texto da lei*" (*Gesetztext*); KLEIN, Friedrich. "Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundesverfassungsgericht". In: THOMA/NIEMANN (Ed.), *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*, cit., p. 140: "*O problema da interpretação se reduz ao fato gerador da regra jurídica*" (*Tatbestandteil der Rechtssätze*); PAULICK, *Lehrbuch*.... cit., p. 137.

120 Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, 6ª ed., 1978, p. 97: "*Uma valoração do fato por si mesmo não é possível*" (*Eine Beurteilung des Sachverhalts aus sich selbst ist nicht möglich*).

121 Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, 6ª ed., 1978, p. 97: "A valoração econômica (*wirtschaftliche Beurteilung*) só pode ser dirigida pela lei"; BEISSE, "*O Critério Econômico*...", cit., p. 29: "O completo significado do critério econômico se revela, portanto, apenas na interpretação da lei, embora os efeitos deste método se reflitam sobre a apreciação dos fatos"; COING, Helmut. *Grundzüge der Rechtsphilosophie*. Berlin: Walter de Gruyter, 1993, p. 291.

122 Cf. MARCHESSOU, *op. cit.*, p. 5; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 143.

123 *O Direito como Experiência*, cit., p. 205.

124 Cf. CASTANHEIRA NEVES, A. *Metodologia Jurídica. Problemas Fundamentais*. Coimbra: Coimbra ed., 1993, p. 163: "Com o que a questão-de-facto se nos revela também como uma questão jurídica: a questão da metodológico-jurídica determinação e comprovação de "dados" do problema jurídico concreto".

125 "*O Particularismo do Direito Fiscal*". *RDA* 20: 28, 1950.

jurídico.[126] Também J. Esser[127] entende que é impossível a separação, pois ambas se baseiam em julgamento de valor: a aplicação do direito depende da apreciação da questão de direito (*Tatbestand*) e da questão de fato (*Schverhalt*), mas nenhuma delas pode ser prefabricada pelo legislador para ser levada ao computador. Daí por que a retórica tem sublinhado que a atividade forense se fundamenta, muita vez, no escamotear a questão de direito em questão de fato, e vice-versa.[128]

Se a valoração do fato não se confunde com a interpretação da norma, também deve se estremar da simples *verificação* ou *prova do fato*, que é momento anterior na aplicação do Direito.[129]

13.2. A conceptualização e a tipificação do fato concreto (Lebenssachverhalt)

Para que se qualifiquem os fatos concretos é necessário que sejam conceptualizados, isto é, apreendidos pelo pensamento para a verificação de sua conformidade com a descrição hipotética constante da premissa maior,[130] que constitui exatamente o que os alemães chamam de *Tatbestandmässigkeit*. Quando a regra de incidência contiver o tipo, a atividade do aplicador da lei passa a ser a de tipificação ou de ordenação (*Zwordnung*) do tipo. O fato bruto e o dado da realidade econômica não podem se subsumir em conceitos abstratos ou tipos se antes não passarem pelo filtro conceptual ou tipificador do conhecimento: conceitos de fato subsumem-se em conceitos jurídicos. Observa Mössner que, no direito tributário, as situações de vida (*Lebensvorgang*) que constituem o *Sachverhalt* já aparecem muitas vezes como atos jurídicos — contratos, atos de comércio.[131]

14. A tipicidade na conclusão do silogismo jurídico-tributário

14.1. A adequação do fato gerador concreto ao abstrato

A inferência de uma proposição a partir das premissas maior e menor constitui a conclusão do silogismo jurídico, que, como proclama a lógica formal, não denota

126 *Méthode d'Interpretation et Sources em Droit Prive Positif*. Paris: LGDJ, 1954, v. II, p. 205.

127 *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung*. Frankfurt: Athenäum, 1972, p. 63.

128 CF. PERELMAN, Ch. *Droit, Morale et Philosophie*. Paris: LGDJ, 1968, p. 37; CALMANDREI, P. *Eles os Juízes Vistos por Nós, os Advogados*. Lisboa: Livraria Clássica, 1975, p. 138.

129 LARENZ, *Methodenlehre*, 6ª ed., cit., p. 307; ISENSEE, *Die typisierende Verwaltung* cit., p. 56; KRUSE, *Steuerrecht*, cit., p. 76; HOPFENMÜLLER, *op. cit.*, p. 124: "Antes da subsunção apresenta-se a constatação do fato (*Sachverhaltfeststellung*) como processo ajurídico (*unjuristische Vorgang*)".

130 Cf. ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p. 79: "São subsumidos conceitos de fatos a conceitos jurídicos"; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 65: "A interpretação e a aplicação das regras exigem construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte".

131 *Op. cit.*, p. 165.

qualquer novidade ou acréscimo de conhecimento, mas apenas a afirmação de uma verdade menos universal.

A mesma coisa acontece com o silogismo jurídico-tributário. A adequação entre o fato gerador concreto e o abstrato conduz à conclusão de que certo sujeito deve pagar a obrigação tributária.

Mas o silogismo jurídico não é meramente formal, pois depende da interpretação da hipótese prevista na lei e da qualificação do fato ocorrido na vida econômica. Se a aplicação do direito reveste sempre a forma de silogismo, ajusta-se o fato a uma das interpretações possíveis da norma.[132] Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, uma adequação que não é meramente lógico-formal, mas também valorativa,[133] o que às vezes, como anota Perelman,[134] permite que o juiz abuse da qualificação para modificar a interpretação da lei.

A adequação do fato gerador concreto ao abstrato (*Tatbestandmässigkeit*), no direito tributário, se faz por três formas diferentes, conforme a regra de incidência (*Tatbestand + Rechtsfolge*) seja composta por conceito classificatório, por conceito indeterminado acoplado a cláusula discricionária ou por tipo [= conceito-tipo (*Typusbegriff*) ou conceito de ordem (*Ordnungsbegriff*)][135] :

a) pela *subsunção*, quando o conceito do fato ocorrido na vida social deva se qualificar de acordo com a interpretação do conceito determinado ou indeterminado previsto no fato gerador abstrato;

b) pela *discricionariedade*, quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes do fato gerador abstrato, a autoridade administrativa age nos limites da decisão eqüitativa;

c) pela *tipificação*, quando o conceito do tipo apreendido na realidade deva se ordenar segundo o conceito-tipo descrito na norma.

14.2. Subsunção

A subsunção consiste na adequação do conceito do fato ocorrido na realidade econômica a uma das interpretações do conceito determinado ou indeterminado previsto na regra de incidência.

132 Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, 6ª ed., 1978, p. 98: "A valoração jurídica do fato concreto (*rechtliche Beurteilung des Sachverhalts*) é, de acordo com a metodologia jurídica, subsunção na lei"; PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 137; BEISSE, "*O Critério Econômico...*", cit., p. 30: "... a espécie e a forma da valoração dos fatos concretos da vida resultam das regras da lógica da subsunção". Contra: KRUSE, *Steuerrecht*, cit., p. 76, que defende a possibilidade da valoração antes da subsunção.

133 Cf. ISENSEE, *Die typierierung Verwaltung*, cit., p. 65; TIPKE, *Steuerrecht*, 6ª ed., 1978, cit., p. 97: "A interpretação da lei (*Gesetzauslegung*) e a valoração do fato (*Sachverhaltsbeurteilung*) não são dois processos diferentes, mas dois aspectos do mesmo processo"; C. GRIMM, *op. cit.*, p. 290; ZIPPELIUS, Reinold. *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985, p. 92; A. CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-facto — Questão-de-Direito...* cit., v. 1, p. 207.

134 *Droit, Morale et Philosophie*. Paris: LGDJ, 1968, p. 20.

135 D. LEENEN, *op. cit.*, p. 49 insiste em que não se deve confundir um "conceito de conceito" (*Begriff des Begriffs*) com um "conceito de tipo" (*Begriff des Typus*).

A subsunção não é inferência puramente lógico-formal, que se possa fazer por intermédio do computador ou da linguagem binária, senão que é qualificação do fato segundo a valoração da lei.

Descabe, rigorosamente, falar-se aqui de *tipicidade*, eis que a subsunção só existe com referência ao conceito classificatório, e jamais ao tipo.[136]

14.3. A discricionariedade administrativa

a) Possibilidade

Os tributaristas de índole positivista rejeitam peremptoriamente a discricionariedade administrativa,[137] admitida largamente na metodologia jurídica.[138]

Mas há casos, raríssimos embora, de discricionariedade autorizada pelo legislador. O Código Tributário alemão prevê, no art. 5°, que, "quando a autoridade fiscal estiver autorizada a agir discricionariamente, deverá fazer uso de sua discrição de acordo com o objetivo previsto na autorização, respeitando os limites legais da discricionariedade"; a Lei da Adaptação Tributária, de 16.10.34, que vigorava anteriormente, de redação semelhante, acrescentava no art. 2°, 2: "dentro desses limites são aceitas as decisões discricionárias de acordo com a eqüidade e a finalidade" (*Ermessens — Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit*).

A discricionariedade, embora seja instrumento para a inferência das premissas no silogismo jurídico-tributário, não se confunde, a rigor, com a tipicidade, pois se relaciona com os conceitos indeterminados e compõe o conseqüente da regra jurídica, enquanto a tipicidade a rigor só se consubstancia quando há a presença do tipo na premissa maior ou na menor.

b) Integração e correção do direito tributário

A integração por eqüidade (art. 108, IV, do CTN) é limitadíssima, e praticamente se esgota nas autorizações para a concessão de incentivos, remissões e favores fiscais.

136 J. MANFRED MÖSSNER, *op. cit.*, p. 166, observa que a subsunção se resolve em julgamento de "sim ou não" (*Ja oder Nein*), enquanto a ordenação segundo o conceito-tipo se faz "mais ou menos" (*Mehr oder weniger*).

137 Cf. A. XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 127: "sendo a tipicidade tributária uma tipicidade *fechada*, não pode a vontade administrativa modelar (em termos discricionários) o conteúdo do tipo legal, fixado definitivo e imutavelmente pela lei"; MAYER, O. *Le Droit Administratif Allemand*. Paris: Giard & Biere, 1904, p. 192, diz que a legalidade tributária "não é outra coisa que a aplicação da regra ao caso individual, sem que haja qualquer livre apreciação".

138 Cf. K. ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p. 206: "Das diversas formas e em diferente medida o órgão aplicador do Direito, através do Direito eqüitativo, do "*jus aequum*", que se prende com os conceitos indeterminados e normativos, com as cláusulas gerais e as cláusulas discricionárias, é chamado a descobrir o Direito do caso concreto, não simplesmente através da interpretação e da subsunção, mas também através de *valorações e decisões de vontade*".

Afirma Paulick que "o espaço para a discricionariedade é tão apertado, que apenas uma decisão é correta e possível".[139]

Às vezes a *discricionariedade* vem acoplada aos *conceitos indeterminados*, que se abrem para a *correção por eqüidade*. Insista-se em que, na estrutura da norma, o *conceito indeterminado* compõe a hipótese legal ou o antecedente (*Tatbestand*), enquanto a *discricionariedade* entende com o conseqüente (*Rechsfolge*); para Forsthoff a discricionariedade (*Ermessen*) consiste na escolha de várias condutas possíveis, coincidindo a possibilidade material com o juridicamente possível, enquanto no conceito indeterminado a lei não deixa à Administração a possibilidade de escolha entre várias condutas, mas apenas permite a interpretação (*Auslegung*);[140] Bachof traça a distinção entre a discricionariedade do agir (*Handlungsermessen*), que é a decisão subjetiva entre várias condutas juridicamente possíveis, e os conceitos indeterminados (*unbestimmte Rechtsbegriffe*), que são a sede material do espaço para a interpretação e as valorações (*Beurteilungsspielraum*).[141] Essa simbiose de *discricionariedade e conceito indeterminado*, de *eqüidade como integração e como correção*, surge no art. 172, IV, do CTN, em que a autoridade administrativa emite o juízo de eqüidade com relação às características pessoais ou materiais do caso, que é um conceito indeterminado, e concede a remissão por eqüidade, ou seja, discricionariamente, mas nos limites apertadíssimos em que a discricionariedade é permitida. Tipke e Kruse, ao examinarem o dispositivo semelhante do Direito alemão,[142] que constava do Código Tributário de 1919 e que influenciou o art. 172, IV, do CTN, explicam que as normas de remissão, moratória e estímulos fiscais contêm, como disposições casadas (*Kopplungsvorschriften*), os conceitos indeterminados e a discricionariedade; na remissão, por exemplo, a eqüidade que a justifica é um conceito indeterminado, com espaço para as valorações (*Beurteilungspielraum*), enquanto a autorização para que o Fisco reconheça o favor nos casos individuais, expressa na cláusula "pode (*können*) remitir" compreende uma discricionariedade (*Ermessenspielraum*) muito estreita, que não permite à Administração discriminar entre contribuintes ou decidir quanto à conveniência do reconhecimento do direito.

c) Lançamento

É perceptível também a discricionariedade administrativa em alguns dos procedimentos necessários ao lançamento tributário. A possibilidade da escolha de métodos de investigação, a ponderação de interesses, a necessidade de coarctar os

139 *Lehrbuch...*, cit., p. 133. Cf. tb. HENSEL, A. "*Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*". Vierteljahreschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, p. 117.

140 *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*. München: C. H. Beck, 1973, p. 84.

141 *Wege zum Rechtstaat*. Königstein: Athenäum, 1979, p. 167. Há juristas, como K. ENGISCH (*Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p. 185), entretanto, que distinguem entre "discricionariedade na hipótese legal" e "discricionariedade na conseqüência jurídica".

142 *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1978, §§ 5 e 227. Cf. tb. PAULICK, *Lehrbuch...*, cit., p. 130; ISENSEE, "*Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes*", cit., p. 138.

riscos fiscais provocados pelo contribuinte através de planejamento abusivo, a autorização legal para a requalificação dos atos praticados pelo sujeito passivo (LC 104/01), a permissão para o desvendamento do sigilo bancário dos devedores (LC 105/01), tudo conduz à ampliação do papel da Administração no lançamento e no controle da ocorrência do fato gerador do tributo, simetricamente ao que vem ocorrendo no direito administrativo,[143] tudo na busca da eqüidade na aplicação do direito tributário.

Essas características se aguçam a partir do fenômeno da globalização. Na Itália o tributarista Augusto Fantozzi vem chamando a atenção para uma nova fase da liquidação e cobrança de tributos, na qual o lançamento é visto menos como procedimento para a recuperação de tributos do que como meio para o combate à evasão fiscal e para a garantia contra o comportamento ilegítimo do contribuinte;[144] na mesma linha de argumentação Franco Gallo diz que há uma verdadeira discricionariedade administrativa nos casos em que se imponha a ponderação entre o interesse público e o privado.[145] Na Argentina, Alejandro Altamirano afirma: "*En el procedimiento tributario pueden apreciarse márgenes de discrecionalidad en el processo de determinación de oficio, la producción de prueba y su ponderación, en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, en los sistemas preventivos*".[146]

14.4. A tipificação administrativa

A tipificação, como já examinamos, compete ao Legislativo.

Mas, em casos excepcionais, para preservar a igualdade diante da lei[147] e para ordenar o tipo existente na realidade diante do conceito-tipo incluído na regra de incidência, a Administração procede à tipificação, *seja na via da complementação normativa pelo regulamento, seja casuisticamente no processo tributário administrativo.*

Explica Larenz que o legislador regula os tipos encontrados na realidade de vida jurídica (*in der Wirkhchkeit des Rechtslebens*) e lhes apreende a tipicidade (*Tipizität*). Mas não os inventou (*Er hat sie nicht erfunden*) senão que os descobriu (*sondern*

143 Cf. COUTO E SILVA, Almiro. "*Os Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo*". Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul 46: 18, 1988, que, depois de salientar que o Estado utiliza cada vez mais os conceitos indeterminados e as cláusulas gerais, conclui: "Conquanto, no plano estreitamente lógico, não se cogita aí do poder discricionário do agente administrativo com competência para aplicar a norma, é irrecusável que, em termos práticos, passa ele a gozar de uma área de decisão que torna semelhante os atos de aplicação destes conceitos aos de exercício de poder discricionário".

144 "*I Rapporti tra Fisco e Contribuente nella Nuova Prospettiva dell'Accertamento Tributário*". Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 1984, parte I, p. 236.

145 "*La Discrezionalità nel Diritto Tributário*". *RDT* 74: 10.

146 "*La Discrecionalidad Administrativa en el Procedimiento de Determinación Tributaria*". In: L. E. SCHOUERI (Coord.), *op. cit.*, p. 269.

147 Cf. LEISNER, Walter. *Der Gleichheitsstaat. Macht durch Nivellierung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1980, p. 184.

gefunden). É decisiva para o tipo a regulação recebida da lei, que, todavia, não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa. Necessita-se, pois, de uma ordenação (*Zwordnung*) ou valoração global (*Gesamtbewertung*), que possa evitar os desvios do tipo normal e superar as atipicidades. Para essa apreensão necessita o jurista da cooperação do investigador social empírico (*des empirischen Sozialforschers*), como sejam, por exemplo, as câmaras de comércio e os "chefes da Administração" (*leitenden Angestellten*).[148]

14.4.1. A tipificação pelo regulamento

Assiste-se, na sociedade de risco, ao surgimento de nova equação, na qual o Executivo, por normas regulamentares, procede à tipificação (*Typisierung*) e até à quantificação (*Pauschalierung* em alemão).

Na Alemanha o Tribunal Constitucional vem admitindo o "regulamento concretizador de normas" (*normkonkretisierenden Verwaltungsvorschrift*), principalmente nas questões ligadas à energia atômica, com eficácia vinculante com relação às próprias decisões judiciais.[149] Klaus Vogel chama a atenção para o fato de que os regulamentos administrativos (*Verwaltungsvorschriften*) vinculam o Judiciário não por causa da discricionariedade (*Ermessen*) ou dos espaços para as valorações (*Beurteilungsspielräume*), mas para o preenchimento do fato gerador normativo (*Normtatbestand*);[150] prossegue o antigo Catedrático da Faculdade de Direito de Munique que o juiz tributário, em conseqüência da decisão tipificadora da Administração tributária, fica vinculado àquela linha diretriz tipificadora (*Typirierungsrichtlinien*), que se apóia no princípio da igualdade, sendo certo que o espaço para a interpretação na via do regulamento será tanto maior quanto mais complexa for a valoração. Restaria, evidentemente, a possibilidade de se discutir a respeito da atipicidade das hipóteses consideradas pela norma regulamentar.[151]

No Brasil já temos inúmeros exemplos de *regulamentos tipificadores*, quase todos submetidos ainda à discussão judicial. Surgem eles no bojo do processo de flexibilização da legalidade, que já examinamos em outra oportunidade.[152]

148 Cf. *Methodenlehre...*, 6ª ed., 1991, p. 466 e seguintes; cf. tb. PAWLOWSKI, *op. cit.*, p. 7: "para a ordenação é decisiva a união dos elementos conhecidos em um quadro geral (*Gesamtbild*).

149 *BVerfGE* 61, 115: "O Judiciário só pode controlar a verificação e a valoração (*Bewertungem*) (do Executivo) com relação a sua adequação jurídica (*Rechtsmässigkeit*), mas não pode colocar a sua própria valoração em lugar da outra"; *BVerfGE* 72, 317: "O Executivo ordena não só frente ao Legislativo, mas também com relação aos tribunais administrativos sobre as formas de atuação jurídica, pois ele está melhor preparado para concretizar a Constituição na defesa contra os perigos e na prevenção dos riscos".

150 "Zur Bindung der Steuergericht an Bewertungs — und Pauschalierungsrichtlinien". *StuW* 1991 (3): 254.

151 *Id., ibid.*, p. 262.

152 "Ementa: Constitucional Tributário. Contribuição: Seguro de Acidente do Trabalho: SAT. III — As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a

a) O caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho

A Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho — SAT, prevista no art. 22, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, com a nova redação da Lei 9.528, de 1997, foi regulamentada pelos Decretos 356, de 1991, 612, de 1992 e 2.173, de 1997, sendo que este último considerou a atividade preponderante na empresa tendo em conta o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes (art. 26, § 1º) e estabeleceu o grau de risco, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas — CNAE. Indaga-se: a definição de atividades preponderantes para efeito de determinação de grau de risco por ato do Poder Executivo contraria o princípio da tipicidade? Parece-nos que não. Os *riscos de acidente do trabalho* devem ser cobertos pelas empresas que expõem os seus empregados a atividades que os provoquem. Não há por que repassar o financiamento à sociedade como um todo. Assim sendo, é legítima a lei que transfere ao regulamento a competência para preencher o tipo nela previsto, explicitando as suas diversas possibilidades. Ninguém conhece previamente e a lei formal não poderia determinar o conceito de *risco leve*, *médio* ou *grave*, tanto mais que tal conceito é cambiante, estando ao sabor do crescimento das atividades econômicas e do desenvolvimento tecnológico. Cremos que as normas complementares administrativas não desbordaram os limites traçados pelo Legislador. Simplesmente tipificaram centenas de atividades econômicas no quadro legal das alíquotas (de 1 a 3%), distribuindo-as segundo o grau de risco individualmente considerado. Não nos parece, de modo geral, que o regulamento tenha ofendido o princípio da *razoabilidade*. Classificou, por exemplo, no grau 1 (riscos leves), o comércio varejista e os escritórios de

complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II e da legalidade tributária, CF, art. 150, I. IV — Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional". O Min. Relator Carlos Velloso transcreveu no seu voto a decisão da então Juíza Ellen Gracie, hoje Ministra do STF, do seguinte teor: "Ressalte-se que a Lei 8.212/91 define satisfatoriamente todos os elementos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária válida. Basta ver que o sujeito passivo é a empresa e a base de cálculo, o montante pago ou creditado mensalmente a título de remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos. A alíquota, por sua vez definida em razão do grau de risco a que se sujeita a atividade preponderante da empresa. A partir desses critérios, pode a norma infralegal, dentro de seu campo de conformação, definir o que se haveria de entender por atividade preponderante das empresas. Assim agindo, desde que não se chegue a violentar o sentido emanado do texto legal, exsurge legítimo o exercício do respectivo poder regulamentar. Em se tratando da hierarquia das fontes formais de Direito, uma norma inferior tem seu pressuposto de validade preenchido quando criada na forma prevista pela norma superior: O regulamento possui uma finalidade normativa complementar, à medida que explicita uma lei, desenvolvendo e especificando o pensamento legislativo. Isso não significa ampliar ou restringir o texto da norma. Os conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave' são passíveis de serem complementados por decreto, ao regulamentar a previsão legislativa. Não se está modificando os elementos essenciais da contribuição, mas delimitando conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Restaram observados, portanto, os princípios da legalidade genérica (CF, art. 5º, inciso II) e específica ou estrita (CF, art. 150, inciso I e CTN, art. 97)."

advocacia; no grau 2 (riscos médios), a indústria têxtil e a tecelagem; no grau 3 (riscos graves), a agricultura, a criação de gado, a extração de mármore e a indústria petrolífera. Extravasaria a sua competência a Administração se, por suposição, optasse pelo enquadramento dos escritórios de advocacia entre as empresas de risco grave e incluísse a notória e potencialmente poluidora indústria do petróleo no risco leve. Após intensa e demorada discussão perante os Tribunais Regionais Federais, o Supremo Tribunal Federal deu pela constitucionalidade do exercício do poder regulamentar, fundando a sua argumentação, entretanto, na figura da *delegação*, consubstanciada, na palavra do Min. Relator Carlos Velloso, no "regulamento delegado, *intra legem*, condizente com a ordem jurídico-constitucional" que teria autorizado o Executivo a aferir dados para a concreta aplicação da lei.[153] Não se preocupou o STF especificamente com a problemática da tipificação, por certo diante da ausência de contribuições doutrinárias que lhe pudessem embasar a decisão e da circunstância de que o Judiciário vem se utilizando das delegações atípicas para contornar o princípio da legalidade.[154]

b) A taxa ambiental do IBAMA

Problema extremamente complexo é o da tipificação do *poluidor*, indispensável para a cobrança de tributos para a preservação do meio ambiente. Poluidor não é um conceito jurídico, nem mesmo indeterminado, mas um tipo, que existe na realidade da sociedade de riscos e é inicialmente tipificado por leis recentes, suscetíveis de ulteriores regulamentações tipificadoras e até de atos administrativos tipificadores.

A grande dificuldade está em determinar a figura do poluidor. Todos, na sociedade de riscos, poluem: da fábrica de cigarros ao fumante, da indústria do petróleo ao proprietário do automóvel. O princípio que governa a tributação ambiental é o do poluidor-pagador. Paga pelo dano ambiental aquele que exerce atividade potencialmente poluidora. Mas é difícil escolher o poluidor, eis que várias pessoas podem praticar atividades poluentes, como sejam o produtor ou o consumidor de energia em desacordo com os padrões ambientais. De modo que a doutrina vem chegando à convicção de que o *poluidor-pagador* deve ser o *melhor pagador*, ou seja, aquele que exerce atividade suscetível de fiscalização pelos órgãos públicos.[155] Se a lei escolheu a pessoa que lança a matéria ou energia poluidora, e não o seu consumidor,

153 RE 343.446-SC, Ac. do Pleno, de 20.03.03, Rel. Min. Carlos Velloso, Informativo nº 302/2003 (transcrições); www.stf.gov.br (acesso em 27.04.03) e RDDT 93: 167, 2003.

154 Cf. COUTO E SILVA, *op. cit.*, p. 17: "Entre nós, embora a Constituição vigente consagre a delegação legislativa (nos seus arts. 46, IV e 52 a 54), tem ela ficado em desuso, preferindo-se o recurso à delegação atípica ou disfarçada que consiste na atribuição de competência amplíssima a entidades e órgãos da Administração Pública".

155 Cf. ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. *O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular de Política Comunitária do Ambiente*. Coimbra: Coimbra Ed., 1977, p. 136: "O poluidor que deve pagar é aquele que tem o poder de controle sobre as condições que levam à ocorrência da poluição, podendo, preveni-las ou tomar precauções para evitar que ocorram".

adotou, sem dúvida, critério razoável. Identificado o melhor pagador, cumpre que a lei formal identifique o poluidor.

No Brasil a regulamentação mais importante surgiu com o art. 8º da Lei 9.960, de 28.1.2000, que modificou o art. 17 da Lei 6.938, de 31.8.81: "São sujeitos passivos da TFA as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais".[156]

O sujeito passivo, portanto, era o poluidor potencial que estava inscrito no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras.

Mas o Supremo Tribunal Federal censurou a legislação, preso ainda ao dogma da legalidade estrita e da tipicidade fechada.[157] No voto do Relator, Min. Ilmar Galvão, lê-se: "Vêm, em seguida, os sujeitos passivos (art. 17-B, § 2º), conceituados como 'as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais', o que, na verdade, vale por conceituação nenhuma, visto não trazer a lei a necessária enumeração das referidas atividades".

c) A tipificação do poluidor-pagador

Conclui-se, pois, que o tipo tributário, máxime no seu relacionamento com as taxas e contribuições sociais necessárias ao suporte da política ambiental, é capaz de apreender os riscos sociais em sua imensa variedade.[158] As contradições do

156 O art. 17 da Lei nº 7.804, de 18.7.89, por seu turno, estabelecia: "Fica instituído, sob a administração do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis — IBAMA: I — Cadastro Técnico Federal de Atividades e Instrumentos de Defesa Ambiental, para registro obrigatório de pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a consultoria técnica sobre problemas ecológicos e ambientais e indústria e comércio de equipamentos, aparelhos e instrumentos destinados ao controle de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras; II — Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, para registro obrigatório de pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos da fauna e flora".

157 ADIN 2178, Ac. do Pleno, de 29.3.2000, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12.05.2000: "EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI 9.960, de 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS DA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificadas em lei.

158 Cf. JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 74 : "Mais, antes até de se cogitar da "medida" do tributo há que se identificar o "contribuinte", que no caso da tributação ambiental, é também tipificado através de conceitos indeterminados, como os utilizados na Constituição. Conceba-se lei instituidora de um imposto sobre "emissões poluentes", ou lei que adote

Supremo Tribunal Federal na tipificação do poluidor-pagador evidenciam a dificuldade do tema.

14.4.2. A tipificação casuística

Mas é inevitável que a Administração proceda à tipificação casuística, entendida como apreensão do tipo existente na realidade econômica para o seu enquadramento no conceito-tipo previsto na premissa do silogismo jurídico tributário.

Isensee percebeu, excelentemente, que "a consideração tipificante (*typisierende Betrachtungweine*) deixa-se ver tanto no método de verificação do fato gerador concreto (*Sachverhaltsfeststlettung*) como no método de interpretação da norma (*Methode der Normauslegung*).[159] Larenz observou que a "ordenação de uma situação de vida" (*die Zuordnung eines Lebensworgangs*) a um tipo não é subsunção (*Subsumtion*), mas "ordenação valorativa" (*wertende Zuordnung*), concluindo: "Em vez do processo de subsunção deve-se falar da ordenação do fato gerador concreto com relação ao fato gerador de uma norma".[160] Explica Bydlinski[161] que a ordenação (*Zuordnung*) de um determinado contrato frente ao tipo legal contrato (*gesetzlichen Vertragstypus*) não corresponde à adequação de todos os elementos singulares, mas à configuração conjunta (*gesamten Bildes*); anota o autor que se trata de comparação de tipos (*Typenvergleich*).[162] Christian Seiler defende a possibilidade de se transportar para o direito tributário tal "consideração tipificadora" (*typisierende Betrachtungsweise*).[163] A ordenação valorativa do tipo, por conseguinte, opera nos limites da interpretação ou da possibilidade expressiva da letra da lei[164] e não pode se confundir com a integração (= discricionariedade) nem com a correção do direito (ex. remissão).

Claro que é extremamente problemática essa ordenação ou tipificação procedida pela Administração no momento da aplicação do direito tributário, especialmente em decorrência daquelas características que Tipke e Lang têm enfatizado: o tipo é aberto (*offen*), indefinido (*nicht definiert*) e fluídico (*fliessende*).[165] Mas a abertura do tipo e a sua falta de inteireza fazem com que o aplicador detenha maior soma de

o conceito indeterminado "atividade potencialmente poluidora" para fins de sujeição de certas indústrias a uma taxa de polícia ambiental. Ambas as tipificações decorreriam da impossibilidade de o Legislador conhecer todas as emissões fabris poluentes e que permitem ganhos marginais em contraponto ao custo de medidas antipoluição, ou de conhecer todas as atividades que põem em risco o meio ambiente e que por isso precisam ser monitoradas".

159 *Die typisierende Verwaltung*, cit., p. 65.

160 *Methodenlehre...*, cit., 6ª ed., 1991, p. 275: "*Statt von dem Vorgang der "Subsumtion" sollte man in diesen Fällen daher lieber von der Zuordnung des Sachverhalts zum Tatbestand einer Rechtsnorm sprechen*". Cf. tb. W. MAASSEN, *op. cit.*, p. 197.

161 *Op .cit.*, p. 544.

162 *Ibid.*, p. 377.

163 *Der einheitliche Parlamentsvorbehalt*. Berlin: Duncker & Humblot, 2000, p. 340.

164 Cf. D. LEENEN, *op. cit.*, p. 176.

165 *Steuerrecht*, cit., 2002 (17ª ed.), p. 134.

poder para decidir na situação concreta quais os elementos deverão ser levados em conta para a ordenação segundo a descrição legal aberta.[166]

Não se pode negar a necessidade e a compatibilidade com o princípio da igualdade e do Estado de Direito de uma tal atividade tipificadora da Administração e até do contribuinte. Paul Kirchhof anota que a reserva da lei se esgota nas novas regulamentações da carga tributária e dos institutos jurídicos, sujeitas a ponderações de política jurídica (*aus rechtspolitischen Erwägungen*); a vinculação da Administração financeira e do juiz à lei só se fortalece quando o fundamento da tributação aparece claramente em um fato gerador fundamental (*Grundtatbestand*), renunciando o legislador à individualização e à especialização, pois estas, logo que entram em vigor, são refutadas pela conformação do fato gerador planejado (*steuerplanenden Sachverhaltsgestaltungen*); exemplifica o mestre de Heidelberg que a teoria da renda derivada do mercado[167] só adquire significado quando confrontada com a possibilidade de a Administração e o contribuinte tipificarem casuisticamente o tipo legal "dedução", que é aberto e genérico.[168] Em outro trecho de sua obra, Paul Kirchhof diz que o princípio da conformidade do fato gerador da tributação (*Prinzip der Tatbestandmässigkeit der Besteuerung*) se afirma quando o legislador assegura uma vinculação estreita ao fato gerador abstrato (*eine enge Tatbestandsbindung*) e a uma especial determinação da lei (*eine besondere Gesetzesbestimmtheit*).[169] Também Isensee[170] desenvolve argumento semelhante, com dizer que a tipificação administrativa não se situa fora da legalidade, pois "é o momento fático e formal determinado para realizar a pretensão legal tributária" (*den gesetzlichen Steueranspruch zu realisieren*).

A tipificação administrativa foi utilizada exageradamente na vigência do Código alemão de 1919, o que lhe trouxe certo descrédito. Enno Becker, autor daquela codificação, capturou as decisões do Tribunal e lhes deu o sentido de que referendavam a tese da consideração econômica do fato gerador, com a liberdade da Administração e da doutrina na criação de tipos.[171]

Alguns autores alemães desenvolvem posições um tanto ambíguas, aceitando a tipificação legal e recusando a administrativa. Kruse, por exemplo, depois de dizer que a tipificação legal e a quantificação não ferem o princípio da igualdade, afirma

166 Cf. J. M. MÖSSNER, *op. cit.*, p. 171.

167 Para a teoria de renda derivada do mercado (*Markteinkommentheorie*) ver: TORRES, Ricardo Lobo. "*Aspectos Constitucionais do Fato Gerador do Imposto de Renda*". *In*: BRITO, Edvaldo & ROSAS, Roberto (Coord.). *Dimensão Jurídica do Tributo. Homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: ABDT/Ed. Meio Jurídico, p. 563.

168 "*Besteuerung nach Gesetz*". *Festschrift für H. W. Kruse*, 2001, p. 21.

169 "*Besteuerung und Eigentum*". *VVDStR* 39: 220, 1981.

170 *Von Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung*, cit., p. 11.

171 Cf. RUY BARBOSA NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 88 diz que a "teoria dos tipos é uma elaboração doutrinária, uma tipificação da realidade, porém feita pelos doutrinadores, inclusive julgadores". Cf. tb. BÜHLER, *op. cit.*, v. 1, p. 96, que denunciava a "teoria da tipificação ou consideração típica e os seus perigos" (*Die Typisierungstheorie oder typische Betrachtungweise und ihre Gefahren*); BECKER, Enno. "Zur Auslegung der Steuergesetze". *StuW* 2 145-180, 1924.

que a Administração tributária está vinculada à norma e não lhe sobram espaços para a discricionariedade (*Ermessensspielräume*), alcançando-se a proteção do indivíduo através do princípio da adequação do fato gerador concreto ao abstrato (*Tatbestandmässigheit*).[172] Weber-Grellet também aceita a tipificação legal (*gesetzliche Typisierung*), que é uma "des-diferenciação do objeto, uma redução da complexidade, uma renúncia à singularidade"[173]; considera, entretanto, o conceito-tipo (*Typus-Begriff*) "metodologicamente dispensável, pois leva ao distanciamento do fato gerador legal (*Gesetzestatbestand*) e de suas características específicas".[174] Entre nós Misabel Derzi diz que a "chamada administração simplificadora da lei ou o modo de pensar tipificante no Direito Tributário configuram um arranhão ao princípio da legalidade".[175]

Conseguintemente, sempre que o fato gerador concreto for composto por um tipo, competirá ao aplicador da lei proceder a sua ordenação ou associação para compatibilizá-lo com o tipo previsto na hipótese de incidência. Nesse sentido é que cabe falar em *tipicidade*, termo que a rigor não se estende à *subsunção* nem à *discricionariedade*, que também são formas de se adequar o fato à norma (*Tatbestandmässigkeit*).

V — CONCLUSÕES

1. O princípio da tipicidade tributária é um corolário do princípio da legalidade e, como tal, se subordina à idéia de segurança jurídica. Mas se abre sempre para a ponderação com o princípio da capacidade contributiva e outros vinculados à idéia de justiça.

2. Tipicidade (*Typizität* para os alemães) significa a própria qualidade do tipo, ou seja, o típico.

2.1. Distingue-se da tipificação (*Typisierung*), compreendida como formação normativa do tipo.

2.2. O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido.

2.3. O tipo e a sua tipicidade são necessariamente abertos.

2.4. A tipificação aparece em contraponto com a quantificação, que consiste no estabelecer limites para a base de cálculo e outros índices de mensuração dos impostos.

172 *Lehrbuch des Steuerrecht*, cit., p. 383.

173 *Steuern in modernen Verfassungsstaat*, cit., p. 213: "*Die Typisierung dieser Art hat eine "Ent-Differenzierung" zum Gegenstand, eine Reduktion vom Komplexität, ein Verzicht auf Eingelheiten*".

174 *Loc. cit.*; ___. "*Fairness, Aufklärung und Transparenz. Wege zer einer leistungsgerechten Besteuerung*". *StuW* 1999 (4): 314.

175 *Op. cit.*, p. 45.

3. A tipicidade não se confunde com o princípio da determinação (*Grundsats der Bestimmtheit*).

3.1. As fontes portuguesas, principalmente, é que confundiram o tipo (tributário ou penal) com a hipótese de incidência (*Tatbestand*), assimilando à tipicidade a própria descrição constante do antecedente da regra de incidência.

3.2. Só caberia dizer-se que o princípio da determinação envolve o da tipicidade quando a hipótese de incidência se expressasse através de tipo. Mas, nesse caso, não existiria lugar para a tipicidade fechada.

4. Nem se confunde a tipicidade com o princípio da adequação do fato gerador concreto ao abstrato, que no direito germânico aparece como *Grundsatz der Tatbestandmässigkeit*.

4.1. A confusão verificada no Brasil entre as duas idéias deve-se também às fontes ibéricas, que não distinguem entre a hipótese de incidência (*Tatbestand*) e o fato concreto (*Sachverhalt*) nem entre o antecedente (*Tatbestand*) e o conseqüente (*Rechtsfolge*) da regra da incidência.

4.2. A adequação do fato gerador concreto abstrato (*Tatbestandmässigkeit*) pode se fazer: a) pela subsunção, quando o conceito do fato ocorrido na vida social deva se qualificar de acordo com a interpretação; b) pela discricionariedade, quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes da regra de incidência, a autoridade administrativa age nos limites da decisão eqüitativa; c) pela tipificação, quando o conceito do tipo apreendido na realidade deva se ordenar segundo o conceito-tipo descrito na norma.

4.3. A tipificação pode se fazer na via administrativa, pelo regulamento tipificador ou pela tipificação casuística.

4.4. Sempre que o fato gerador concreto for composto por um tipo, competirá ao aplicador da lei proceder a sua ordenação ou associação para compatibilizá-lo com o tipo previsto na regra de incidência. Nesse sentido é que cabe falar em tipicidade, termo que a rigor não se estende à subsunção nem à discricionariedade, que também são formas de se adequar o fato à norma (*Tatbestandmässigkeit*).

VI — BIBLIOGRAFIA

ALTAMIRANO, Alejandro. "*La Discrecionalidad Administrativa em el Procedimiento de Determinación Tributaria*". In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 246-282.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. *O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular de Política Comunitária do Ambiente*. Coimbra: Coimbra Ed., 1977.

ARNDT, Hans-Wolfgang. "*Gleichheit im Steuerrecht*". *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 1988, p. 787-794.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *A Tipicidade nos Direitos Reais*. Lisboa: Petrony, 1968.

ATALIBA, Geraldo. "*Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*". In: MORAES, Bernardo Ribeiro *et al. Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 13-34.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

ÁVILA, Humberto Bergmann. "*A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda Construída a Partir da Constituição*". Revista de Direito Tributário 77: 103-119, s/d.

_____. *Teoria dos Princípios: Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BECKER, Enno. "*Zur Auslegung der Steuergesetze*". Steuer und Wirtschaft 2: 145-180, 1924.

BEISSE, Heinrich. "*O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã*". In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 1-39.

BELING, Ernst. *Methodik der Gesetzgebung, insbesondere der Strafgesetzgebung*. Berlin: W. Rotschild, 1922.

BERLIRI, Antonio. *Princípios de Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financeiro, 1964, v. 1.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal. Parte Geral*. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1953.

BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*. Wien: Springer Verlag, 1991.

CANARIS, Claus Wilhehn. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. Berlin: Duncker & Humblot, 1983.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

_____. *Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COUTO E SILVA, Almiro. "*Os Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo*". Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul 46: 18, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

DRÜEN, Klaus-Dieter. "*Typus und Typisierung im Steuerrecht*". Steuer und Wirtschaft 1997: 261-274.

ENGISCH, Karl. *Die Idea der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit*. Heidelberg: Case Winter Universitätsverlag, 1968.

_____. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Fundação C. Gulbenkian, 1968.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. "*Interpretação e Integração da Lei Tributária*". Revista de Direito Administrativo 40: 24-37, 1955.

_____. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANTOZZI, Augusto. "*I Rapporti tra Fisco e Contribuente nella Nuova Prospettiva dell'Accertamento Tributário*". Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze 1984, parte I, p. 216-240.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

GALLO, Franco. "*La Discrezionalità nel Diritto Tributário*". Revista de Direito Tributário 74: 8-18, s/d.

GARCIA NOVOA, César. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GIANNINI, Achille Donato *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

GIANNINI, Massino Severo. "*L'Interpretazione e L'Integrazione delle Leggi Tributarie*". Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze 5 : 95-128, 1941.

GOMES, Nuno Sá. *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993.

GRIMM, Claus. "*Das Steuerrecht im Spannuzwischen Wirtschaftlicher Betrachteengsweine und Zivilrecht*". Deutsche Steuer — Zeitung A. 1978, p. 283-290.

HENSEL, Albert. "*Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*". Vierteljahreschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, p. 39-131.

_____. *Steuerrecht*. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

ISENSEE, Josef. *Die typierierung Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

_____. "*Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung*". Steuer und Wirtschaft 1994 (1): 3-14.

JACHMAN, Monike. "*Steuevereinfachung*". Steuer und Wirtschaft 1998 (3): 193-207.

JAKOBS, Günther. *A Imputação Objetiva no Direito Penal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

JARACH, Dino. *El Hecho Impossible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

_____. "Hermenêutica no Direito Tributário". In: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

JUNG, Carl. Gustav. *Tipos Psicologicos*. Buenos Aires: Ed. Sudamericana, 1950.

KAUFMANN, Arthur. *Analogie und "Natur der Sache". Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Typus*. Heidelberg: R. v. Decker & C. F. Müller, 1982.

_____. *Rechtsphilosophie*. München: C. H. Beck, 1997.

_____. *Das Verfahren der Rechtsgewinnung*. München: C. H. Beck, 1999.

KIRCHHOF, Paul. "*Besteuerung und Eigentum*". Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 39: 215-280, 1981.

_____. "*Steuerungehung und Auslegungsmethoden*". Steuer und Wirtschaft 60: 173-183,1983.

_____. "*Steueranspruch und Informationseingriff*". Festschrift für Klaus Tipke, p. 27-45. 1995.

_____. "*Steuergleichheit durch Steuervereinfachung*". In: FISCHER, Peter (Ed.). Steuervereinfachung. Köln: O. Schmidt, 1998. DSTJG 21: 9-28.

_____. "*Besteuerung nach Gesetz*". Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, p. 17-37.

KLEIN, Friedrich. "*Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundes verfassungsgericht*". *In*: THOMA, Gerhard & NIEMANN, Ursula (Ed.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 139-151.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. "*Ende oder neuer Anfang der Wirtschaftlichen Betrachtungsweine?*". Jahrbuch des Fachanwälte für Steuerrecht, 1975/76, p. 35-51.

_____. *Lehrburch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991.

_____. *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª Ed. Berlin: Springer Verlag, 1991.

_____. *Methodologia de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ed. Ariel, 1966.

LEENEN, Detlef.. *Typus und Rechtsfindung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1971.

LEHNER, Moris. "*Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlagen oder vonder Steuerschuld?*". *Steuer und Wirtschaft* 63 (1): 59-63, 1986.

LEISNER, Walter. *Der Gleichheitsstaat. Macht durch Nivellierung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1980.

MAASSEN, Wolfgang. *Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts*. Berlin: Duncker & Humblot, 1977.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

MAYER, Otto. *Le Droit Administratif Allemand*. Paris: Giard & Biere, 1904.

MICHELI, Jean Antonio. "*Appunti sull'Interpretazione e l'Integrazione della Legge Tributarie*". In: *Studio in Onore di Giuseppe Cliarelli*. Milano: Giuffrè, 1974, t. 4, p. 3.718-3.733.

MÖSSNER, Jörg Manfred. "*Typusbegriffe im Steuerrecht*". In: *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, 2001, p. 161-181.

NEVES, Antonio Castanheira. *Questão-de-facto — Questão-de-Direito ou O Problema Metodológico da Juridicidade*. Coimbra : Livraria Almedina, 1967, v. 1.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

NOVELLI, Flávio Bauer. "*Imposto sobre Serviços. CEDAG: Isenção Tributária*". Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara 21: 453-464, 1969.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAPIER, Hans-Jürgen. "*Der Bestimmtheitsgrundsatz*". In: FRIAUF, Karl Heinrich (Ed.). Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: O. Schmdit, 1989, p. 61-78.

PAULICK, Heinz. "*Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht*". In: THOMA, G. & NIEMANN, U. *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Práxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 165-193.

_____. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymann Verlag, 1977.

PAWLOWSKI, Hans-Martin. *Einführung in die juristische Methodenlehre*. Heidelberg: C.F. Müller, 1986.

PERELMAN, Chaim. *Droit, Morale et Philosophie*. Paris: LGDJ, 1968.

PESCHKA, Vilmos. "*Typus und Analogie im Recht*". Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie 66 (1): 85-101, 1980.

QUEIROZ, Luis César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REALE, Miguel. *O Direito como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

ROXIN, Claus. *Funcionalismo e Imputação Objetiva no Direito Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. *Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SABINO, José Alfredo F. "*Um Caso de Tipologia Exemplificativa em Matéria Tributária*". Revista de Direito Administrativo 207: 121-132, 1997.

SCHOUERI, Luis Eduardo. "*Fato Gerador da Obrigação Tributária*". In: __. (Coord.). Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latim, 2003, v. 1, p. 125-173.

SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. "*Unbestimmtes Steuerrechts und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz*". In: KOHLMANN, Günter (Ed.). Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht. Köln: O. Schmidt, 1983, p. 43-66.

SEILER, Christian. *Der einheitliche Parlamentsvorbehalt*. Berlin: Duncker & Humblot, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes de. "*Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional*". In: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 361-382.

SPANNER, Hans. *Der Steuerbüger und des Bundesverfassungsgericht*. Berlin: E. Schmidt, 1967.

TANZER, Michael. "*Das Analogieverbot im Steuerrecht*". Steuer und Wirtschaft 58 (3): 201-219, 1981.

TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

THIEL, Rudolf. "*Gedanken zur Methode der steuerliches Rechtsfindung*". Steuerberater- Jahrbuch, 1963/64, p. 161-205.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1993, v. 3.

_____. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 2000, v. 1, 2ª ed..

_____. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1978 (6ª ed.), 1985 (10ª ed.).

_____. & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 17ª ed. Köln: O. Schmidt, 2002.

_____. & KRUSE, Heinrich. *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1978.

TORRES, Ricardo Lobo. "*Aspectos Constitucionais do Fato Gerador do Imposto de Renda*". In: BRITO, Edvaldo & ROSAS, Roberto (Coord.). *Dimensão Jurídica do Tributo. Homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: ABDT/Ed. Meio Jurídico, 2003, p. 557-591.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TRIMELONI, Mario. *L'Interpretazione nel Diritto Tributário*. Padova: CEDAM, 1971.

VOGEL, Klaus. "*Zur Bindung der Steuergericht an Bewertungs — und Pauschalierungsrichtlinien*". Steuer und Wirtschaft 68(3): 254-262,1991.

WALZ, W. Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*. Heidelberg: R. v. Decker's Verlag, 1980.

WEBER, Max. *Economia y Sociedad*. _éxico: Fondo de Cultura Economica, 1964.

WEBER-FAZ, Rudolf. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979.

WEBER-GRELLET, Heinrich. "*Fairness, Aufklärung und Transparenz. Wege zer einer leistungsgerechten Besteuerung*". Steuer und Wirtschaft 1999 (4): 311-320.

_____. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*. Köln: O. Schmidt, 2001.

WELZEL, Hans. *Derecho Penal Alemán*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1970.

WOERNER, Lothar. "*Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur*". In: TIPKE, Klaus (Ed.). *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften in Steuerrech*. Köln: O. Schmidt, 1983, p. 23-51.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, v. 1, 1981.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZIPPELIUS, Reinold. *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985.