

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDO SUL – PUCRS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

FELIPE ESTEVES GRANDO

A TIPICIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Porto Alegre

2011

RESUMO

A Tipicidade é um tema extremamente rico por se tratar de um meio eficaz para se alcançar uma interpretação sistemática do Direito. Contudo, a Tipicidade ainda não recebeu da doutrina nacional a atenção que o tema merece. A fluidez e abertura do tipo permitem que o intérprete construa a norma jurídica através da captação das possíveis intensidades de manifestação do objeto de interpretação, atribuindo assim ao Direito a atualização que o processo legislativo muitas vezes não consegue suprir. A construção da norma jurídica por meio dos tipos também permite que os princípios e valores que orientam o sistema jurídico sejam mais facilmente captados no processo de interpretação. Em matéria tributária, no Brasil a concepção de Tipicidade acabou ficando vinculada à chamada *Tipicidade Cerrada*, nada relacionada ao conteúdo jurídico que recebeu originalmente na Alemanha. A forte influência que o Princípio da Legalidade exerce sobre o Direito Tributário brasileiro e a indevida tradução do termo alemão *Tatbestand* para Tipicidade Cerrada, acabou definindo a Tipicidade como a manifestação de legalidade qualificada, afirmação de que todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária devem estar prescritos em lei. Ainda que qualquer princípio possa ser relativizado diante de circunstâncias concretas que atribuam a outro princípio um maior conteúdo jurídico, não se pode negar a forte influência que a Legalidade exerce sobre o Direito Tributário, por conta da limitação que esse ramo do Direito impõe a propriedade e a liberdade. Inegavelmente a Tipicidade é uma ferramenta extremamente eficaz para uma interpretação sistemática do Direito, diante da abertura do tipo e do seu preenchimento através do discurso do intérprete. O objetivo do presente estudo é definir o conteúdo jurídico da Tipicidade e analisar a sua compatibilidade com o Direito Tributário brasileiro, em especial como meio para alcançar uma interpretação sistemática.

Palavras-chave: Tipicidade. Tipo. Tributário. Interpretação. Sistemática. Legalidade. Fato-gerador.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO PRESSUPOSTOS METODOLÓGICO.....	9
CAPÍTULO 1 – A DEFINIÇÃO E A INTERPRETAÇÃO DO TIPO	12
1.1 A DEFINIÇÃO DE TIPICIDADE	12
1.2 A INTERPRETAÇÃO TIPIFICANTE.....	17
1.2.1 A interpretação de Misabel de Abreu Machado Derzi	17
1.2.2 A interpretação de Karl Larenz	19
1.2.3 A interpretação de Alberto Xavier.....	21
1.2.4 A interpretação de Ricardo Lobo Torres.....	22
1.2.5 A interpretação de Humberto Bergmann Ávila.....	23
1.2.6 A interpretação de Klaus Tipke.....	25
1.2.7 A interpretação de Arthur Kaufmann.....	26
1.3 PARADIGMAS DA TIPICIDADE	27
1.3.1 Conceitos determinados e indeterminados	29
1.3.2 O conceito formado a partir do tipo.....	33
1.4 A TIPICIDADE COMO INSTRUMENTO PARA UMA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO DIREITO.....	35
1.4.1 A criação legislativa e sua insuficiência prática	36
1.4.2 A insuficiência do normativismo. A idéia de norma de Kelsen e as contribuições e críticas da aplicação do Direito por subsunção.....	39
1.4.3 O pensamento sistemático.....	42
1.4.4 A tipicidade como adequação entre o abstrato e o concreto.....	44
1.4.5 O intérprete como derradeiro aplicador do Direito	47
1.4.6 Texto e norma.....	48
1.4.7 A produção da norma pelo intérprete.....	49
1.4.8 Interpretação e aplicação do Direito.....	50

1.5 O CONTEÚDO NORMATIVO DO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE	53
---	----

CAPÍTULO 2 – DO TIPO À INTERPRETAÇÃO TIPIFICANTE: A APLICAÇÃO NO DIREITO COMPARADO E OS PRINCÍPIOS LIMITADORES/ORIENTADORES56

2.1 TIPO, TIPICIDADE E TIPIFICAÇÃO	57
--	----

2.1.1 A tipicidade na Alemanha.....	57
-------------------------------------	----

2.1.2 A tipicidade em Portugal	59
--------------------------------------	----

2.1.3 A tipicidade na Brasil	60
------------------------------------	----

2.2 PRINCÍPIOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS QUE ORIENTAM E LIMITAM A FORMAÇÃO DO CONTEÚDO NORMATIVO DA TIPICIDADE	62
--	----

2.2.1 Segurança jurídica	62
--------------------------------	----

2.2.2 O Estado Democrático de Direito e a Separação de Poderes	65
--	----

2.2.3 Legalidade.....	66
-----------------------	----

2.2.4 Igualdade.....	69
----------------------	----

2.2.5 Anterioridade	72
---------------------------	----

2.2.6 Irretroatividade	73
------------------------------	----

2.2.7 Praticidade	74
-------------------------	----

CAPÍTULO 3 – A TIPIFICAÇÃO E O DIREITO TRIBUTÁRIO: A COMPATIBILIDADE COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 OS ELEMENTOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	78
---	----

3.1.1 Antecedente.....	79
------------------------	----

3.1.2 Conseqüente.....	80
------------------------	----

3.2 AS DIMENSÕES DO FATO GERADOR	81
--	----

3.2.1 O fato gerador abstrato.....	83
------------------------------------	----

3.2.2 O fato gerador concreto.....	85
------------------------------------	----

3.3 O ESTUDO SOBRE O MÉTODO DE APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	86
--	----

3.4 O TIPO NO SISTEMA JURÍDICO E NO SISTEMA TRIBUTÁRIO	89
--	----

3.5 O TIPICIDADE COMO AJUSTE DO ABSTRATO AO CONCRETO E A SUA APLICAÇÃO COMO RESGUARDO DO SISTEMA.....	92
---	----

3.6 A QUESTÃO DAS PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	95
3.7 UMA VISÃO CRÍTICA SOBRE A APLICAÇÃO DA TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	100
4 CONCLUSÃO	104
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	112

INTRODUÇÃO: PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

A análise da Tipicidade tal qual foi originalmente concebida na Alemanha, quando comparada com a sua utilização no Direito Tributário brasileiro, permite a identificação de que se tratam de formas diferentes de interpretação do Direito, embora igualmente denominadas. A Tipicidade como ideia de fluidez e de interpretação do objeto de análise do Direito, através das suas possíveis intensidades, é concepção diametralmente oposta à Tipicidade Cerrada, segunda a qual a Legalidade exige uma qualificação, exigindo que não só o tributo seja instituído por lei competente, mas que todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária estejam formalmente prescritos.

A constatação das diversas utilizações da Tipicidade pela doutrina jurídica, sem contudo que houvessem conclusões mais precisas sobre o seu efetivo conteúdo normativo, justificou a escolha do tema, em especial por entender que a Tipicidade pode ser uma forma bastante eficaz de interpretar o Direito sistematicamente.

O presente estudo tem por objeto investigar a Tipicidade como método de interpretação do Direito, analisar quais os usos que o instituto tem recebido no Direito Brasileiro e no Direito Comparado, buscando identificar sua compatibilidade com o Sistema Tributário Nacional e como meio para se realizar uma interpretação sistemática do Direito.

Identifica-se que a Tipicidade é um tema riquíssimo, permitindo que através de uma interpretação do objeto por meio de suas diferentes intensidades, possa o intérprete produzir a norma individual e concreta com maior conteúdo jurídico no que diz respeito aos valores e princípios que orientam o sistema jurídico. Ao mesmo tempo, trata-se de tema extremamente tormentoso, uma vez que a Tipicidade é pouco analisada na doutrina nacional e na doutrina comparada, somado ao fato de haver se difundido no Direito Tributário brasileiro a vinculação da Tipicidade como sinônimo da denominada Tipicidade Cerrada.

Ciente do desafio que a busca por interpretações inéditas sobre a Tipicidade traria, foi através da leitura da obra de Misabel de Abreu Machado Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, que foram definidos alguns dos problemas que seriam necessários abordar no estudo.¹ Sem a pretensão de esgotar o tema, mas mais propriamente em levantar quais são os pressupostos metodológicos necessários para se aplicar o Direito de forma tipificante, se passou a investigar a interpretação dos principais autores que analisam o tema e de que forma se tem tratado da Tipicidade na Alemanha, em Portugal e no Brasil.

Além de analisar a interpretação de Misabel de Abreu Machado Derzi, foram investigados os pensamentos de Karl Larenz², Alberto Xavier³, Ricardo Lobo Torres⁴, Humberto Bergmann Ávila⁵, Klaus Tipke⁶ e de Arthur Kaufmann⁷ sobre a matéria.

A partir dessa investigação que acabou se constatando que a acepção de tipo vem sendo usado pela doutrina ao menos sob três primas diferentes, como ordenação de conhecimento ou descrição fluída e aberta do objeto de aplicação do Direito, como sinônimo de fato gerador (*Tatbestand*) e como forma simplificadora de execução e fiscalização da lei tributária, em prol da praticidade da arrecadação. Assim, se fez necessário analisar essas três diferentes utilizações que a Tipicidade vem recebendo da doutrina e investigar sua compatibilidade com o Sistema Tributário Nacional.

Reforça-se que a presente investigação teve como objetivo interpretar a compatibilidade da Tipicidade com o Sistema Tributário Nacional, assumindo como premissa que o Estado Democrático de Direito concebido no Brasil, a partir da

¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

² LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 235, 2004.

⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

⁶ TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Traduzido por Luiz Dória Furquim. 18^a ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

⁷ KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried. **Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

Constituição de 1988, melhor alcança os seus valores e princípios através da uma interpretação sistemática do Direito. Como bem adverte Lênio Luiz Streck, ainda é necessário que haja uma real passagem do antigo modelo de *Estado Liberal* para o atual *Estado Democrático de Direito*, de forma que seus valores e princípios ganhem efetividade.⁸

Para desenvolver o presente estudo, no *Capítulo 1* buscou-se situar o leitor no tema, definindo a Tipicidade e apresentando o seu conteúdo jurídico. Nesse capítulo inicial são apresentadas as interpretações do principais doutrinadores (brasileiros e estrangeiros) sobre o tema, buscando demonstrar a vinculação da Tipicidade com a interpretação sistemática do Direito e as vantagens que a interpretação do Direito pela Tipicidade apresentam se comparadas com o modelo de subsunção advindo da classificação conceitual.

O trabalho avança em seu *Capítulo 2* para a análise de como a identificação do tipo permite a interpretação tipificante, e quais são os princípios que preponderam para a orientação e limitação desse forma de aplicação do Direito.

Por fim, no *Capítulo 3*, buscou-se definir se a Tipicidade tal qual foi originalmente concebida na Alemanha, bem como pelas formas como vêm sendo utilizada pela doutrina nacional e estrangeira, é compatível com o Sistema Tributário Nacional. Analisa-se se o Direito Tributário brasileiro é compatível com uma forma de interpretação mais aberta e fluída, bem mais próxima de princípios como a

⁸ “... o Estado Democrático de Direito supera as noções anteriores de Estado Liberal e Estado Social do Direito, questão que é bem definida por Elias Díaz: o Estado Liberal de Direito é a institucionalização do triunfo da burguesia ascendente sobre as classes privilegiadas do Antigo Regime, onde se produz uma clara distinção entre o político e o econômico, com o Estado formalmente abstencionista, que deixa livre as forças econômicas, adotando uma posição de (mero) policial da sociedade civil que se considera a mais beneficiada para o desenvolvimento do capitalismo em sua fase de acumulação inicial e que vai aproximadamente até o final da primeira grande guerra; já o Estado Social de Direito pode ser caracterizado como institucionalização do capitalismo maduro, no qual o Estado abandona a sua postura abstencionista tomada inicialmente para proteger os interesses da vitoriosa classe burguesa, passando não somente a intervir nas relações econômicas da sociedade civil, como também se converte em fator decisivo nas fases de produção e distribuição de bens; finalmente, o Estado Democrático de Direito é o novo modelo que remete a um tipo de Estado em que se pretende precisamente a transformação em profundidade do modo de produção capitalista e sua substituição progressiva por uma organização social de características flexivamente sociais, para dar passagem, por vias pacíficas e de liberdade formal e real, a uma sociedade onde se possam implantar superiores níveis reais de igualdades e liberdades. In: STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 40.

Igualdade e a Mutação das Relações Sociais, ou se prepondera sua classificação conceitual e a aplicação por subsunção, em que a Segurança Jurídica e a Previsibilidade são princípios mais próximos.

CONCLUSÃO

4.1 Muitas são na Ciência do Direito as definições de Tipicidade e do modo tipificante de interpretação do Direito. A Tipicidade é usada pela doutrina jurídica como sinônimo de conceito, como *standards* ou medidas móveis de um comportamento social típico, como definição de fechamento do sistema jurídico, como equivalente ao fato gerador e mesmo para fundamentar a execução simplificada e mais prática da legislação.

4.2 No Direito Tributário ficou difundido o chamado Princípio da Tipicidade Cerrada como sinônimo de uma Legalidade qualificada, em que todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária devem estar prescritos em lei. A prescrição do art. 150, I, da Constituição Federal, estabelece uma forte influência do Legalidade e, por contingência, da Segurança Jurídica, perante o Direito Tributário brasileiro.

4.3 A Tipicidade remete principalmente ao Direito Alemão, que já há bastante tempo tem tratado do tema. A concepção original da Tipicidade está ligada a ideia de fluidez, intensidade, graduabilidade e abertura, de forma que através da captação do traço recorrente do objeto ou de determinado acontecimento, se tenha um objeto padrão para correlacionar o processo de interpretação do Direito. A abertura do tipo permite que diferentes intensidades de manifestação do objeto ou do acontecimento típico sejam correlacionadas.

4.4 A abertura e fluidez da Tipicidade se confronta com o fechamento do conceito. O sistema jurídico historicamente foi sendo concebido como um sistema fechado e acabado, capaz de englobar as soluções necessárias para a vida em sociedade. O silogismo jurídico, em que o fenômeno jurídico é fruto do preenchimento da premissa maior disposta na lei, pela premissa menor tida no fato social, preponderantemente é visto pela doutrina como sinônimo de subsunção.

4.5 O processo de interpretação do Direito não ocorre apenas por subsunção, podendo também ocorrer por meio da tipificação e da discricionariedade.

4.6 Tipos e conceitos são estruturas diferentes, podendo inclusive ser diferenciados pelo método de interpretação do Direito, sendo a subsunção própria dos conceitos e a tipificação inerente aos tipos. Tipo remete a uma ideia de abertura e intensidade, ao passo que o conceito se relaciona a concepção de fechamento e previsibilidade. Assim, tipos e conceitos podem ser diferenciados ao menos sob dois pontos de vista, um, a combinação dos elementos que o compõem e, dois, o método de interpretação do direito a eles relacionado.

4.7 Há conceitos que são formados a partir de tipos. Pode o Legislador identificar uma prática recorrente e, a partir dela, quantificar ou qualificar essa realidade graduável, fechando-a em um conceito, como forma de atribuir maior segurança e previsibilidade ao processo de aplicação do Direito.

4.8 A Tipicidade é forma de interpretação do Direito que se amolda com bastante precisão ao pensamento sistemático. A concepção de aplicação automática da regra ao caso concreto, por meio da subsunção, já há algum tempo foi superada pela interpretação sistemática do Direito. A abertura e fluidez do tipo permitem que o processo de interpretação do Direito receba mais facilmente o influxo dos princípios e valores que compõem o sistema jurídico. Ao se analisar o objeto de interpretação do Direito através das suas diferentes e possíveis intensidades, o intérprete amplia seu universo, permitindo que o conteúdo normativo das normas seja melhor preenchido pelo sistema jurídico como um todo.

4.9 O processo legislativo não consegue acompanhar a rapidez do desenvolvimento das relações sociais, de forma que a cristalização de determinados valores e princípios em regras acaba sofrendo uma desatualização acelerada. A Tipicidade é método de interpretação do Direito que permite ao intérprete uma atualização da norma, por conta da abertura e fluidez do tipo.

4.10 No Direito, mas principalmente no Direito Tributário, o Normativismo já não pode mais ser utilizado isoladamente. Ainda que a contribuição dos autores estrangeiros e nacionais que desenvolveram essa forma de interpretação do Direito tenha sido da mais inestimável valia, os valores e princípios de uma Constituição

Comunitária, como é o caso da Constituição Brasileira, necessariamente devem preencher o conteúdo normativo das normas jurídicas. O Sistema Tributário Nacional recebe a iluminação dos seus valores e princípios próprios, como também de todos os outros princípios e valores inseridos explicita e implicitamente ao longo da Constituição Federal, de tal sorte que mesmo na hipótese que a rigidez aparente transparecer uma solução vinculada, todos esses valores e princípios estão imbricados na melhor resposta.

4.11 O pensamento sistemático é o método de interpretação que melhor traduz ao Direito as respostas derivadas de uma Constituição Comunitária. O objeto de interpretação do Direito não se esgota na norma, mas, ao contrário, no caso concreto à luz do sistema jurídico como um todo. Através da argumentação jurídica, diante do caso concreto, que o intérprete irá materializar o sistema jurídico e consagrar os valores e princípios nele inseridos.

4.12 A aplicação do Direito segundo a visão tipológica parte da concepção de que o tipo é flexível e aberto, permitindo, assim, que as transições de uma sociedade em constante mutação sejam inseridas, com maior facilidade, para o interior da norma jurídica. Ainda que a aplicação do Direito por tipificação seja fruto de um silogismo, a presença do tipo na premissa maior amplia a abertura da norma para seu preenchimento, permitindo, assim, a maior efetividade da justiça material alcançada pela sistematização.

4.13 Considerando que texto legal e norma jurídica são realidades distintas, que a norma é fruto da interpretação do texto, pelo intérprete, diante do caso, sendo o Direito o produto dessa interpretação, a presença do tipo na lei, permite ao intérprete uma maior amplitude e atualização de resultado. O tipo ao ser recolhido na realidade do objeto ou do acontecimento médio e padrão, sendo posteriormente positivado, atribui ao Direito a atualidade que o processo legislativo não consegue suprir.

4.14 A Tipicidade é aberta e fluída, amoldando-se como uma luva na atual visão sistemática de Direito.

4.15 Tipo é a ordenação de dados concretos que, a partir de um critério de semelhança, determina a formação de uma medida móvel de intensidade. A medida da correlação do dado concreto da vida real com o tipo é móvel, porque seu conteúdo é aberto, segundo um ponto de vista de uma maior ou menor intensidade. A partir da construção do tipo como objeto de comparação, a Ciência Jurídica passou a interpretar o Direito segundo o Princípio da Tipicidade. Dentre as principais utilizações da tipicidade como critério de interpretação do direito tributário estão: metodologia jurídica; critério de criação do fato gerador tributário; e a execução simplificada da lei tributária, por meio da regulamentação administrativa. A tipificação surge como o processo de formação normativa do tipo. A partir da captação fenomênica, ao Legislador fica a competência de formar o *tipo real normativo*.

4.16 A Tipicidade encontra sua origem no Direito Alemão, tendo firmado-se como um pensamento de ordem, por meio da identificação das diferentes intensidades de recorrência do objeto (típico). Em matéria tributária, o grande uso da Tipicidade na Alemanha encontra-se hoje vinculado à praticidade e a execução simplificada da lei. Por meio dessa técnica, evita-se a investigação exaustiva do caso isolado, dispensa-se a coleta de provas difíceis ou impossíveis para a representação jurídica do caso concreto, tudo visando a praticidade e simplificação da tributação.

4.17 Foram nos países de fontes ibéricas que a tradução de Tipicidade, a partir de *Tatbestand*, difundiu-se, tendo irradiado repercussão inclusive para o Brasil. Havendo forte vinculação da doutrina jurídica em Portugal às dimensões formal e material do Princípio da Legalidade, acabou-se vinculando a Tipicidade em matéria tributária ao fechamento do sistema tributário, por conta da necessidade da prescrição exaustiva do fato gerador.

4.18 O uso da Tipicidade no Direito Tributário brasileiro está fortemente ligado à chamada Tipicidade Cerrada, sendo também utilizada como fundamento para justificar a execução simplificada da lei tributária.

4.19 O Princípio da Segurança Jurídica não se encontra expressamente disposto em nosso texto constitucional, mas sua construção como direito fundamental é uma decorrência da abertura do catálogo de direitos fundamentais e da derivação do sobreprincípio do Estado Democrático de Direito (art. 1º), bem como de regras mais específicas, como a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI), e, em matéria tributária, da legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”). A construção de seu conteúdo jurídico remete a uma ideia de previsibilidade das relações jurídicas, iluminando fortemente a relação tributária.

4.20 Os Princípios do Estado Democrático de Direito e da Separação de Poderes são princípios estruturantes do sistema jurídico brasileiro, deles sendo derivadas a Segurança Jurídica e a Legalidade. Inegável que em matéria tributária, pela estruturação de uma relação jurídica entre o Estado e o particular, com importante restrição de Direitos Fundamentais como a Propriedade e da Liberdade, tais princípios irradiam um forte conteúdo axiológico.

4.21 O exame da Tipicidade está intimamente ligado ao Princípio da Legalidade, uma vez que a Tipicidade se inicia a partir das prescrições jurídicas positivadas. A Legalidade ganha ainda maior relevância em matéria tributária por ter recebido do Constituinte de 1988 tratamento específico pelo art. 150, I, da Constituição Federal. Contudo, a associação feita pela doutrina entre Tipicidade e Tipicidade Cerrada acabou criando um desvio de sentido, vinculando um instituto originalmente aberto com uma ideia de fechamento, reforçada exatamente pelo forte conteúdo axiológico que a Legalidade possui em matéria tributária. O traço forte da Legalidade e da Segurança Jurídica sobre o Direito Tributário brasileiro coloca em forte questionamento a possibilidade de se utilizar a Tipicidade como método de interpretação do Direito Tributário.

4.22 Ainda que a maioria dos casos represente inegavelmente uma estatística fiel da conduta tutelada, o plexo de relações sociais é infinito, de forma que jamais a imaginação do Legislador poderá abranger a complexidade das condutas sociais possíveis nas molduras da norma. A tipificação, assim compreendido o processo de positivação do tipo, é uma visão parcial, embora em muitos casos bastante

completa, da conduta social regulada. A Tipicidade e a Igualdade (material) convergem no sentido de alcançar as disparidades do caso individual, como mecanismo de Justiça. Inegavelmente, o conceito normativo, quanto mais fechado for, embora possa trazer maior segurança, sob o ponto de vista de previsibilidade, menor aplicação terá aos casos dissonantes. A generalidade e abstração atribuem a lei a concepção de Igualdade formal, mas é através do plano material da Igualdade que as diferenças individuais poderão ser consagradas. Nesse aspecto, reitera-se, Tipicidade e Igualdade servem adequadamente ao Princípio de Justiça. Norberto Bobbio com razão observou que a abstração e generalidade da norma possuem como fim consagrar a segurança jurídica, mas que por sua vez acabam enfraquecendo o dever de se atribuir a justiça individual.

4.23 O Princípio da Praticidade da execução das leis é um dos maiores aliados do Legislador e do Executivo para justificar uma concepção imprópria de pensamento tipificante. Em busca da simplificação da execução das leis, o Legislador e a Administração Pública têm utilizado presunções e ficções, colhendo na vida real tipos que expressem o padrão médio de comportamento ou dos acontecimentos. A serviço da praticidade, colhe-se na vida real o padrão médio de comportamento ou de acontecimentos, presumindo que aquela é a média recorrente dos fatos para efeito de identificação do fenômeno tributário. Não se questiona a validade constitucional desses mecanismos de simplificação da execução das leis, mas sim a sua definição como uma materialização da Tipicidade.

4.24 Para a melhor análise da incidência tributária, absolutamente importante a construção da *regra-matriz de incidência tributária* como sistematização dos elementos indispensáveis a qualquer tributo, tanto descrevendo o antecedente da incidência tributária, marcado pela formulação hipotética “se ocorrer o fato F”, como pela definição de uma consequência para a hipótese, qual seja, o surgimento da obrigação de pagar tributo. Trata-se de norma geral e abstrata, disposta em potência no texto legal, aguardando que o intérprete capte um fato da vida que, se descrito em linguagem jurídica (fato jurídico), faz nascer a obrigação tributária.

4.25 A apressada adaptação da metodologia de aplicação do Direito Tributário por silogismo com a teoria dos tipos, fez surgir no Brasil a concepção de que no

direito tributário o fato gerador é a representação do tipo, aquele que Karl Larenz denominou de *tipo real normativo*.

4.26 O Direito Tributário, pelo forte traço de previsibilidade que estrutura as relações tributárias, acaba encontrando nos conceitos determinados e indeterminados uma melhor forma de interpretação, valendo da subsunção como método. Vem se difundindo no Direito tributário uma assim chamada interpretação tipológica, segundo a qual busca-se a praticidade e a otimização da arrecadação.

4.27 O Direito é um processo de interpretação, resultado de um silogismo, através do qual compara-se a premissa maior, prescrita de forma geral e abstrata no texto legal (abstrato), com a premissa menor, o fato do mundo real (concreto). A partir da realização desse silogismo, forma-se o fato jurídico, o que em matéria tributária equivale ao surgimento da obrigação de pagar tributo. O silogismo jurídico não é um processo meramente formal. No processo de interpretação que conduz do abstrato ao concreto haverá a necessidade do intérprete realizar uma valoração ampla, tanto analisando o fato do mundo real, como analisando a regra a ser aplicada, tudo em conformidade com a integralidade do ordenamento jurídico. No processo de aplicação do Direito é necessário que o intérprete valora o fato, a partir da sua descrição em linguagem jurídica, fazendo também a releitura da regra, de acordo com os princípios que orientam a formação do seu conteúdo normativo. A interpretação do Direito por meio de um tipo permite uma coleta mais rica do objeto, ao se permitir sua correlação com a lei, através de diferentes intensidades de manifestação. Em contrapartida, o conceito veicula uma nota, uma descrição, fechada do objeto.

4.28 A escolha do Legislador por um tipo denota uma valorização mais forte de Princípios como a Igualdade e a Mutações das Relações Sociais. O tipo permite um “maior tempo de validade” para a regra, já que sua fluidez e permeabilidade permite ao intérprete correlacionar ao tipo fatos que, embora tenham sofrido mutação, ainda assim conseguem ser a ele correlacionados. Ao mesmo tempo que os traços característicos do tipo permitem a duração a longo prazo da regra, a Segurança Jurídica acaba sendo enfraquecida, já que a tarefa do intérprete ganha maior relevo.

4.29 A utilização do tipo como ferramenta para uma interpretação sistemática ajusta-se perfeitamente a concepção de Direito, como um sistema aberto, nem acabado, nem rígido. O tipo, como ordem fluída, permite que para a formação do conteúdo jurídico do objeto de análise sejam inseridos Princípios como a Igualdade, Justiça Material e a Mutação das Relações Sociais. Tal situação não se visualiza com os conceitos, em que a rigidez dos mesmos acaba dando maior conteúdo jurídico para a segurança e a previsibilidade.

4.30 A Tipicidade é meio extremamente eficaz para uma interpretação sistemática do Direito, servindo, contudo, bem mais a outros ramos, do que propriamente ao Direito Tributário. A previsibilidade das relações jurídico-tributárias se amolda melhor a classificação conceitual das normas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARAGÃO, Maria Alexandre de Souza. **O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular de Política Comunitária Ambiental**. Coimbra : Coimbra Editora, 1977.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, p. 123, dez. 2005.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARZOTTO, Luis Fernando. **O Positivismo Jurídico Contemporâneo**: Uma introdução a Kelsen, Ross e Hart. São Leopoldo: UNISINOS, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral da Política**: A Filosofia Política e as Lições dos Clássicos. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**: Uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: Conceito e aplicação. **Revista Interesse Público**, n. 29, Ano VI, p. 159-198, 2005.

_____. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma Visão Crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. V. 9.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, abril/maior/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DORWIN, Ronald. **Talking Rights Seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FREITAS, Juarez. **A interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. **Discricionariedade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GADAMER, Hans-Georg. ***Hermenêutica em Retrospectiva***. Petrópolis: Vozes, 2007.

_____. **Verdade e Método**: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica. Petrópolis : Vozes, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo** – Estudios de Teoria y Metateoría del Derecho. Barcelona: Gedisa, 1999.

HC 104403/SP - SÃO PAULO, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgamento em 02/12/2010, Órgão Julgador: Primeira Turma; Ext 1197/REPÚBLICA ITALIANA, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgamento em 25/11/2010, Órgão Julgador: Tribunal Pleno; HC 104070/SP - SÃO PAULO, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgamento em 24/08/2010, Órgão Julgador: Segunda Turma.

HELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KAUFMANN, Arthur. **Analogía e natureza de la cosa**. Santiago: Jurídica de Chile, 1976.

_____. **Filosofia do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried. **Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Traduzido por João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MARQUES, Cláudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor**. O novo regime das relações contratuais. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e Controle Judicial**. São Paulo : Malheiros, 1993.

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

NEVES, António Castanheira. **Metodologia Jurídica**: Problemas Fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro: curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1995.

PONTES DE MIRANDA. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. V. I.

REALE, Miguel. **O Direito como Experiência**: Introdução a Epistemologia Jurídica. Saraiva: São Paulo, 1992.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Introdução a uma Ciência Pós-Moderna**. Rio de Janeiro: Graal, 1989.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

STF, Tribunal Pleno, REExt 213.396-5/SP, *DJ* 29.04.1998, voto vista, Min. Carlos Velloso, p. 413.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica em Crise**: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TIPKE, Klaus. **Direito Tributário**. Traduzido por Luiz Dória Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. V I.

_____. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 235, p. 193, 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo : Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

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

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